

Е. В. Редько

Учреждение образования «Барановичский государственный университет», Министерство образования Республики Беларусь, ул. Войкова, 21, 225404 Барановичи, Республика Беларусь,
+375 (29) 826 46 92, liza-redko@mail.ru

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПОДГОТОВКИ ОТЧЕТНОСТИ СОГЛАСНО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

После официального признания в Беларуси Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО) переход на них приобрел для ряда организаций обязательный характер. В настоящее время не существует единого подхода процессу формирования финансовой отчетности, раскрытию организационного механизма этого сложного учетного процесса. Процесс формирования финансовой отчетности в каждой компании выстраивается с учетом особенностей ее деятельности и зависит от множества факторов. Традиционно выделяют три методики, которые позволяют организациям формировать отчетность в соответствии с МСФО: ведение независимого параллельного учета, осуществление трансляции бухгалтерских записей, проведение трансформации отчетности. Каждый из названных способов имеет как достоинства, так и недостатки, поэтому перед компаниями, начинающими процесс подготовки отчетности, соответствующей требованиям МСФО, возникает необходимость выбора оптимального для них метода.

В статье предпринята попытка обосновать оптимальный подход подготовки отчетности в соответствии с МСФО для организаций Республики Беларусь.

Ключевые слова: Международные стандарты финансовой отчетности, параллельный учет, трансляция бухгалтерских записей, трансформация отчетности.

Табл. 1. Рис. 1. Библиогр.: 9 назв.

E. V. Redko

Baranovichi State University, Ministry of Education of the Republic of Belarus, 21 Voykova str.,
225404 Baranovichi, the Republic of Belarus, +375 (29) 826 46 92, liza-redko@mail.ru

ACTUAL ISSUES OF STATEMENT PREPARATION UNDER INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

The International Financial Reporting Standards ("IFRS") have official recognition in Belarus. Their adoption is compulsory for a number of entities. There is no still unified approach to the process of forming financial statements and disclosure of organizational mechanism of this complicated accounting process. The financial reporting process in each company is organized according to the specifics of its business and depends on many factors.

Traditionally, there are three methods that allow organizations to form financial statements in accordance with IFRS: the using of the independent parallel accounting, the translation of the accounting records, the transformation of the reporting. Each of these methods have both advantages and disadvantages, therefore, companies that start the process of statements preparing in accordance with the requirements of IFRS have to choose the best method for them.

The article attempts to substantiate the optimal approach of statements preparation in accordance with IFRS for companies in Belarus.

Key words: International Financial Reporting Standards, parallel accounting, translation of accounting records, transformation of statements.

Table. 1. Fig. 1. Ref.: 9 titles.

Введение. В настоящее время МСФО получили признание более чем в 120 странах мира. Сами по себе МСФО не являются юридически обязывающими документами, но они становятся таковыми в каждой конкретной стране, если наделяются соответствующим статусом в силу закона или решения национального, или наднационального регулирующего органа. Разные страны по-разному подходят к включению требований МСФО в состав национального законодательства. Существуют следующие варианты: включение текстов МСФО в состав

национального законодательства без каких-либо изъятий или изменений; включение текстов МСФО в состав национального законодательства с поправками; приближение национальных стандартов к требованиям МСФО. Что касается Республики Беларусь, то она пошла по данному пути развития и приняла МСФО в качестве технических нормативных правовых актов [1], что закреплено на законодательном уровне (в статьях 5, 17) [2].

Методология и методы исследования. Одним из ключевых моментов в процессе составления белорусскими бухгалтерами отчетности, согласно правилам МСФО, является определение и применение методологии составления отчетности по международным стандартам в конкретной организации с учетом специфики ее деятельности. В связи с этим рассматриваемые вопросы являются актуальными.

Целью исследования является определение оптимального варианта составления отчетности в формате МСФО для организаций Республики Беларусь.

Работа опиралась на изучении специальной экономической литературы, действующих МСФО и нормативных правовых актов Республики Беларусь, а также общепринятые методы исследований (анализ, синтез, системный и комплексный подходы, абстрактно-логический метод).

Организация исследования. На сегодняшний день можно выделить два способа получения отчетности в соответствии с МСФО: методом параллельного учета и методом трансформации отчетности МСФО.

Проанализируем оба метода и сравним их с точки зрения удобства применения, трудоемкости, оперативности и достоверности для учета обоснования наиболее приемлемой для организаций Республики Беларусь.

1. Метод параллельного учета.

Параллельный бухгалтерский учет для белорусского предприятия представляет собой ведение двух баз учета данных для дальнейшего составления финансовой отчетности – в соответствии с белорусскими и международными стандартами.

Такой системный подход к составлению отчетности по правилам МСФО требует от предприятия весомых финансовых вложений в приобретение соответствующей автоматизированной системы бухгалтерского учета и ее обслуживания. Это обусловлено тем, что подобного вида учет требует программного обеспечения, но не все операции можно автоматически разнести по базам белорусского учета и МСФО в силу различности принципов ведения учета между Национальными стандартами бухгалтерского учета и отчетности (далее – НСБУиО) и МСФО.

Так, учет в соответствии с МСФО подразумевает отражение процессов хозяйственной деятельности организации в регистрах бухгалтерского учета на пооперационной основе согласно правилам МСФО. В то же время предприятие обязано вести учет согласно НСБУиО. Каждый первичный документ регистрируется и проводится параллельно в двух финансовых системах – таким образом, каждая хозяйственная операция должна быть отражена дважды: в системе учета по НСБУиО и в учете по правилам МСФО (рисунок 1).

К особенностям данного метода можно отнести его ресурсоемкость (помимо программного обеспечения для параллельного учета также требуется штат квалифицированных сотрудников финансового отдела, адаптированных к ведению учета параллельно), а также непрерывность процесса учета документов по правилам МСФО [4].

2. Метод трансформации отчетности МСФО.

Трансформация – это процедура, которая проводится по состоянию на отчетную дату и включает в себя все корректировки, необходимые для перекладки показателей финансовой отчетности, подготовленной по национальным стандартам учета, в формат МСФО с учетом соответствующих принципов признания, измерения и раскрытия всех элементов финансовой отчетности.

На практике существует два способа трансформации отчетности: внешняя модель трансформации (трансформация вне учетной системы); внутренняя модель трансформации (когда в нее встроен специальный модуль, в котором отражаются поправки для трансформации, как автоматические, так и «ручные»).



Рисунок 1 — Схема ведения параллельного учета в организации

Примечание — Источник: [3].

Как правило, трансформация представляет собой свод таблиц, наглядно показывающих переход от белорусских балансовых статей и статей отчета о финансовых результатах – к соответствующим показателям по МСФО или другим стандартам.

Результаты исследования и их обсуждение. Как показывают исследования независимо от способа трансформации, условно этот процесс можно поделить на следующие этапы:

1. перегруппировка и реклассификация статей отчетности, составленной по НСБУиО, в статьи отчетности по МСФО;
2. получение дополнительной информации, необходимой для трансформации;
3. внесение поправок в отчетность по НСБУиО в соответствии с требованиями МСФО;
4. подготовка баланса и отчета о прибылях и убытках (далее – ОПУ);
5. подготовка отчета о движении денежных средств и примечаний к финансовой отчетности.

Начать работу (обычно в электронных таблицах Excel) специалисты-практики рекомендуют с составления пробного баланса входящих остатков. Для этого необходимо перенести, а затем перегруппировать и реклассифицировать информацию из отчетности НСБУиО (бухгалтерский баланс, ОПУ) в таблицу входящих остатков. На практике во избежание недоразумений со знаками всех сумм они соответствуют логике бухгалтерских проводок: активы заносятся в трансформационную таблицу со знаком плюс, а обязательства и капитал со знаком минус. Перегруппировка означает, что заносить остатки нужно с учетом их будущей презентации в балансе по МСФО.

Трансформационную таблицу рекомендуют заполнять и по строкам, и столбцам: по строкам показываются наименования статей баланса и ОПУ по МСФО, а по столбцам – остатки по национальным данным. Затем заносятся все индивидуальные корректировки по МСФО и в результате – выводимые на их основе остатки отчетности по МСФО.

Один из основных недостатков трансформации состоит в отсутствии возможности ведения параллельного учета и представления руководству компании и другим заинтересованным лицам необходимой информации на оперативной основе, то есть в промежутке между отчетными датами. В целом финансовая отчетность, полученная в результате трансформации, менее точна, и общий риск ошибок выше, чем при ведении параллельного учета. Погрешность составляет от 10% до 50%. Поскольку трансформация представляет собой упрощенный процесс, то при составлении отчетности в соответствии с МСФО используется много оценочных суждений [3].

Так, например, если отчетность составляется в иностранной валюте, то при отсутствии параллельного учета невозможно точно определить подход к формированию исторической стоимости запасов. Определенная степень оценки должна применяться при элиминировании национальной амортизации и других общепроизводственных затрат из себестоимости готовой и реализованной продукции и распределении амортизации и общепроизводственных затрат, начисленных по МСФО. Трансформация затрагивает исключительно статьи бухгалтерской отчетности, а параллельное ведение бухгалтерского учета обеспечивает формирование финансовой отчетности по МСФО на основе соответствующих бухгалтерских записей, сделанных в течение всего отчетного периода. Следовательно, трансформация предусматривает преобразование национальной бухгалтерской отчетности в финансовую отчетность по МСФО только по состоянию на отчетную дату (конец отчетного года, квартала) [5].

Для целей определения наиболее оптимального варианта подготовки отчетности в формате МСФО нами проведен сравнительный анализ методов параллельного учета и трансформации отчетности МСФО. В таблице 1 нами представлены результаты сравнительного анализа, особенности, преимущества и недостатки двух технологий подготовки отчетности по МСФО: трансформации отчетности по национальным стандартам бухгалтерского учета и параллельного ведения учета.

Таблица 1 — Сравнительная анализ технологий подготовки отчетности по МСФО

Критерии сравнения	Трансформация отчетности по белорусским стандартам в отчетность по МСФО	Параллельное ведение учета операций организации как по НСБУиО, так и по МСФО
Учетная политика	Проводится анализ счетов для составления бухгалтерского баланса, отчета о совокупном доходе, отчета о движении денежных средств и др., а также анализ состояния бухгалтерского учета компании, в первую очередь учетной политики	Этот метод предполагает формирование учетной политики в двух вариантах: в соответствии с НСБУиО и согласно учетной политике, отражающей требования всех МСФО и интерпретаций, действующих на дату составления финансовой отчетности по МСФО
Суть технологии подготовки отчетности по МСФО	Адаптация и конверсия отчетности по белорусским стандартам путем переклассификации счетов и операций и учета корректировок данных белорусского учета в соответствии с требованиями МСФО	Все операции организации отражаются в учете как по белорусским стандартам учета, так и по МСФО. Параллельно ведется две Главных книги: Главная книга по НСБУиО и Главная книга по МСФО
Трудоемкость технологии подготовки отчетности по МСФО	В результате сближения национальных и международных стандартов состав и трудоемкость корректировок могут быть существенно уменьшены	Подготовка отчетности по МСФО путем параллельного ведения учета оказывает воздействие на весь процесс бухгалтерского учета и отчетности кредитной организации, в связи с чем потребуются пересмотреть и внести коррективы в учетную политику организации
Специалисты организации, которые готовят отчетность по МСФО	Технология трансформации отчетности НСБУиО в отчетность по МСФО позволяет организации держать в своем штате несколько квалифицированных специалистов по МСФО (от 2 до 6 человек), которые будут готовить консолидированную отчетность по МСФО для всей корпорации	Технология параллельного ведения учета по НСБУиО и по МСФО предполагает обучение большей части специалистов бухгалтерии и бэк-офисов международным стандартам, так как учет каждой операции организация должен будет учитываться как по НСБУиО, так и по МСФО. При этом в организации должен быть хотя бы один специалист по МСФО, контролирующий правильность отражения операций по МСФО
Существующие способы автоматизации выпуска отчетности по МСФО	Известны следующие способы автоматизации трансформации отчетности НСБУиО в отчетность по МСФО: в табличных процессорах (например, MS Excel), в СУБД (например, MS Access), в специализированных программах (например, в системе ERP)	Параллельное ведение бухгалтерского учета, как правило, автоматизируют производители систем бухгалтерского учета. Следует отметить, что к системам бухгалтерского учета в случае автоматизации параллельного ведения учета предъявляются новые требования. Такой подход может повлечь за собой значительные инвестиции в модерниза-

Критерии сравнения	Трансформация отчетности по белорусским стандартам в отчетность по МСФО	Параллельное ведение учета операций организации как по НСБУиО, так и по МСФО
		цию или смену системы (например, полная перенастройка форм ввода документов, реализация возможности параллельного ведения нескольких планов счетов, перенастройка алгоритмов генерации проводок)
Периодичность выпуска отчетности по МСФО	Трансформация отчетности НСБУиО ориентирована на периодический выпуск отчетов по МСФО, а именно: ежемесячно, поквартально, раз в год	При параллельном ведении учета существует возможность выпускать отчеты по МСФО ежедневно

Примечание — Источник: [5; 6; 7; 8].

Существенным достоинством внедрения параллельного учета является потенциально более низкий уровень риска неточной информации, отражаемой в финансовой отчетности, поскольку за каждой отчетной суммой стоит хозяйственная операция, отраженная по МСФО. Однако организация параллельного учета по МСФО требует дополнительных затрат от компаний (расходы на квалифицированный в области МСФО персонал, программное обеспечение, реорганизацию подразделений компании). Помимо этого, данный процесс требует продолжительного периода времени, так как затрагивает многие области финансово-хозяйственной деятельности организации. Тем не менее, при подобном подходе к организации составления отчетности согласно МСФО, организация имеет возможность получать отчетность по МСФО на любой момент времени и, что немаловажно, независимо от регламента учета документов НСБУиО.

К основным преимуществам трансформации отчетности по сравнению с параллельным учетом можно отнести невысокие финансовые и временные затраты. Вместе с тем отчетность, полученная в результате трансформации, имеет высокий информационный риск, поскольку при ее осуществлении неизбежны субъективные оценки. Однако величина этого риска напрямую зависит от квалификации исполнителей. Таким образом, одним из ключевых факторов качества услуг по трансформации отчетности является выбор специалиста в области МСФО, профессиональное суждение которого позволит избежать недостоверности отчетности [3].

Основными недостатками параллельного учета, по нашему мнению, являются: высокая стоимость подготовки отчетности в формате МСФО; необходимость иметь штат специалистов для ведения полноценного учета МСФО; практическая сложность применения для компаний с холдинговой структурой, поскольку требуется вести параллельный учет для всех юридических лиц холдинга.

Таким образом, трансформация является самым удобным и простым способом, предполагает минимальные изменения во внутренних технологиях, не требует большого штата квалифицированных сотрудников, знающих МСФО, и обходится значительно дешевле, чем использование метода параллельного учета, так как проводится обычно при помощи менее дорогостоящих программных продуктов. В то же время трансформация является наиболее ненадежным механизмом подготовки международной отчетности, не дает возможности получать оперативную информацию за промежуточные между отчетными датами периоды и проводится только после того, как составлена национальная отчетность, что увеличивает время, необходимое для получения отчетности по МСФО.

Заключение. Процесс трансформации – это периодический подход, при котором информацию, сформированную по национальным правилам бухгалтерского учета, анализируют и вносят изменения для приведения в соответствии с МСФО. Компания отражает информацию в соответствии с требованиями национальной системы бухгалтерского учета, и только, по мере необходимости, вносятся различные корректировки финансовой отчетности таким образом, чтобы трансформированные данные соответствовали стандартам МСФО.

Процесс конверсии (метод параллельного, двойного ведения учета) требует либо формирования бухгалтерских данных в двух системах финансовой отчетности, либо конфигурации программного обеспечения с тем, чтобы оно выдавало два типа отчетности: в формате МСФО и в формате, предусмотренном национальной системой бухгалтерского учета.

Таким образом, можно сделать вывод, что каждый из методов обладает своими особенностями. Так, по результатам проведенного исследования приходим к выводу, что параллельный метод подходит для тех организаций, руководству которых необходимо регулярно обращаться к отчетности в формате МСФО в оперативном режиме и получать максимально достоверные сведения. Трансформация же осуществляется только после составления НСБУ-иО отчетности, не обладая оперативностью параллельного метода.

Выявленные преимущества и недостатки позволили нам определить метод трансформации отчетности как наиболее приемлемый, поскольку учитывает национальные особенности развития системы бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь, а также этот способ является наименее ресурсозатратным и подходит большинству организаций, где в целях управленческого учета нет необходимости в оперативном составлении МСФО и допустимы некоторые неточности в отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами.

Список цитируемых источников

1. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности : постановление Совета министров Республики Беларусь, Нац. банка Республики Беларусь 19 августа 2016 г. № 657/20 : с изм. и доп. постановления Совета Министров Республики Беларусь, Национального банка Республики Беларусь от 16 сентября 2019 г. № 622/15 // Нац. правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — 27.09.2019. — 5/47050.

2. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013г. № 57-3 , принят Палатой представителей 26 июня 2013 года одобрен Советом Респ. 28 июня 2013 года Закон Респ. Беларусь : в ред. Закона Респ. Беларусь от 17 июля 2017 г. № 52-3 //Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. — 22.07.2017. — 2/2490.

3. Проблема выбора метода подготовки отчетности согласно МСФО [Электронный ресурс] /. — Электрон. текстовые дан. — БКГ «Информаудитсервис», Режим доступа : http://www.i-ias.ru/blog/competition_page/problemi_vibora_metoda_soglasno_msfo.html. — Дата доступа : 15.05.2020.

4. Панащенко, Н. К. Выбор метода формирования отчетности, соответствующей требованиям МСФО [Электронный ресурс] / Н. К. Панащенко. — Электрон. журн. — Астрахань : Вестник АГТУ. Серия: экономика, 2015. — Режим доступа : <https://vestnik.astu.org/ru/nauka/article/32880/view>. — Дата доступа : 15.05.2020.

5. Формирование учетной политики компании согласно МСФО // МСФО. — 2016. — № 2. — С. 20—24.

6. Заборовская, А. Практические аспекты первого применения МСФО / А. Заборовская // МСФО. — 2014. — № 1. — С. 50—55.

7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [Электронный ресурс] / Тексты МСФО на русском языке. — Режим доступа : http://dipifr.info/lib_files/standards/rus2012/ias8.pdf. — Дата доступа : 15.05.2020.

8. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 10.12.2013 г. №80 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2014. — №8/28368.