

УДК 334.02

*И.В. Гоман**

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ТРАНСФОРМАЦИИ РОССИЙСКОГО УЧЕТА В ОТЧЕТНОСТЬ ПО МСФО

В статье приводятся проблемы, методика и практические рекомендации для трансформации финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с российскими стандартами, в формат международных стандартов финансовой отчетности.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, трансформация, российские стандарты, бухгалтерская отчетность.

В условиях глобализации одной из самых сложных аналитических проблем является объективная оценка финансового состояния компаний, связанная с наличием различных национальных систем учета. Применение МСФО позволяет нивелировать данные различия и сравнивать отчетности компаний, подготовленные согласно единым требованиям. Компания составляет отчетность по МСФО путем трансформации данных, подготовленных в рамках национальной системы бухгалтерского учета (РСБУ).

Следует отметить, что трансформация отчетности в практическом понимании представляет собой подготовительный этап перед консолидацией отчетности отдельных компаний группы в единую отчетность. После того как сформирована учетная политика по МСФО, целесообразно провести ее сравнительный анализ с учетной политикой по РСБУ для выявления области корректировок [2].

Вступительная трансформация – важная и ответственная работа, в процессе которой закладываются все изменения в учете компании, необходимые для перехода на МСФО. В следующих периодах можно или вести параллельный с российским учет, или регулярно делать трансформацию уже на базе вступительной трансформации с учетом требований МСФО – это определяется в учетной политике компании.

Любая национальная или международная система регулирования учета и отчетности в конечном счете ставит перед собой цель предоставить пользователям достоверную и непредвзятую информацию об имуществе и финансах фирмы.

В настоящее время, когда в России осуществляется комплекс мероприятий по сближению РСБУ и МСФО, вопрос о том, насколько эффективна (по существу, но не по форме) подобная дорогостоящая трансформация отчетности (из формата РСБУ в формат, например, МСФО), довольно спорен (об эффективности трансформации в определенном смысле можно судить по тому, значимо ли меняется представление о финансовом потенциале фирмы, формируемое по данным корреспондирующих отчетностей, существенно ли различаются значения аналитических коэффициентов).

Для того чтобы более корректно представлять существенность изменений при трансформации финансовой отчетности и степень глубины необходимых преобразований, можно привести один из достаточно общих вариантов структурирования

* © Гоман И.В., 2015

Гоман Игорь Вячеславович (kir-dehn@mail.ru), кафедра экономики инноваций, Самарский государственный университет, 443011, Российская Федерация, г. Самара, ул. Акад. Павлова, 1.

возможных различий между отечественными положениями по бухгалтерскому учету и МСФО. Уместно сказать, что некая систематизация расхождений между РСБУ и МСФО периодически ведется научным и практическим сообществами в области учета, а также аудиторскими фирмами и консалтинговыми агентствами, но до сих пор так и не осуществлена официальными российскими регуляторами учета. В общем случае все существующие в настоящее время нестыковки и различия можно объединить в три большие группы [3].

К первой группе можно отнести объекты и процедуры, при ведении бухгалтерского учета которых различия между отечественной практикой и положениями МСФО не имеют принципиального значения, а нивелирование возможных нестыковок носит скорее «косметический» характер, обусловленный применяемой практикой ведения учета, традициями, техникой расчетов и т. д.

Во вторую группу можно включить отдельные объекты или процедуры, которые в отечественном учете либо не выделены должным образом, либо не раскрыты так, как это осуществлено в МСФО. В данной ситуации корректно говорить о не всегда применяемых в отечественной практике тех или иных основополагающих постулатах и/или принципах составления отчетности в соответствии с положениями МСФО. Например, это относится к различиям в методиках отражения в учете отдельных резервов (по сомнительным долгам, ценным бумагам и т. д.). Речь не идет о том, что в отечественной системе учета отсутствует такая категория, как «резерв», скорее, можно говорить, например, о достаточно своеобразной трактовке отдельных основополагающих принципов бухгалтерского учета, в частности принципа осмотрительности, предполагающего, как известно, больший акцент в сторону убытков и обязательств, чем прибылей и активов [5].

При трансформации отчетности, предусматривающей элиминирование нестыковок второй группы, несмотря на кажущуюся сложность подобной процедуры, экономическое содержание статей и всего отчета в целом, как правило, не меняется существенным образом (безусловно, возможны и исключительные ситуации) и опять-таки сводится к корректировке финансового результата, что окажет влияние на аналитические показатели прибыльности и рентабельности.

Оценка обязательств, как правило, вещь более-менее объективная независимо от выбранной модели учета (если речь не идет, как уже говорилось, о создании резервов и появлении нового обязательства в балансе). Оценка активов, а также их признание в балансе могут существенно варьироваться при корректировках, что, несомненно, скажется на оценке собственного капитала компании, в частности его финансового результата, как накопленного ранее, так и в рамках последнего отчетного периода.

В современной финансовой аналитике весьма распространены базы данных, дающие информацию об отдельных отраслевых аналитических показателях в различных странах, в которых важными элементами выступают такие аналитические коэффициенты, как ROI (Returnoninvestments – рентабельность инвестиций), ROA (Returnonassets – рентабельность активов), и прочие коэффициенты рентабельности. При работе с ними необходимо иметь в виду, что любое изменение в активах или обязательствах компании под влиянием корректировок в процессе трансформации фактически будет отражаться на собственном капитале компании, поэтому принятие подобных среднеотраслевых коэффициентов к рассмотрению должно сопровождаться определенными комментариями и условиями.

Наконец, в третью группу следует отнести существенные различия между требованиями МСФО и российскими стандартами, выражающиеся в отсутствии в отечественной практике учета тех или иных учетных объектов или применении учетных процедур, не согласующихся по существенным моментам с положениями МСФО.

Различия данной группы достаточно сложно устранимы при трансформации отчетности, поскольку требования РСБУ и МСФО для подобных объектов и процедур могут значительно отличаться друг от друга, в том числе и по экономическому содержанию.

Наиболее яркими примерами, затрагивающими не столько отсутствие в российских стандартах учетного объекта, определяемого в соответствии с требованиями МСФО, сколько несоответствие учетных процедур, являются учет финансовых вложений и учет арендованного имущества, а также, соответственно, отражение операций лизинга.

В настоящее время в специальной литературе описано немало вариантов и способов проведения трансформационных корректировок отчетности российского субъекта (например, лизинговой компании) в соответствии с требованиями МСФО [6]. Безусловно, подобные серьезные расхождения между отечественной системой бухгалтерского учета и положениями МСФО привлекают внимание не только научного сообщества и практиков, но и российских регуляторов учета. В частности, в проектах новых стандартов, посвященных аренде в МСФО и РСБУ (на данный момент еще не действующих), существенные расхождения в плане признания и учета данных операций фактически полностью устранены.

При проведении трансформации следует прежде всего сформировать список документации, которая необходима для определения объема предстоящей работы.

После получения исполнителями информации нужно составить план работы. Если объемы работы значительны, а сроки ограничены, то обычно работает группа исполнителей под руководством специалиста по трансформации. Классы и виды имущества, отражаемые в учете, распределяются для анализа и трансформации отчетности между членами группы, затем полученные трансформированные данные анализируются и объединяются для формирования полноценной отчетности по МСФО [1].

Сформулируем **основные выводы**, полученные в результате проведенного исследования:

1. Нередко процедура трансформации отчетности носит не экономический, а в известном смысле политизированный характер. Отечественный бухгалтер осуществляет данный процесс не потому, что тот формат, к которому ведет процедура трансформации, по каким-то критериям качественнее и полнее передает пользователям информацию об имущественном и финансовом положении компании и результатах ее деятельности (хотя по некоторым аспектам нельзя исключать и этот аргумент), а потому, что указанную процедуру следует выполнить в силу жестких формализованных условий, в которых существует компания. В конечном счете уместен и такой не вполне научный аргумент: не мировое сообщество вступает в некие наши отечественные правила и условия хозяйственной деятельности, а мы стремимся сделать так, чтобы претензий по формальной стороне со стороны зарубежных партнеров к нашей отчетности возникало все меньше и меньше. Иностраный контрагент в любом случае будет больше «доверять» бухгалтерской информации, представленной в соответствии с подходами, заложенными в стандартах МСФО, чем в соответствии с отечественными регулятивами, даже если последние по некоторым моментам дают более достоверную картину происходящего.

2. Трансформационные процедуры не являются жестко формализуемыми, они в значительной степени носят индивидуализированный характер, что предопределяется рядом причин, в частности невозможностью и нецелесообразностью жесткой алгоритмизации последовательности действий. Для практикующего бухгалтера наличие подобного вывода может быть весьма неудобным, поскольку он, не вдаваясь в суть дискуссии о гармонизации и конвергенции в приложении к международным учетным системам, хочет иметь четкую последовательность действий по

трансформации отчетности конкретной фирмы. К сожалению, для практика пошаговую инструкцию в данной ситуации предложить нельзя, можно лишь говорить об определенной методике осуществления данной процедуры, в которой обязательно должна учитываться специфика данной компании или вида бизнеса [4].

3. Специфика бизнеса, связанная с видом экономической деятельности, может существенно сказываться на результатах трансформации, поэтому целесообразно обособлять виды бизнеса или типы операций, для которых трансформация является (или не является) жизненно необходимой. Например, трансформационные корректировки при сделках финансовой аренды (лизинга) или при учете финансовых вложений существенным образом сказываются на имущественном и финансовом потенциалах компании, представленных в формах отчетности. В приложении к коэффициентному анализу отчетности следует также четко понимать, что любые трансформационные корректировки окажут влияние на аналитические коэффициенты, рассчитываемые на основе данных отчетности. В отношении применения указанных коэффициентов в управленческом процессе у аналитика или менеджмента компании должно быть четкое понимание того обстоятельства, что корректные аналитические выводы можно сделать лишь в рамках последовательного анализа отчетных форм за ряд лет, составленных по одному и тому же формату (РСБУ или МСФО). Если трансформационные корректировки приводят к улучшению каких-либо аналитических коэффициентов, это обстоятельство не должно вселять излишний оптимизм в отношении имущественного и финансового положения компании, равно как и обратная ситуация. Суть любых корректных аналитических процедур заключается в последовательном динамическом анализе отчетности, составленной по одним и тем же правилам, с целью поиска причин улучшения или ухудшения конкретных аналитических коэффициентов.

4. Нельзя безапелляционно утверждать, что та или иная система регулирования учета лучше или хуже другой, поскольку в основе каждой системы заложены свои целевые установки и ориентиры. Вопросы типа: «Какая система предпочтительнее — МСФО, РСБУ, US GAAP?» или «Можно ли совместить идею государственного регулирования учета с идеей рекомендательных регулятивов, разрабатываемых негосударственными публичными организациями?» — вряд ли имеют однозначный ответ. Здесь можно привести весьма характерный пример, показывающий, что даже в вопросах применения, казалось бы, родственных стандартов МСФО и US GAAP есть разногласия. В апреле 2004 г. в Праге проходил 27-й конгресс Европейской ассоциации бухгалтеров (European accounting association). Один из крупнейших американских ученых в области бухгалтерского учета С. Зефф (Stephen A. Zeff) выступил с докладом, в котором привел множество аргументов против применения МСФО в странах, придерживающихся англо-американской модели учета. Таким образом, возведение стандартов МСФО в некий абсолют вызывает определенное сопротивление даже у теоретиков и практиков тех стран, чьи национальные бухгалтерские законодательства послужили своеобразной основой при создании положений МСФО.

Например, в качестве аргумента против повсеместного распространения МСФО приводился такой довод: расчет прибыли по МСФО дает меньшие величины прибыли, чем ее расчет по US GAAP. В результате этого массовый переход бизнеса на МСФО вызовет в глобальном масштабе падение рентабельности практически по всем отраслям. Вслед за этим возможно снижение курсовой стоимости ценных бумаг данных компаний, что неприемлемо для мировой экономики.

Что касается нашей страны, надо принимать во внимание то обстоятельство, что иностранные инвесторы при оценке отчетности и принятии управленческих решений в условиях глобализации финансовых потоков будут полагаться прежде всего на мнения и суждения международных аудиторских фирм, которые, безусловно, оттал-

квиваются от международно признанных форматов МСФО или US GAAP. В связи с этим очевиден односторонний характер процедуры конвергенции. Рано или поздно, но отечественная система учета должна быть реформирована таким образом, чтобы по основным существенным моментам она не противоречила МСФО или US GAAP по оценкам международных аудиторских компаний [2].

5. Строго говоря, трансформация отчетности является лишь паллиативным, вынужденным и временным решением проблемы прозрачности отчетных данных, а потому магистральный путь – это гармонизация российской системы бухгалтерских регулятивов с МСФО, подразумевающая четкую идентификацию ключевых, критически важных различий в системах учета и их нивелирование. Единственно верное решение кроется, скорее всего, в принятии идеи согласования методологических построений локальных учетных систем на базе, например, МСФО.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».
2. Приказ Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации».
3. Минфин РФ. URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions>.
4. Официальный сайт КМСФО. URL: www.iasc.uk.org.
5. Ковалев В.В. Трансформация отчетности лизинговой компании из формата РСБУ в формат МСФО // *Финансы и бизнес*. 2015. № 4. С. 111–125.
6. Щадилова С.Н. Различия в учете и отчетности в части основных средств и нематериальных активов по РСБУ и МСФО // *Аудитор*. 2013. № 12.
7. Агаева Л.К., Анисимова В.Ю., Безлепкина Н.В. Новая концепция развития региональной экономики: кластерная основа: монография / под общ. ред. Н.М. Тюкавкина. Самара: Самарский государственный университет, 2014. 308 с.
8. Курносова Е.А., Хасьянов И.И. Формирование финансовой стратегии предприятия малого бизнеса // *Вестник Самарского государственного университета*. 2015. № 5 (127). С. 65–68.

References

1. Federal law dated 27 July, 2010 № 203-FZ «On consolidated financial statements» [in Russian].
2. Order of the Ministry of Finance dated 25 November, 2011 № 160n «Concerning the Implementation of International financial reporting standards and Explanations of the International financial reporting standards on the territory of the Russian Federation» [in Russian].
3. Retrieved from: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/> [in Russian]
4. Retrieved from: www.iasc.uk.org – official site of the International Accounting Standards committee [in English]
5. Kovalev V.V. Restatement transformation of Financial Statements of leasing statement from the format of the Russian Accounting Standards into the format of International financial reporting standards. *Finansy i biznes* [Finance and Business], 2015, no. 4, pp. 111–125 [in Russian].
6. Shchadilova S.N. Differences in accounting and financial reporting in terms of capital assets and intangible assets on Russian Accounting Standards and International financial reporting standards. *Auditor* [Auditor], 2013, no. 12 [in Russian].

7. Agaeva L.K., Anisimova V.Yu., Bezlepkina N.V. New concept of development of regional economy: cluster basis: monograph. N.M. Tyukavkin (Ed.). Samara, Samarskii gosudarstvennyi universitet, 2014, 308 p. [in Russian].

8. Kurnosova E.A., Khasyanov I.I. Formation of financial strategy of enterprises of small business. *Vestnik Samarskogo gosudarstvennogo universiteta* [Vestnik of Samara State University], 2015, no. 5(127), pp. 65–68 [in Russian].

*I.V. Goman**

METHODIC ASPECTS OF TRANSFORMATION OF RUSSIAN ACCOUNTING INTO IFRS STATEMENTS

In the article problems, methods, and practical recommendations for the transformation of financial accounting prepared in agreement with the Russian standards into the format of international financial reporting standards.

Key words: international financial reporting standards, transformation, Russian standards, accounting statement.

Статья поступила в редакцию 20/VII/2015.
The article received 20/VII/2015.

* *Goman Igor Vyacheslavovich* (kir-dehn@mail.ru), Department of Economics of Innovation, Samara State University, 1, Acad. Pavlov Street, Samara, 443011, Russian Federation.