

2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

2.1. ОСОБЕННОСТИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, СОСТАВЛЕННОЙ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Боас И.Л., старший преподаватель кафедры
«Бухгалтерский учет, аудит, статистика»

ЗФЭИ Северного (Арктического) федерального университета, Архангельск

*Перейти на Главное МЕНЮ
Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ*

В статье рассматриваются преимущества отчетности, составленной по западным стандартам над российской финансовой отчетностью. Приводятся методы составления отчетности по международным стандартам, анализируются их достоинства и недостатки. Раскрываются этапы трансформации финансовой отчетности в формат Международных стандартов финансовой отчетности:

- составление учетной политики;
- формирование корректировочных записей.

В настоящее время многие компании различных стран составляют отчетность по международным стандартам. Их применение способствует единообразию представляемых во всем мире финансовых отчетов путем гармонизации учетных стандартов. Суть гармонизации заключается в том, чтобы система учета разных стран соответствовала принципам международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

МСФО уже признаны многими странами и внедрены в их практику ведения учета и составления отчетности.

В связи с вступлением в Всемирную торговую организацию Российскую Федерацию ожидает переход на МСФО в обозримом будущем. Этот процесс не предусматривает одномоментного изменения всей системы учета и отчетности в нашей стране, поэтому переход к использованию западных стандартов должен быть постепенным и целенаправленным. Смысл этого процесса заключается в том, чтобы недостатки системы бухгалтерского учета устранялись последовательно в соответствии с запросами рыночной экономики.

Как показывает практика, финансовая отчетность, составленная по российским и западным стандартам для одной и той же фирмы, может существенно отличаться. Возможны ситуации, когда отчетность, выполненная по национальным правилам, показывает благоприятное финансовое положение, но в то же время отчетность, трансформированная в формат МСФО, показывает иную картину. Руководители компаний признают, что финансовая отчетность по международным стандартам необходима для более эффективного управления, поэтому многие организации в РФ уже сейчас составляют отчетность по МСФО.

Россия еще в 1998 г. приняла программу приближения российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) к международным стандартам, в соответствии с которой к 2010 г. на МСФО должен был перейти практически весь крупный и средний бизнес. Эти сроки не выдерживаются, но нужно отметить, что важным моментом 2010 г. в этом направлении было принятие Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 г. №208-ФЗ, где заявлено

о составлении консолидированной отчетности в соответствии с международными и российскими стандартами. Во исполнение п. 3 ст. 3 данного закона принято Положение о признании МСФО и Разъяснений к ним для применения на территории РФ. В мае 2011 г. министерство получило от фонда МСФО 62 стандарта, которые проходили экспертизу с июля по октябрь 2011 г.

На основании приказа Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 25 ноября 2011 г. №160н Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснения к ним вступают в силу на территории РФ со дня их официального опубликования в журнале «Бухгалтерский учет».

Как известно, Д. Медведев, тогда занимавший должность Президента РФ, поручил Правительству РФ до 1 июля 2012 г. подготовить предложения об отмене требований представления бухгалтерской отчетности, подготовленной по российским стандартам бухгалтерского учета, для непубличных компаний. Предполагается, что такие компании получат право выбора между составлением отчетности по РСБУ и МСФО. Кроме того, Минфин РФ приказом от 18 июля 2012 г. №106н ввел в действие восемь международных стандартов для применения в РФ.

Новыми стандартами, обязательное применение которых предусмотрено с 1 января 2013 г., являются следующие:

- МСФО 9 по финансовым инструментам – стандарт, который IASB в состоянии жесткого цейтнота разработан в разгар кризиса под сильным давлением Европы и может применяться с 2009 г. Основные новшества заключаются в предположении двух категорий оценки финансовых инструментов: амортизированной и справедливой стоимости, а все долевыми инструментами и все акции учитываются по справедливой стоимости;
- МСФО 10 «Консолидация Финансовой отчетности» предлагает правила по применению новой пересмотренной консолидационной методики в отношении многих типичных сценариев в различных индустриях, которая заключается в применении понятия контроля при решении о консолидации. Дополнен перечень критериев, которые должны соблюдаться в том случае, если компания имеет дочерние предприятия, но не составляет консолидированную отчетность. Определены три элемента контроля, также дано определение понятия «влияние» и разница между ними. Появилось пояснение, как отражать операции по изменению доли в дочерней компании в двух случаях: с потерей контроля и без нее;
- МСФО 11 «Совместные предприятия» устранил несоответствия в отчетах совместных предприятий посредством утверждения единого метода учета доли в совместном предприятии (СП) (нельзя теперь применять метод пропорциональной консолидации, а также устранено понятие «совместно контролируемые активы»);
- МСФО 12 «Раскрытия об участии в прочих предприятиях» – стандарт по раскрытию всех форм участия в компаниях, включая совместные предприятия, ассоциированные компании, компании специального назначения и прочие;
- МСФО 13 «Справедливая стоимость». Стандарт приводит четкие объяснения о необходимости использования учета по справедливой стоимости, о котором сказано уже в других стандартах МСФО или US-GAAP. Уточнено определение справедливой стоимости и детально пояснены требования стандартов о раскрытиях, т.е. в каком ключе необходимо раскрывать информацию о предположениях и допущениях, используемых в оценке справедливой стои-

мости. Стандарт призван быть единым источником всех требований, касающихся справедливой стоимости.

Для привлечения инвестиций в экономику нашей страны необходимо повышать прозрачность российского бизнеса, в том числе и за счет составления финансовой отчетности, понятной западным инвесторам. Необходимость составления отчетности по западным стандартам возникает у компаний, которые работают с иностранными банками и инвесторами. При привлечении иностранного финансирования эти фирмы могут рассчитывать на снижение процентных ставок, так как инвестор в этом случае имеет возможность объективно оценить риски, которые закладывает в ставку по кредиту. Кроме того, в настоящее время значительное количество фирм заинтересованы в составлении отчетности по МСФО с целью участия в международных проектах. При этом, как правило, условия этих проектов предусматривают, чтобы достоверность отчетности, составленной по западным стандартам, была подтверждена аудиторским заключением.

В настоящее время существуют несколько способов составления отчетности в формате МСФО, представленные в табл. 1.

Таблица 1

СПОСОБЫ СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ В ФОРМАТЕ МСФО

Способы составления отчетности	Суть способа
Параллельный учет	Учет ведется по российским и западным стандартам одновременно
Комбинированный способ	Периодическая трансляция из учета согласно РСБУ в учет по МСФО с последующими корректировками
Трансформация отчетности	Показатели отчетности по МСФО формируются на основании отчетности по российским стандартам путем проведения корректировок

Каждый из этих способов имеет свои достоинства и недостатки, которые представлены в табл. 2.

Таблица 2

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СПОСОБОВ ПАРАЛЛЕЛЬНОГО УЧЕТА И ТРАНСФОРМАЦИИ

Признак	Параллельный учет	Трансформация отчетности
Достоинства	Низкий уровень риска неточной информации	Экономичен и доступен
Недостатки	Высокая стоимость; несовершенство средств программного обеспечения	Высокие риски существенного искажения отчетности; невозможность прогнозирования данных отчетности по МСФО; невозможность использования отчетности для оперативных управленческих решений на конец года

Комбинированный способ – периодическая трансляция данных из учета в учет по МСФО с последующими корректировками. Способ обеспечивает достаточную точность раскрытия информации в любые сроки, так как не надо ждать окончания составления бухгалтерской отчетности. Для составления отчетности в формате достаточно данных учета обо всех основных хозяйственных операциях. Как показывает практика, в настоящее время в основном применяется метод трансформации.

Трансформация предполагает, что показатели отчетности по МСФО формируются на основании отчетности по российским стандартам путем проведения корректировок. Метод трансформации позволяет сэкономить денежные средства компании, так как для ее проведения не требуется использования большего числа персонала и специального программного обеспечения. Кроме этого, преимуществом данного метода является его наглядность, поскольку все исходные данные и корректировки можно проверить.

Трансформации – это процесс составления отчетности по МСФО путем перегруппировки учетной информации и корректировки статей отчетности, подготовленной по правилам РСБУ. Трансформация состоит из ряда этапов, содержание которых зависит от финансово-хозяйственной деятельности фирмы и организации бухгалтерского учета. На настоящий момент нет единого способа проведения трансформации, поэтому и каждый специалист, осуществляющий трансформацию отчетности в МСФО, может разработать свою методику. Тем не менее, процесс трансформации в общем случае можно представить состоящим из стандартной последовательности ряда этапов:

- подготовительного;
- рабочего;
- учета влияния гиперинфляции;
- пересчета в иностранную валюту;
- составления отчетности в формате МСФО.

В ходе подготовительного этапа:

- определяется цель и период, за который составлялась отчетность, подлежащая трансформации;
- устанавливается дата, на которую будет осуществляться процесс трансформации;
- устанавливается количество периодов, за которые предоставляется сравнительная отчетность;
- решается вопрос об исполнителе работ по трансформации отчетности;
- осуществляется анализ финансово-хозяйственной деятельности организации.

В начале подготовительного этапа процесса трансформации необходимо определиться с ее целью, так как она оказывает большое влияние на этот процесс. Например, если целью трансформации является консолидированная отчетность группы компаний, то должна применяться единая учетная политика для всех этих организаций. Для реализации этого требования могут быть использованы два варианта. При первом варианте для материнской и дочерних компаний разрабатывается единая учетная политика, и они ведут бухгалтерский учет и составляют свою отчетность по единым правилам. При втором варианте отчетность каждой компании составляется по своей учетной политике, а для целей составления консолидированной отчетности проводятся дополнительные корректировки.

Выбор даты, на которую будет осуществляться процесс трансформации, также очень важен. Если отчетность по МСФО составляется впервые, то должны быть установлены дата перехода (начало первого отчетного периода) и отчетная дата (окончание первого отчетного периода). При этом датой перехода на МСФО является начало самого раннего периода, за который фирма предоставила полную сравнительную информацию. Юридическое лицо, которое приняло решение составлять финансовую отчетность по МСФО, должно как минимум составить такую отчетность за прошлый год. Например, если совет директоров принял решение о составлении отчетности

по МСФО за 2011 г., то должна быть пересчитана отчетность за 2010 г.

Кроме этого, МСФО 8 требует, чтобы организация раскрыла влияние изменения учетной политики на финансовые результаты и финансовое положение компании. При проведении трансформации отчетности сторонними организациями в договоре на оказание услуг обязательно должны быть описаны следующие элементы: за какой период осуществляется корректировка, уровень существенности и какая информация будет передана заказчику по результатам проведенной работы. Если клиенту будет передан только пакет финансовой отчетности без трансформационных таблиц и аналитических данных, то в дальнейшем трансформация отчетности без обращения к этой стороне организации невозможна.

Заключительным моментом подготовительного этапа является проведение анализа финансово-хозяйственной деятельности и системы учета по РСБУ: анализа стандартных операций, учетной политики и рабочего Плана счетов, поскольку именно особенности финансового учета и специфика деятельности компании определяют перечень трансформационных корректировок. Например, если компания взяла в лизинговую аренду объект основных средств и по условиям договора он учитывается на балансе лизингодателя, то в этом случае необходимо сопоставить российские бухгалтерские записи с требованиями IAS 17 и на суммы выявленных отклонений внести корректировки в отчетность по МСФО.

В ходе рабочего этапа трансформации выявляются различия между учетом по российским и западным стандартам, формируются корректировочные записи. Рассмотрим содержание первого раздела рабочего этапа процесса трансформации – формирования учетной политики в соответствии с МСФО.

Прежде чем приступить к трансформации, необходимо разработать учетную политику согласно МСФО и затем постоянно ее применять для подготовки отчетности по западным стандартам. В отличие от российских стандартов, в международных обозначены лишь общие правила и требования при подготовке отчетности, в то время как конкретные методики, применяемые организацией при составлении финансовой отчетности, устанавливаются фирмой в своей учетной политике. В некоторых стандартах раскрывается несколько вариантов оценки и учета, из которых компания выбирает для себя оптимальный вариант и фиксирует это в учетной политике. Если действующими стандартами какой-либо вопрос не урегулирован, то фирма должна в учетной политике утвердить методику учета в своей учетной политике согласно существующим принципам. При разработке учетной политики по МСФО необходимо применять профессиональное суждение. Правила формирования учетной политики раскрываются в МСФО 8, и они отличаются от российских норм.

МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» раскрывает моменты, которые обязательно должны быть включены в учетную политику. Учетная политика по МСФО предназначена для составления отчетности, в то время как российская применяется при ведении бухгалтерского учета.

Учетная политика по национальным правилам раскрывает документооборот, рабочий План счетов, по-

рядок проведения инвентаризации, учетные регистры. Пользователю это не интересно, его интересует процесс формирования финансового результата, а не на каких счетах этот процесс учитывается.

Анализ учетной политики также раскрывает несоответствие учета по российским стандартам и МСФО. Проанализируем содержание основных принципов учетной политики с позиций РСБУ и МСФО.

1. Принцип приоритета содержания над формой. По международным стандартам при отражении операций не является важным, как составлен договор, главное – суть. Например, по лизинговой аренде имущество может находиться на балансе лизингодателя или лизингополучателя в зависимости от условий договора. При финансовой аренде все риски и выгоды переходят к лизингополучателю, поэтому, согласно МСФО, лизинговое имущество учитывается на его балансе, а по РСБУ – в зависимости от условий договора: может учитываться на балансе лизингодателя или лизингополучателя.
2. Принцип существенности. В финансовой отчетности по МСФО должны отражаться только существенные операции. Уровень существенности стандартами не определен и поэтому каждая компания устанавливает его самостоятельно применительно к конкретным ситуациям. Например, для крупных фирм могут быть несущественными достаточно большие суммы. Поэтому стоимость основных средств в пределах этих сумм может списываться на расходы и не амортизироваться. Согласно ПБУ 6/01, основные средства стоимостью до 40 тыс. руб. могут учитываться в составе материально-производственных запасов.
3. Принцип сопоставимости. При составлении отчетности по западным стандартам необходимо учитывать фактор гиперинфляции. Данные отчетов должны пересматриваться на коэффициенты гиперинфляции. В финансовой отчетности, составленной по российским правилам, уровень инфляции не учитывается.

Согласно требованиям международных стандартов, в состав учетной политики должны включаться лишь те моменты, раскрытие которых позволит пользователям разобраться в результатах финансово-хозяйственной деятельности и финансового положения компании.

В общем случае существенными моментами учетной политики в соответствии с МСФО 1 являются:

- порядок признания и амортизации основных средств и нематериальных активов;
- инвестиционная недвижимость;
- обесценение активов;
- признание выручки;
- порядок учета запасов;
- определение денежных средств и их эквивалентов.

После формирования учетной политики по МСФО необходимо сравнить ее с учетной политикой по российским правилам с целью выявления необходимых корректировок. При сравнении необходимо определить соответствие отдельных разделов учетной политики компании требованиям и принципам МСФО. Особое внимание, по нашему мнению, надо уделить вопросам учета основных средств, так как в российском учете этому вопросу посвящен один стандарт-ПБУ 6/01, а в МСФО – несколько.

По окончании проведенного анализа учетной политики фирмы определяются участки учета, на которые следует обратить особое внимание и по всем обнаруженным расхождениям необходимо сделать корректировки. Для каждой корректировки следует составить рабочий документ, в котором раскрывается, какими западными и российскими нормативными актами регулируется учет и отражение в отчетности конкретной операции, а также источник информации для получения дополнительных данных. В не-

которых случаях для составления отчетности в формате МСФО необходима дополнительная информация, которая не используется при ведении учета и составлении отчетности по российским правилам. Сбор информации при этом осуществляется из внутренних и внешних источников. Например, при анализе заключенных контрактов организации выявлено несоответствие экономической сути операции ее юридической форме. В этом случае, по нашему мнению, необходимо составить справку-объяснение, в которой лицо, осуществляющее трансформацию, высказывает профессиональное суждение о сущности операции и правилах МСФО, которыми нужно воспользоваться для раскрытия операции в отчетности.

Корректировки могут осуществляться в связи с:

- изменением классификации элементов финансовой отчетности (реклассификация, исключение элемента отчетности, не соответствующего критериям признания или введения нового элемента);
- изменением оценки элементов отчетности (оценка по справедливой, дисконтированной стоимости).

Изменения классификации элементов финансовой отчетности возникают вследствие различий в определении активов согласно РСБУ и согласно МСФО. Если актив, отраженный в балансе, не соответствует признанию актива по правилам МСФО, то необходимо его списать на расходы.

Например, при анализе статьи «Запасы», выяснено, что по этой статье отражена стоимость бензина в сумме 42 тыс. руб. Если бензин приобретен для заправки служебного транспорта, то он должен быть списан на расходы, так как в будущем он доход не принесет. Если бензин предназначен для заправки основного парка транспортной компании, то стоимость бензина должна учитываться в балансе по статье «Запасы».

Изменения в оценке элементов отчетности могут возникнуть в результате различной оценки будущих денежных потоков, из которых формируется балансовая оценка активов или обязательств. Например, по международным стандартам объекты основных средств, полученные в лизинг, учитываются по наименьшей из величин: рыночной стоимости и дисконтированной стоимости арендных платежей, а по РСБУ – по номинальной сумме лизинговых платежей.

Различный подход в формировании балансовой стоимости приводит к практическим трудностям. Например, при первом применении МСФО при формировании вступительного баланса могут возникать проблемы с определением стоимости основных средств. В этом случае согласно IFRS 1 организации предоставляется право во вступительном балансе учесть основные средства по их справедливой стоимости, которая будет признаваться первоначальной. Но это не обязывает компанию впоследствии регулярно проводить переоценку основных средств. Например, у компании числится объект основных средств стоимостью 100 тыс. рублей. По данным оценщика его рыночная стоимость составляет 120 тыс. руб. Во вступительном балансе должны быть показаны основные средства по рыночной стоимости с отнесением разницы на нераспределенную прибыль.

Другой пример: в составе основных средств учтен рекламный щит стоимостью 45 тыс. руб. В соответствии с МСФО рекламный щит относится к объектам основных средств, если на нем размещена реклама товаров, работ, услуг, приносящая доход. Если же этот объект рекламирует свою продукцию, то его стоимость

списывается на расходы. В отношении остатков незавершенного производства и готовой продукции необходимо обратить внимание на то, как списываются общехозяйственные расходы. Если они включаются в себестоимость продукции, то возникает необходимость в составлении корректировочных записей на выведении их из остатков по счетам 20 и 43.

В составе денежных средств на балансе организации могут быть учтены денежные документы или замороженные счета. По требованиям МСФО денежные документы не являются активом и должны быть списаны в расход, а замороженные счета учитываются по статье прочих активов.

При анализе обязательств возможны ситуации, в которых необходимо осуществить доначисления. Например, против компании подан судебный иск, и вероятнее всего придется заплатить по иску. В этом случае необходимо начислить оценочное обязательство. Другой пример: компании оказали услугу, но акты еще не подписаны. В этом случае необходимо начислить расход и обязательство.

После выявления всех необходимых корректировок составляется единая трансформационная таблица, которая является основанием для заполнения отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе.

Если компания впервые составляет отчетность в формате МСФО, то должны быть применены правила МСФО 1 «Первое применение МСФО», в котором установлена необходимость применения ретроспективного подхода, что предполагает составление отчетности в соответствии с МСФО в обозримом прошлом.

Следующим этапом является пересчет в иностранную валюту. Финансовая отчетность может быть представлена не в рублях, а в иностранной валюте. В этом случае, согласно IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов», элементы финансовой отчетности, выраженные в рублях, должны быть пересчитаны в соответствующую валюту.

Достоверность отчетности, составленной по МСФО, должна быть подтверждена независимым аудитором. Не вызывает сомнения тот факт, что аудит такой отчетности должен проводиться в соответствии с международными стандартами аудита.

Анализ литературных источников по вопросам аудита финансовой отчетности, составленной в формате МСФО, свидетельствует о том, что сейчас в литературе рассмотрены лишь общие принципы такого аудита.

На сегодняшний момент в литературе не содержится сведений об особенностях аудита трансформированной отчетности, на основании которых возможно детальное планирование аудита, выбор надежных и оптимальных аудиторских процедур.

Таким образом, в настоящее время при проведении аудита отчетности, составленной в формате МСФО, аудиторским фирмам необходимо решить задачи, связанные с разработкой методологии:

- разработка методологии составления программы аудита трансформированной отчетности;
- разработка технологии аудита отчетности, трансформированной в МСФО;
- разработка методологии оценки риска существенного искажения трансформированной отчетности, учитывающей оценки существенности как исходной, так и трансформированных корректировок;

- разработка методологии оценки существенности статей трансформированной отчетности, учитывающей оценки существенности как исходной, так и трансформированных корректировок.

Литература

1. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Гетман В.Г. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] : учеб. / Гетман В.Г. – М. : Финансы и статистика, 2009. – 656 с.
3. Ложкина С.Л. Принципы трансформации российской отчетности в формат МСФО в условиях швейной промышленности [Текст] / С.Л. Ложкина // Управленческий учет. – 2006. – №2, №3.
4. Маслова Б.Г. Трансформация российской отчетности в соответствии с МСФО [Текст] / Б.Г. Маслова, Б.Н. Никитенко // Управленческий учет. – 2006. – №1.
5. Международные стандарты финансовой отчетности : 2011 [Текст] : издание на русском языке. – М. : Аскер-АССА, 2011. – 1038 с.
6. Рожнова О.В. Трансформация отчетности в формат МСФО [Текст] / О.В. Рожнова // Практическое пособие для бухгалтера. – М. : Юриспруденция, 2005. –120 с.

Ключевые слова

Финансовая отчетность; международные стандарты финансовой отчетности; этапы трансформации; учетная политика; корректировки.

Боас Ирина Львовна

РЕЦЕНЗИЯ

В настоящее время ряд российских организаций составляет отчетность по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Применение МСФО в ряде случаев обусловлено требованиями российского законодательства, в других случаях обусловлено требованиями инвесторов, учредителей. Нередки случаи, когда применение МСФО вытекает из требований руководства организаций, полагающего, что финансовая отчетность по международным стандартам необходима для более эффективного управления компанией. Известны различные способы составления отчетности в соответствии с МСФО, в том числе наиболее часто применяемый – способ трансформации отчетности.

В рецензируемой статье тщательно проанализированы достоинства и недостатки способа составления отчетности в соответствии с МСФО путем трансформации отчетности, проанализирована последовательность действий, осуществляемых при трансформации отчетности: составление учетной политики в соответствии с требованиями МСФО, формирование корректировочных записей.

Автором убедительно показана актуальность данной тематики с точки зрения аудиторских организаций, поскольку особенности аудита отчетности, трансформированной в МСФО, на сегодняшний день не рассмотрены в известной литературе. В статье сформулирован ряд задач, которые подлежат решению при аудите финансовой отчетности, трансформированной в МСФО.

Полагаю, что статья представляет практический интерес для аудиторских организаций и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Кочинев Ю.Ю., д.э.н., профессор Политехнического университета

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)