Процедуры трансформации бухгалтерской финансовой отчетности

Трансформация бухгалтерской отчетности — это составление отчетности по определенным стандартам путем корректировки статей имеющейся отчетности, т.е. перегруппировка отчетных (учетных) данных. Рассмотрим причины, по которым российское предприятие формирует отчетность в соответствии с GAAP либо в соответствии с МСФО, способы трансформации отчетности в соответствии с GAAP, а также способы получения информации о принципиальной возможности трансформации и основные виды расхождений в отражении активов.

Автор: Александра Афанасьевна Maзypeнкo, кандидат экономических наук, кафедра бухгалтерского учета и аудита Пятигорского государственного технологического университета.

Трансформация бухгалтерской отчетности — это составление отчетности по определенным стандартам путем корректировки статей имеющейся отчетности, т.е. перегруппировка отчетных (учетных) данных. Причины, по которым российское предприятие формирует отчетность в соответствии с GAAP либо в соответствии с МСФО, следующие.

Необходимость получения кредита за рубежом или для привлечения к участию в предприятии иностранного инвестора.

Для представления ее российскому кредитору или инвестору (например, этого требуют некоторые банки).

Акционерные общества, чьи ценные бумаги обращаются на фондовом рынке, должны помимо отчетности, сформированной по российским стандартам, составлять отчетность исходя из требований международных стандартов и представлять ее заинтересованным лицам по их требованию.

Для управления предприятием (по собственной инициативе). Классический финансовый анализ базируется на анализе показателей финансовой отчетности, составленной в соответствии с GAAP.

В настоящее время существуют три способа трансформации российской отчетности в соответствии с GAAP.

1. Разрабатываются отраслевые коэффициенты для пересчета статей российской бухгалтерской отчетности в систему GAAP. При разработке коэффициентов должны быть учтены многие факторы (срок функционирования предприятия, курсы пересчета валют, отраслевые и географические особенности предприятия и т.п.). Остаток по каждой статье российской бухгалтерской отчетности умножается на соответствующий коэффициент, и таким образом отчетность трансформируется в соответствии с GAAP.

Недостатки этого способа:

коэффициенты разрабатывают на основе данных лишь некоторых предприятий из группы аналогичных, причем условия работы этих предприятий могут сильно отличаться от средних по группе;

недостаточная объективность при разработке коэффициентов.

2. Трансформация российской бухгалтерской отчетности в соответствии с GAAP с помощью специальных процедур.

3. Все хозяйственные операции с момента начала деятельности (или с какой-либо другой даты) повторно отражаются на счетах бухгалтерского учета в соответствии с GAAP.

Проведение трансформации бухгалтерской отчетности российского предприятия в соответствии с GAAP включает несколько этапов, каждый из которых характеризуется определенными целями и источниками информации:

первичное обследование предприятия, отчетность которого будет подвергаться трансформации;

подготовка бухгалтерской отчетности по российским стандартам;

проверка соответствия отражения активов и пассивов в российской отчетности системе GAAP. Внесение соответствующих корректировок в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках;

проверка соответствия порядка отражения доходов и расходов, принятого на данном предприятии, системе GAAP. Внесение соответствующих исправлений в отчет о прибылях и убытках.

составление консолидированной (групповой) бухгалтерской отчетности согласно GAAP, в случае если у предприятия имеются дочерние предприятия;

пересчет трансформированной отчетности в доллары США;

финансовый анализ данных трансформированной отчетности.

Все действия, проводимые с элементами исходной российской бухгалтерской отчетности, должны быть описаны в специальной пояснительной записке.

В ходе первичного обследования предприятия необходимо ответить на следующие вопросы:

возможно ли в принципе проведение трансформации исходя из особенностей данного конкретного предприятия;

не вступит ли информация в трансформированной отчетности в противоречие со здравым смыслом;

будет ли полученная информация полезна с точки зрения принятия пользователями на ее основе каких-либо решений;

окупятся ли затраты на проведение трансформации;

имеются ли у данного предприятия дочерние и зависимые предприятия (отчетность дочерних и зависимых предприятий также должна быть трансформирована в GAAP);

какова структура основных средств предприятия и когда они введены в эксплуатацию;

имеется ли аудиторское заключение, подтверждающее достоверность отчетности, представленной для трансформации (отсутствие такого заключения ставит под сомнение полезность проведения трансформации)?

Если при первичном обследовании предприятия выявили неучтенные хозяйственные операции, их следует провести в учете и внести соответствующие корректировки в бухгалтерскую отчетность.

Проверка соответствия отражения активов и пассивов в российской отчетности системе GAAP

Предыдущие этапы были подготовительными, направленными на получение информации о принципиальной возможности проведения трансформации. На третьем этапе начинается основная работа по трансформации.

Третий этап

1. **Отражение активов**.

Возможны два основных вида расхождений в отражении активов в российской системе учета и в соответствии с GAAP:

расхождения в оценке активов;

расхождения в понятиях.

Американская система учета жестко предписывает отражать оборотные активы в отчетности но принципу наименьшей оценки. В российской системе учета большинство таких активов отражается по себестоимости. В связи с этим перед проведением трансформации уместно произвести инвентаризацию товарно-материальных ценностей по состоянию на дату составления бухгалтерской отчетности. В инвентаризационной ведомости следует указать рыночные цены по тому или иному виду товарно-материальных запасов.

Так же следует подойти и к оценке дебиторской задолженности. На данном этапе необходимо произвести специальные трансформационные записи. Эти записи аналогичны консолидационным проводкам, т.е. остатки по счетам российского бухгалтерского учета они не затрагивают, а делаются уже в готовой отчетности.

Пример. В июле 2008 года учредитель внес в качестве вклада в уставный капитал предприятия новый компьютер, который был оприходован по договорной оценке 7 000 руб. В учете была сделана запись: Д «Основные средства» — К «Расчеты с учредителями» — 7 000 руб.

При изучении данной операции установлено, что рыночная стоимость подобного компьютера равна 5 000 руб. При проведении трансформации отчетности в соответствии с GAAP следует уменьшить стоимость основного средства на 2 000 руб. На эту же сумму следует уменьшить и размер оплаченного капитала, а также сделать трансформационную проводку:

Д «Уставный капитал» — К «Остаточная стоимость основных средств» — 2 000 руб.

Помимо расхождений в оценке активов следует установить соответствие активов, отраженных в российском балансе, активам в отчетности, подготовленной в соответствии с GAAP. Здесь могут возникать расхождения в понимании статей актива баланса. Дело в том, что не все статьи актива российского бухгалтерского баланса соответствуют американскому понятию « Assets» (активы, средства).Выявить такие расхождения можно лишь при изучении первичной бухгалтерской документации, хозяйственных договоров и т.п.

1. **Отражение пассивов (обязательств).**

На этом этапе следует выделить следующие ключевые моменты.

Кредитовое сальдо по счету 64 «Авансы полученные» не совсем верно отражает сумму фактических обязательств предприятия.

При проведении трансформации следует восстановить сумму НДС по неисполненным авансам трансформационной записью:

Д «Отсроченные налоги» — К «Авансы полученные».

НДС, уплачиваемый с авансовых платежей, вполне соответствует американскому понятию «Отсроченные налоги».

В соответствии с особенностями американского подхода к учету налогов на этом этапе следует произвести процедуру пересчета налога на прибыль так, как если бы он был исчислен «по отгрузке».

Предприятию также следует самостоятельно исчислить все возможные штрафные санкции по просроченным платежам в бюджет и внебюджетные фонды. Большинство российских бухгалтеров подобной операции не производит, а начисляют санкции лишь после акта проверки соответствующими органами. В результате у таких предприятий завышена прибыль отчетного периода.

Эта практика не соответствует ни американской, ни международной системе учета. В GAAP и в IAS рекомендовано сразу отражать непредвиденный убыток и связанное с ним событие в случае, если получение такого убытка «весьма вероятно».

На сумму предполагаемых штрафных санкций следует сделать трансформационную запись:

Д «Прибыли и убытки», субсчет «Убытки по непредвиденным событиям» — К «Предполагаемые обязательства перед бюджетом».

Предприятиям, акционерный капитал которых сформирован частично за счет привилегированных акций, следует отдельно отразить в балансе задолженность перед держателями привилегированных акций.

Дивиденды по таким акциям выплачиваются держателям независимо от финансовых результатов деятельности в отчетном году. Зная количество привилегированных акций, находящихся в обращении,и сумму фиксированных дивидендов, бухгалтер легко может определить предполагаемую сумму задолженности перед держателями таких акций. На эту величину следует также в отчетном году (не дожидаясь собрания акционеров) сделать трансформационную запись:

Д «Нераспределенная прибыль» — К «Обязательства перед держателями первоклассных ценных бумаг».

Подобную запись можно производить в российском учете. Эта запись делается для того, чтобы держатели привилегированных акций были уверены, что их интересы учтены в первую очередь, еще до распределения прибыли на иные цели.