

УДК 339.9

*Пономарева Светлана Васильевна, к.э.н., доцент кафедры «Экономика и финансы», Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Пермский национальный исследовательский политехнический университет»*

*Никулина Кристина Александровна, магистрант 2 курса, группы международный учет и аудит, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Пермский государственный национальный исследовательский университет»*

## **МОДЕЛИРОВАНИЕ ПРОЦЕССОВ ТРАНСФОРМАЦИИ ОТЧЕТА О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**Аннотация:** в статье рассмотрены основные аспекты формирования и трансформации отчета о совокупном доходе компании, в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности. При трансформации и моделировании были рассмотрены три аспекта: резерв, отложенные налоги и корректировки в прочем совокупном доходе.

**Ключевые слова:** международные стандарты финансовой отчетности, отчет о совокупном доходе, доходы, расходы, трансформация, моделирование.

**Abstract:** The article describes the main aspects of the formation and transformation of the statement of comprehensive income, in accordance with the International Financial Reporting Standards. With the transformation and modeling have been considered three aspects: the reserve, deferred taxes and adjustments in other comprehensive income.

**Keywords:** international financial reporting standards, the income statement, revenues, expenses, transformation, modeling.

Ни для кого не секрет, что в последнее время все больше и больше растет интерес к теме подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Это обусловлено тем, что международные стандарты финансовой отчетности

были признаны одним из главных инструментов, гарантирующих предоставление прозрачной и унифицированной информации о финансовом состоянии организации для широкого круга пользователей, как российских, так и зарубежных. Отчет о совокупном доходе является одной из основных форм, при трансформации отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (далее - МСФО), в котором находятся данные о доходах и расходах компании, выведен результат работы в целом (прибыль/убыток), чем и объясняется **актуальность** исследования.

**Цель статьи:** разработать методику моделирования отчета о совокупном доходе.

**Научная полемика** по теме исследования достаточно широка, появляется все больше изданий, способных помочь специалисту при проведении трансформации финансовой отчетности. Все больше пособий дают нам информацию, о том, как правильно трансформировать Российскую бухгалтерскую отчетность в консолидированную, в соответствии с МСФО. Одно из таких: «Подготовка и анализ отдельной и консолидированной отчетности по МСФО с помощью программы «1С: Консолидация» под ред. Ковалева А.Е. [1] Большое внимание в книге уделяется различиям РСБУ и МСФО, разбираются трансформационные корректировки и приводятся практические примеры. По данной теме имеются и монографии, например Жирная Н. М. «Трансформация российской бухгалтерской (финансовой) отчетности в формат МСФО в условиях инфляции», и другие авторы: Колесов В.Ю., Палий В.Ф., Коротких Е.В, а также статьи таких авторов как Щадилова С.Н., Ковалев В.В., Слободняк И.А., Мандрощенко В.М. , также рассказывают нам о трансформации.

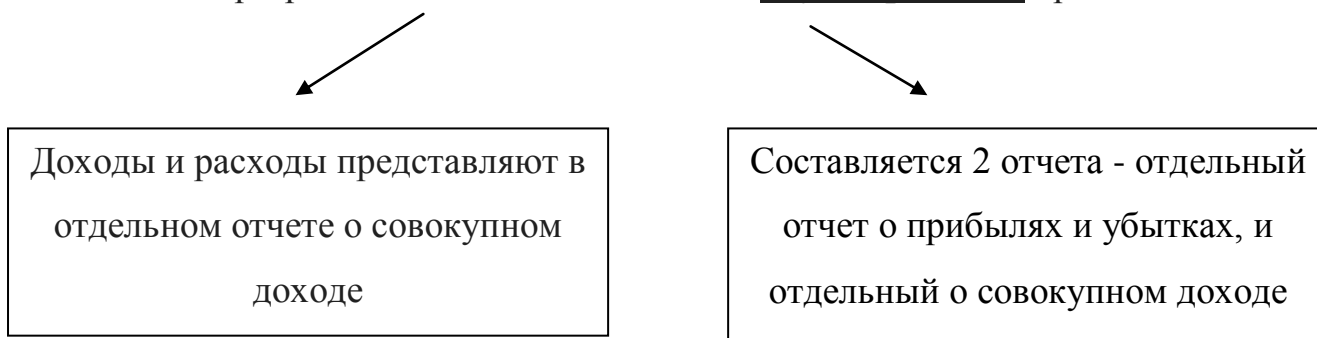
Итак, трансформация (restatement) – это периодический процесс подготовки отчетности по МСФО на заданную дату посредством реклассификации статей отчетности РСБУ и внесения корректировок в эти статьи. [4]

Одна из основных форм финансовой отчетности по МСФО, которую необходимо подготовить, — это отчет о совокупном доходе.

Так же, как и в российском отчете о прибылях и убытках, в нем раскрывают информацию по всем статьям доходов и расходов. Как правило,

все доходы и расходы за период отражаются в составе прибыли или убытка — если в отдельном стандарте нет другого требования.

МСФО разрешает использовать один из **двух вариантов** представления:



Выбор может зависеть от предпочтений организации в формате представления информации, или например, от объема раскрываемой информации.

При составлении отчета о совокупном доходе представление расходов производится при помощи одного из методов: «по характеру затрат» или «по функции затрат».

Если используется метод функции расходов, первый раздел отчета о совокупном доходе получается в целом аналогичным форме №2 по РСБУ. При использовании метода характера расходов форма получается менее наглядной, поскольку расходы не группируются по функции, а просто перечисляются (в МСФО (IAS) 1 отмечается, что данный метод прост в применении).

Таблица 1 - Классификация расходов, для составления отчета о совокупных доходах

<b>По характеру затрат</b>	<b>По функции затрат</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• выручка;</li> <li>• прочий доход;</li> <li>• изменения в запасах ГП и незавершенного производства;</li> <li>• использованное сырье и материалы;</li> <li>• расходы на вознаграждения работникам;</li> <li>• амортизация;</li> <li>• прочие расходы;</li> <li>• итого расходов;</li> <li>• прибыль до налогов.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• выручка;</li> <li>• себестоимость;</li> <li>• валовая прибыль/убыток;</li> <li>• прочие доходы;</li> <li>• затраты на сбыт;</li> <li>• административные расходы;</li> <li>• прочие расходы;</li> <li>• прибыль до налогов.</li> </ul>
объединение затрат в зависимости от их характера	раскрытие информации о себестоимости продаж и прочих затратах отдельно друг от друга

Если компания достаточно крупная, имеющая много статей расходов, то более удобным для нее будет метод «по функции затрат». Если же статей для раскрытия немного, то желательно использовать метод «по характеру затрат».

Как и другие формы отчетности, отчет о совокупном доходе проходит несколько этапов перед своим завершением. Первое с чего начинается процесс трансформации отчетности это сбор аналитической и управленческой информации, которая группируется в систему информационных таблиц. Затем формируются оборотно-сальдовые ведомости в РСБУ, рабочие документы, на их основе выявляются различия РСБУ и МСФО в отражении фактов хозяйственной жизни организации. Далее составляются корректирующие проводки, которые отвечают признанным допущениям, принципам, признакам и ограничениям МСФО. Рассмотрим несколько вариантов корректировок.

**1 аспект. Расчет резерва снижения стоимости дебиторской задолженности.** Для быстрой и эффективной работы, предприятия могут разрабатывать специальные таблицы или программы, помогающие точно определить резерв снижения стоимости дебиторской задолженности. Для начала, определяется финансовое состояние должника, оценивается вероятность погашения долга (полная и частичная), после чего определяется коэффициент и сама величина необходимого резерва.

Таблица 2 - Категории должников по степени надежности на предприятии «Х»

Категория должника	Коэффициент для расчета резерва по сомнительным долгам
Надежные плательщики	0,04
Надежность средней категории	0,40
Ненадежная (сомнительные и проблемные должники)	0,80

Предположим, было определено, что сомнительные долги на конец года составили 160 тыс. руб. (для простоты примера, решим что подобный резерв по Российскому учету ранее не создавался, а по МСФО в прошлом году он был создан на сумму 100 тыс. руб.).

	А	В	С	Д	Е
	Наименование показателя	До трансформации, тыс.руб.	Корректировка, тыс.руб.	С учетом корректировки в соотв-и с МСФО	
1	Резерв по сомнительным				
2	долгам	0	60	60	

Рис 1. Фрагмент трансформационной таблицы «Отчет о совокупном доходе»

В результате такой корректировки изменятся показатели не только баланса, но и отчета о прибылях и убытках, а именно в статью «прочие расходы» будет включена сумма 60 тыс.руб.

*Дт «Нераспределенная прибыль» - 100 тыс. руб.*

*Кт «Резерв по сомнительной ДЗ» - 160 тыс. руб.*

**2 аспект. Отражение отложенных налогов.** На момент составления отчетности предприятием «Х» была составлена таблица с набором данных (см. табл. 3, столбец 1-5). В процессе трансформации были сделаны расчеты по отложенным налогам и заполнен столбец 6:

ОНА

- Земельный участок

$150 \cdot 20\% = 30$  Дт АОН Кт расход по Т на прибыль

- Производственное оборудование

$250 \cdot 20\% = 50$  Дт АОН Кт расход по Т на прибыль

ОНО

- Дебиторская задолженность

$50 \cdot 20\% = 10$  Дт расходы по Т на прибыль

- Начисления

$40 \cdot 20\% = 8$  Дт расходы по Т на прибыль Кт обязательства по отложенному налогу

С учетом всех проведенных корректировок, в соответствии с МСФО, в отчет о совокупном доходе будут внесены данные из столбца 7.

Таблица 3 - Трансформационная таблица по отложенным налогам

Показатель	Балансовая стоимость	Налоговая стоимость	Временные разницы налогооблагаемые)	Временные разницы (вычитаемые)	Корректировка	С учетом корректировки в соответствии с МСФО
1	2	3	4	5	6	7
Земельный участок	550	400	150	-		550
Производственное оборудование	600	350	250	-		600
Запасы	310	310	-	-		310
ДЗ	270	320	-	50		270
Денежные средства	60	60	-	-		60
ОНА	-	-	-	-	30+50	80
<b>Итого активы</b>	<b>1790</b>	<b>1440</b>				<b>1870</b>
Акционерный капитал	700	700	-	-		700
Резерв переоценки	150	150	-	-		150
Нераспределенная прибыль	300	300	-	-		300
Кредиты банков	100	100	-	-		100
ОНО	60	60	-	-	10+8	78
КЗ	200	200	-	-	30+50-10-8	262
Начисления	280	240	-	40		280
<b>Итого капитал и обязательства</b>	<b>1790</b>	<b>1440</b>				<b>1870</b>

### 3 аспект. Корректировки в части прочего совокупного дохода.

Допустим, что в отчетном 2013г предприятием «Х» были признаны активы и обязательства пенсионного плана с установленными выплатами в отчетности по МСФО.

Таблица 4 - Трансформационные корректировки отчета о совокупных доходах

Компонент ПСД	Данные на 2013г	Корректировка	С учетом корректировки в соответствии с МСФО
Изменение прироста стоимости ОС	10	-	10
НМА	75	-	75
Актуарные прибыли и убытки, согласно пенсионным планам	0	14	14
Прибыли и убытки от повторной оценки финансовых активов	6	-	6
Прибыли и убытки, возникающие от курсовых разниц	(19)	-	(19)
Эффективная часть прибылей и убытков от хеджирования	4	-	4

Тогда прочий совокупный доход в «отчете о совокупном доходе» будет выглядеть следующим образом:

	А	В	С
1	<b>Чистая прибыль относящаяся к ОАО "Х"</b>	<b>12000</b>	
2	<b>Прочий совокупный доход (за вычетом соответствующих налогов)</b>		
3	Актуарная прибыль (убыток), согласно пенсионным планам	14	
4	<b>Прочий совокупный доход (убыток)</b>	<b>14</b>	
5	<b>Совокупный доход</b>	<b>12014</b>	

Рис.2 –Фрагмент отчета о совокупном доходе

Итак, для трансформации данных российского учета в отчетность, организация может выполнять следующие виды корректирующих проводок [6]:

- реклассификация - перевод объекта учета из одной учетной категории или группы в другую;

- переоценка;

- техническая корректировка или пересчет балансовых стоимостей в том случае, если расчет по МСФО требует другого порядка (например - амортизация);

- дисконтирование денежных потоков, резервов, долгосрочной дебиторской задолженности и фондов.

Уже после всех корректировок можно проводить реклассификацию счетов РСБУ в счета МСФО. Для этого необходимо подготовить план счетов БУ в соответствии с МСФО.

Заключительный этап трансформации отчетности заключается в окончательном формировании финансовых отчетов, в результате осуществления корректирующих проводок, реклассификации счетов и составления пробных форм.

## Библиографический список

1. Ковалев А.В. Подготовка и анализ отдельной и консолидированной отчетности по МСФО с помощью «1С: Консолидация 8»-М.:ООО «1С-Пабблишинг». – СПб: Питер. 2008.-536с.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности" (ред. от 02.04.2013) ([http://www.minfin.ru/ru/accounting/mej\\_standart\\_fo/kons\\_msfo/index.php?id\\_4=18190](http://www.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/kons_msfo/index.php?id_4=18190)) (9.04.2014г)
3. Чибисов Р.В.Переход на МСФО в России: особенности оценки активов и обязательств // «Имущественные отношения в Российской Федерации», 2013, N 10, с. 2.
4. Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций" ([http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/reporting/index.php?id\\_4=10352](http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/reporting/index.php?id_4=10352)) (9.04.2014г)
5. Щадилова С.Н.Трансформация российской финансовой отчетности в формат МСФО // «Аудитор», 2014, № 2, с.1.
6. Федеральный закон от 27 июля 2010 г. N 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности // Справочно-правовая система Консультант плюс // <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 12.05.2015 г.).