

УДК 657.3

UDC 657.3

08.00.00 Экономические науки

Economic sciences

ТРАНСФОРМАЦИЯ РОССИЙСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**ASSESSMENT OF REVENUE AS A COMPONENT OF ACCOUNTING FINANCIAL STATEMENTS IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS**

Кесян Светлана Ваграмовна
Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета
РИНЦ SPIN-код = 5670-0596
РИНЦ Author ID = 670709

Kesyana Svetlana Vagramovna
Associate professor, Candidate of Economic Sciences of the Department of financial accounting
RSCI SPIN-code = 5670-0596
Author ID = 670709

Еремина Наталья Владимировна
Ст. преподаватель кафедры теории бухгалтерского учета
РИНЦ SPIN-код = 9608-1285
РИНЦ Author ID = 670335
Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина, Краснодар, Россия

Eremina Natalya Vladimirovna
Senior lecturer of the Chair of the theory of accounting
RSCI SPIN-code = 9608-1285
Author ID = 670335
Kuban state agricultural university named after I. T. Trubilin, Krasnodar, Russia

Несмотря на добровольный характер составления финансовой отчетности российскими организациями в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, 27 июля 2010 г. был издан Федеральный закон № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», который устанавливает общие требования к составлению, представлению и раскрытию консолидированной финансовой отчетности юридическим лицом, созданным в соответствии с законодательством Российской Федерации. К ряду таких организаций закон относит: 1) кредитные организации; 2) страховые организации (за исключением страховых медицинских организаций, осуществляющих деятельность исключительно в сфере обязательного медицинского страхования); 3) негосударственные пенсионные фонды; 4) управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов; 5) клиринговые организации; 6) федеральные государственные унитарные предприятия, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации. Таким образом, российские организации, составляющие консолидированную отчетность, должны это делать строго в соответствии с МСФО, начиная с отчетности 2012 г. Подготовка отчетности по МСФО в компаниях требует постоянного отслеживания нововведений в стандартах, разрешения спорных вопросов и трактовок по отдельным положениям, увеличения скорости сбора и обработки информации для повышения качества отчетности и сроков ее закрытия. Именно поэтому возникает необходимость в привлечении специалистов по составлению российской отчетности в соответствии с МСФО. Данная профессия востребована в первую очередь в иностранных организаци-

Despite a voluntary nature of creation of the financial reporting by the Russian organizations according to international accounting standards, the Federal law No. 208-FZ "About consolidated financial statements" which establishes general requirements to creation, representation and disclosure of consolidated financial statements by the legal entity created in accordance with the legislation of the Russian Federation was issued on July 27, 2010. The law carries to a number of such organizations: 1) credit institutions; 2) insurance companies (except for the medical insurance companies performing activities only in the sphere of compulsory medical insurance); 3) non-state pension funds; 4) managing companies of investment funds, mutual investment funds and non-state pension funds; 5) clearing organizations; 6) the federal state unitary enterprises which list affirms the Government of the Russian Federation. Thus, the Russian organizations constituting the consolidated statements have to do it strictly according to IFRS, starting with the reporting of 2012. Preparation of the reporting under IFRS in the companies requires fixed tracking of innovations in standards, permissions of matters of argument and treatments by separate provisions, increase in speed of data collection and processing for improvement of quality of the reporting and terms of its closing. For this reason, there is a need for involvement of specialists in creation of the Russian reporting according to IFRS. This profession is demanded first of all in the foreign organizations whose Russian divisions are obliged to report on a regular basis to head offices. However, recently in Russian companies which are trying to come to foreign markets or interested in foreign investments these specialists are also required

ях, чьи российские подразделения обязаны на регулярной основе отчитываться перед головными офисами. Однако в последнее время и российским компаниям, осваивающим зарубежные рынки или заинтересованным в иностранных инвестициях, также требуются данные специалисты

Ключевые слова: ОТЧЕТНОСТЬ, МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, ПЕРЕГРУППИРОВКА, РЕКЛАССИФИКАЦИЯ, ДЕТАЛИЗАЦИЯ, ПРОМЕЖУТОЧНЫЙ ИТОГ, ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Keywords: REPORTING, INTERNATIONAL STANDARDS, REGROUPING, RECLASSIFICATION, DISAGGREGATION, INTERMEDIATE RESULT, FINANCIAL REPORTING

Doi: 10.21515/1990-4665-129-069

Трансформация российской отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

Бухгалтерская финансовая отчетность регламентируется национальными и международными стандартами. Национальные стандарты регламентируют бухгалтерскую отчетность в отдельных странах, к примеру, в США – US GAAP, в Великобритании – UK GAAP [5].

В Российской Федерации в настоящее время отчетность по международным стандартам готовят крупнейшие российские компании, такие, как: ОАО «Газпром», РАО «ЕЭС России», ОАО «ГМК Норильский никель», ОАО «ВАЗ», ОАО «Северсталь», ОАО «Ростелеком», ОАО «Российские железные дороги», ОАО «Аэрофлот» и др. Ведение учета по МСФО – внутреннее дело каждой компании и никак не регламентируется стандартами. МСФО дают бухгалтеру лишь общее руководство к действию без конкретных методик с типовыми корреспонденциями и «плана счетов МСФО» [3].

Организация самостоятельно разрабатывает и затем постоянно придерживается определенной учетной политики для подготовки отчетности по МСФО.

Российскими компаниями используется два варианта трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

- первый вариант: это подход с точки зрения валюты;

- второй вариант: подход с точки зрения инфляции [6].

Первый вариант трансформации предполагает использование МСФО IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов», т. е. делать оценки на основании курса обмена валюты отчетности и какой-либо стабильной иностранной валюты.

Второй вариант позволит более достоверно и объективно отразить экономическую реальность и основан на МСФО IAS 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции».

Предполагается пересчет данных с помощью общего индекса цен, который отражает изменение общей покупательной способности.

Отчетность, составленная в российских рублях, должна быть при трансформации скорректирована на общий индекс цен, переведена в валюту по курсу на дату составления отчетности и перегруппирована соответствующим образом.

Трансформация финансовой отчетности российской организации в соответствии с МСФО представлена следующим образом:

- российский баланс, отчет о финансовых результатах (российские рубли);
- технические корректировки на соответствие правилам ведения бухгалтерского учета по МСФО (российские рубли);
- перегруппировка статей в соответствие с МСФО;
- промежуточный итог. Баланс и Отчет о финансовых результатах (российские рубли);
- корректировки по неденежной индексации (российские рубли);
- Итог. Баланс и Отчет о финансовых результатах (российские рубли);
- корректировки по представлению баланса на соответствие количества категорий представления;
- Итог. Баланс (российские рубли);

- Итог. Баланс и Отчет о прибылях и убытках (валюта, МСФО);
- составление отчета о движении денежных средств (валюта, МСФО);
- составление отчета о движении капитала (валюта, МСФО).

К общим методам трансформации отчетности относятся [4]:

- детализация остатков;
- реклассификация остатков;
- переоценка остатков.

Трансформация отчетности предполагает ряд корректировочных записей. Типовыми корректировками при трансформации отчетности в соответствии с МСФО являются, например, по основным средствам, следующие:

- российская переоценка основных средств не принимается для целей МСФО (чаще ее сторнируют, затем делают переоценку исходя из справедливой стоимости по МСФО);

- амортизация пересчитывается исходя из новой первоначальной стоимости, также берется во внимание изменение срока полезного использования объекта. При этом, возможно применение другого способа начисления амортизации;

- принимается к учету обесценение основных средств;

- принимаются к сведению ситуации, которые могут вызвать дополнительные корректировки, например:

- а) различия даты ввода основных средств в эксплуатацию по МСФО и РСБУ (как известно, в соответствии с МСФО актив используется с момента его готовности к эксплуатации, а в РСБУ - с 1 числа месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию) и др.

Пример корректировки по основным средствам.

В РСБУ по данным учета была произведена дооценка в сумме 100 000 руб., а по данным МСФО определено, что дооценка составит

150 000 руб.

С целью корректировки этих данных делают следующие записи:

Дебет «Добавочный капитал» 100 000
руб.

Кредит «Основные средства» 100 000
руб.

Таким образом убирают дооценку из добавочного капитала, сделанную в российской отчетности. Затем делают дооценку в МСФО до справедливой стоимости:

Дебет «Основные средства» 150 000
руб.

Кредит «Резерв переоценки основных средств» 150 000
руб.

По запасам, например, для трансформации российских данных в соответствии с МСФО корректировки включают списание их до чистой цены продаж.

Например, в соответствии с МСФО IAS 2 «Запасы» запасы в финансовой отчетности отражаются по наименьшей стоимости (таблица 1).

Таблица 1 – Себестоимость, цена и чистая стоимость продаж запасов

Запасы	Себестоимость, на ед.	Цена продажи, на ед.	Затраты на сбыт, на ед.	Чистая цена продажи, на ед.
«А»	100	110	15	95
«Б»	105	120	7	113

Как видно из таблицы, по запасам «А» наименьшей стоимостью будет чистая цена продаж в расчете на единицу 95 руб. Именно по этой стоимости будет отражаться данный запас в бухгалтерском балансе.

Однако при этом возникает уценка, так как чистая цена продаж оказалась меньше себестоимости данного запаса ($95 > 100$). Сумма уценки (5

руб.) будет отражена в форме 2 «Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе».

По запасу «Б» ситуация обратная. Наименьшей стоимостью является себестоимость (105 руб.), соответственно данный запас будет отражен в бухгалтерском балансе по себестоимости 105 руб. Уценки нет, а сумма разницы между чистой ценой продажи и себестоимостью также будут отражена в форме 2 «Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе».

Корректировка по обязательствам, например, предполагает проведение записей:

Начислена премия сотрудникам компании за месяц 100 000 руб.

В российском учете были сделаны записи:

Дебет «Расходы по персоналу» 100 000
руб.

Кредит «Кредиторская задолженность» 100 000
руб.

Корректировки не всегда корреспондируют со счетами доходов и расходов отчетного периода, возможно также частичная корреспонденция с нераспределенной прибылью по прошлым периодам.

Например, по дебиторской задолженности в российском учете создается резерв по сомнительным долгам, сумма которого, как правило, не соответствует сумме резерва в МСФО.

Так, в соответствии с МСФО в прошлом году (по методу старения счетов) был создан резерв на сумму 100 000 руб. на отчетную дату расчеты показали, что резерв должен быть создан в сумме 120 000 руб.

Трансформационная корректировка выглядит следующим образом:

Дебет «Нераспределенная прибыль»
100 000 руб.

Дебет «Расходы отчетного периода»

20 000 руб.

Кредит «Резерв по сомнительным долгам»	120 000
--	---------

руб.

Данные по дебету указанных выше счетов заносятся в трансформационную таблицу, т. е. будут проходить в формах «Отчет о финансовом положении» и «Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе». Реклассификация также является неотъемлемой частью трансформации отчетности. Например, по денежным средствам и денежным эквивалентам при осуществлении реклассификации необходимо обратить внимание на следующее:

- во-первых, производят реклассификацию денежных средств, ограниченных к использованию (счета, замороженные налоговыми органами, денежные средства в депозите) – из класса «Денежные средства» в РСБУ в «Прочие активы» в МСФО;

- во-вторых, денежные документы в РСБУ (например, почтовые марки) реклассифицируют в «Административные расходы» в МСФО;

- в-третьих, вложения в депозиты по срокам погашения до 90 дней реклассифицируются в «Денежные средства и денежные эквиваленты» в МСФО [7].

При трансформации российской формы отчетности «Отчет о финансовых результатах» в форму «Отчет о прибылях и убытках» (МСФО), также необходимо учитывать специфику в подходах.

Так, в МСФО существует два варианта составления данной формы:

- по характеру затрат;
- по функции затрат.

В российской практике применима форма по функции затрат:

- выручка
- себестоимость
- валовая прибыль

- коммерческие расходы
- управленческие расходы
- прибыль (убыток) от продаж
- прочие доходы
- прочие расходы
- прибыль (убыток) до налогообложения
- текущий налог на прибыль
- чистая прибыль (убыток).

Каждый показатель (выручка, себестоимость) должны быть пересмотрены при трансформации российской отчетности в отчетность в соответствии с МСФО.

Например, выручка должна быть дисконтирована в случае, если имеется отсрочка платежа. Кроме того, выручка должна быть оценена по справедливой стоимости и т. д.

Показатель «Себестоимость» также требует внимания, т. е. существует методика расшифровки себестоимости готовой продукции (работ, услуг) по элементам затрат.

При трансформации возникает необходимость в осуществлении перехода от начисленной себестоимости (Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы») к списанной себестоимости (Дебет счета 90 «Продажи»).

Информация о начисленных расходах по элементам затрат берется из анализа дебетового оборота счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы». При отсутствии остатка на них, для перехода к списанной себестоимости по элементам затрат необходимо:

- рассчитать коэффициент капитализации затрат:

$$\text{Коэффициент капитализации затрат} = \frac{\text{Списанные расходы}}{\text{Начисленные расходы}} \quad (1)$$

При этом, если коэффициент $K_k > 1$, произошло уменьшение остатка готовой продукции (незавершенного производства).

- применить K_k к сумме начисленных затрат по каждому элементу:

$$\text{Списанные расходы по элементам затрат} = \text{Начисленные расходы по элементам затрат} * \text{Коэффициент капитализации} \quad (2)$$

Например, организация оказывает услуги. Данные по счету 20 «Основное производство» следующие:

Таблица 2 – Анализ счета 20 «Основное производство»

Кредит счетов	С кредита счетов	В дебет счетов
Конечное сальдо	-	
02	540 000	
10	1000 000	
69	600 000	
70	2300 000	
90	-	4 400 000
Обороты	4 440 000	4 400 000
Конечное сальдо	40 000	-

1. рассчитаем коэффициент капитализации затрат:

$$K_k = 4400\ 000 / 4\ 440\ 000 = 0,99$$

2. на основе полученной информации расшифровывается сумма начисленных расходов по элементам затрат и производится переход к списанной себестоимости по элементам затрат с помощью применения коэффициента капитализации.

Одним из новшеств, которым мы обязаны МСФО, стало применение дисконтирования для стоимостной оценки объектов учета, раскрываемых в финансовой отчетности [].

Таблица 3 - Себестоимость готовой продукции

Элементы затрат	Начисленные за- траты	Списано на себестоимость	
		Расчет	Сумма
02 «Амортизация основных средств»	540 000	540 000 * 0,991	535140,00
10 «Материалы»	1000 000	1000 000 * 0,991	991000,00
69 «Расчеты по социально-му страхованию и обеспечению»	600 000	600 000 * 0,991	594600,00
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	2300 000	2300 000 * 0,991	2279300,00
90 «Продажи»	-	-	
Итого	4440 000		4400 000,00

Вопросы дисконтирования раскрыты в МФО IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости».

Дисконтированная, она же приведенная или текущая стоимость – это сумма ожидаемого в будущем дохода, расхода или платежа, дисконтированная на основе той или иной процентной ставки.

В качестве процентной ставки для дисконтирования обычно принимается ключевая ставка Банка России.

На сегодняшний день (декабрь 2016 г.) Банк России принял решение сохранить ключевую ставку на уровне 10 % годовых до февраля 2017 г. [2].

Дисконтированная стоимость рассчитывается как произведение будущей суммы на коэффициент дисконтирования, который определяется по формуле:

$$\text{Коэффициент дисконтирования} = \frac{1}{(1 + 0,1)^N} \quad (3)$$

где 0,1 – ключевая ставка Банка России (10 %);

N – период дисконтирования.

Существует несколько способов определения справедливой стоимо-

сти объектов учета: рыночный, доходный и затратный [].

Дисконтирование применяется при доходном подходе определения справедливой стоимости. Кроме того, существуют также различия в методах оценки дисконтированной стоимости:

- ставка дисконтирования, откорректированная с учетом рисков;
- безрисковая ставка (в том числе ключевая ставка Банка России);
- ставка дисконтирования, откорректированная с учетом премии за риск и т. д.

Как известно, с точки зрения российской практики основные средства отражаются в финансовой отчетности по остаточной стоимости. В соответствии с международной практикой возможен выбор иных способов отражения стоимости данных объектов в отчетности.

Приведем пример дисконтирования стоимости объектов основных средств в организации.

Для применения данного способа оценки при трансформации отчетности в соответствии с МСФО в учетной политике организации должно быть указано применение именно этого способа пересчета стоимости объектов основных средств.

Так, в ЗАО «Турбаза Приморская» Туапсинского района общая стоимость основных средств, отраженная в бухгалтерском балансе по состоянию на 31 декабря 2015 г., составляет 46 126 тыс. руб.

Произведем расчет дисконтированной стоимости по объектам основных средств организации:

$$\text{Дисконтирования стоимость объектов основных средств} = \frac{46\,126 \text{ тыс. руб.}}{(1 + 0,1)^1} = 41\,932,73 \text{ тыс. руб.}$$

Соответственно, видим разницу в стоимостной оценке в российском учете и в учете по МСФО: 46126 тыс. руб. – 41932,73 тыс. руб. = 4 193, 27 тыс. руб.

Нужно заметить, что разница весьма значительна. Таким образом, в отчетности по МСФО стоимость объектов основных средств будет меньше, чем по данным российского учета и отчетности на 4193, 27 тыс. руб. При этом, не стоит забывать о необходимости пересчета сумм амортизационных отчислений по данным объектам основных средств.

Список литературы:

1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность Сигидов Ю.И., Трубилин А.И., Бабалыкова И.А., Рыбьянцева М.С., Оксанич Е.А. Учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика» и специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит» и «Налоги и налогообложение» / под редакцией Ю. И. Сигидова, А. И. Трубилина. Москва, 2012. Сер. Высшее образование
2. Кесян С. В., Затонская С. С. Проблемные аспекты нормативного регулирования учетной политики в соответствии с МСФО. В сборнике: Современный взгляд на будущее науки сборник статей международной научно-практической конференции: в 3 ч.. 2016. С. 51-54.
3. Муллинова С. А., Кесян С. В. Оценка основных средств в формате МСФО. Научно-методический электронный журнал Концепт. 2016. Т. 17. С. 790-792.
4. Кесян С. В., Герасименко К. А. Проблемы внедрения МСФО в российских организациях. В сборнике: Институты и механизмы инновационного развития: Мировой опыт и российская практика. Сборник научных статей 6-й Международной научно-практической конференции. Ответственный редактор А. А. Горохов. 2016. С. 104-107.
5. Стандартизация бухгалтерского учета в условиях информационной среды при переходе на МСФО Сигидов Ю.И., Федотова Ю.А. В сборнике: Современные проблемы бухгалтерского учета и отчетности. Материалы II Международной студенческой научной конференции. 2015. С. 92-96.
6. Фальсификация бухгалтерской (финансовой) отчетности Сигидов Ю.И., Чемоданов Р.Д. В сборнике: Формирование экономического потенциала субъектов хозяйственной деятельности: проблемы, перспективы, учетно-аналитическое обеспечение. Материалы VI Международной научной конференции. ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет». 2016. С. 133-138.
7. Формирование отчетности о финансовых результатах в соответствии с МСФО Сигидов Ю.И., Абдуллаев М.А., Иванов А.А. В сборнике: Формирование экономического потенциала субъектов хозяйственной деятельности: проблемы, перспективы, учетно-аналитическое обеспечение. Материалы VI Международной научной конференции. 2016. С. 442-449.

List of references:

1. Buhgalterskaja (finansovaja) otchetnost' Sigidov Ju.I., Trubilin A.I., Baba-lykova I.A., Rybjanceva M.S., Oksanich E.A. Uchebnoe posobie dlja studentov vuzov, obuchajushihhsja po napravleniju «Jekonomika» i special'nostjam «Buhgalterskij uchet, analiz i audit», «Finansy i kredit» i «Nalogi i nalogooblozhenie» / pod redakciej Ju. I. Sigidova, A. I. Trubilina. Moskva, 2012. Ser. Vysshee obrazovanie
2. Kesjan S. V., Zatonskaja S. S. Problemnye aspekty normativnogo regulirovanija uchetnoj politiki v sootvetstvii s MSFO. V sbornike: Sovremennyj vzgljad na budushhee nauki sbornik statej mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii: v 3 ch.. 2016. S. 51-

54.

3. Mullinova S. A., Kesjan S. V. Ocenka osnovnyh sredstv v formate MSFO. Nauchno-metodicheskij jelektronnyj zhurnal Koncept. 2016. T. 17. S. 790-792.

4. Kesjan S. V., Gerasimenko K. A. Problemy vnedrenija MSFO v rossijskih organizacijah. V sbornike: Instituty i mehanizmy innovacionnogo razvitija: Mirovoj opyt i rossijskaja praktika. Sbornik nauchnyh statej 6-j Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii. Otvetstvennyj redaktor A. A. Gorohov. 2016. S. 104-107.

5. Standartizacija buhgalterskogo ucheta v uslovijah informacionnoj sredy pri perehode na MSFO Sigidov Ju.I., Fedotova Ju.A. V sbornike: Sovremennye problemy buhgalterskogo ucheta i otchetnosti. Materialy II Mezhdunarodnoj studencheskoj nauchnoj konferencii. 2015. S. 92-96.

6. Fal'sifikacija buhgalterskoj (finansovoj) otchetnosti Sigidov Ju.I., Chemodanov R.D. V sbornike: Formirovanie jekonomicheskogo potenciala sub#ektov hozjaj-stvennoj dejatel'nosti: problemy, perspektivy, uchetno-analiticheskoe obespechenie. Materialy VI Mezhdunarodnoj nauchnoj konferencii. FGBOU VPO «Kubanskij gosudarstvennyj agrarnyj universitet». 2016. S. 133-138.

7. Formirovanie otchetnosti o finansovyh rezul'tatah v sootvetstvii s MSFO Sigidov Ju.I., Abdullaev M.A., Ivanov A.A. V sbornike: Formirovanie jekonomicheskogo potenciala sub#ektov hozjajstvennoj dejatel'nosti: problemy, perspektivy, uchetno-analiticheskoe obespechenie. Materialy VI Mezhdunarodnoj nauchnoj konferencii. 2016. S. 442-449.