

УДК 657.3:631.162

ББК 65.052.2:65.32

Chekrygina Tatyana Alexeevna,
candidate of economics,
associate professor of the department
of accounting and audit
of Volgograd State Agricultural University,
Volgograd,
e-mail: schurik4@yandex.ru

Чекрыгина Татьяна Алексеевна,
канд. экон. наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Волгоградского государственного
аграрного университета,
г. Волгоград,
e-mail: schurik4@yandex.ru

ПРОБЛЕМЫ ТРАНСФОРМАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО В ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК

PROBLEMS OF TRANSFORMATION OF STATEMENTS IN ACCORDANCE WITH IFRS IN THE AIC ORGANIZATIONS

В статье рассматриваются проблемы, возникающие у предприятий аграрного сектора при трансформации отчетности согласно международным стандартам финансовой отчетности. Обоснована актуальность данных проблем с точки зрения практики. В работе проведен сравнительный анализ существующих методов составления отчетности в соответствии с МСФО. Автором выделены ключевые проблемы, которые касаются организации процесса трансформации, и проблемы, связанные с различиями в методологии бухгалтерского учета российской системы бухгалтерского учета и международной системы. В данной статье автором предложено использование основных этапов трансформации отчетности и рекомендуемой методики трансформации отчетности, а также определены основные направления решения методологических проблем.

The article examines the problems of agricultural enterprises in transformation of statements in accordance with International Financial Reporting Standards. The urgency of these issues from the perspective of practice is justified. A comparative analysis of existing methods of reporting in accordance with IFRS is conducted. The author highlights the key issues that relate to the arrangement of transformation process and the problems associated with differences in accounting methodology of the Russian accounting system and the international system. The author proposed the use of the main stages of transformation of statements and of recommended methods of transformation of reporting, as well as the main directions of the methodological problems.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, трансформация финансовой отчетности, параллельный учет, трансляция проводок, биологические активы, сельскохозяйственная продукция, оценка биологических активов, справедливая стоимость, активный рынок, российская система бухгалтерского учета, международная система бухгалтерского учета.

Keywords: International Financial Reporting Standards, transformation of financial statements, parallel accounting, translation of entries, biological assets, agricultural products, evaluation of biological assets, fair value, active market, Russian system of accounting, international accounting system.

В настоящее время, несмотря на экономические сложности, вызванные экономическими санкциями, постепенно увеличивается количество аграрных предприятий, начавших подготовку своей финансовой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Это делается в целях повышения своей инвестиционной привлекательности и выхода на мировой рынок капитала и сельскохозяйственной продукции либо для удовлетворения информационных потребностей иностранных собственников и совладельцев компании [1]. Поэтому в современных условиях проблемы подготовки отчетности по МСФО не теряют своей актуальности.

В российской системе бухгалтерского учета общие процессы преобразований, обусловленные изменением требований к качеству учетной информации в новых экономических условиях, вызывают необходимость переосмысления подходов к действующему порядку трансформации отчетности в соответствии с МСФО. В ходе исследования процесса трансформации отчетности согласно МСФО в организациях аграрного сектора были выявлены существенные организационные и методологические проблемы, которые имеют место быть на большинстве предприятий, составляющих международную финансовую отчетность.

Целью исследования является изучение организации процесса трансформации отчетности в соответствии с МСФО в сельскохозяйственных организациях Волгоградской области, выявление недостатков и определение путей дальнейшего совершенствования в этом направлении.

Для достижения поставленной цели решены следующие **задачи**: изучен порядок организации процесса трансформации отчетности согласно МСФО; выявлены основные организационные и методологические проблемы; обоснована необходимость их решения.

Очень важным и обязательным шагом на пути перехода от РСБУ к МСФО является трансформация финансовой отчетности российских организаций в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Это связано с тем, что даже при переходе к параллельному учету в соответствии с МСФО необходимо хотя бы раз провести трансформацию отчетности для получения начального пробного баланса и форм финансовой отчетности, предусмотренных международными стандартами.

Сравнительная характеристика параллельного учета и трансформации отчетности представлена в табл. 1.

Таблица 1

Сравнительная характеристика параллельного учета и трансформации отчетности

Характеристика	Параллельный учет	Трансформация отчетности
Достоверность отчетности	Высокая степень надежности информации	Высокий информационный риск
Дороговизна (расходы на обучение персонала МСФО; программное обеспечение; реорганизация системы управления компании и пр.)	Требуются существенные финансовые затраты	Не требуется существенных финансовых затрат
Период подготовки	Длительный	Оперативный периодический характер
Оперативность подготовки отчетности	Практически одновременно с подготовкой российской отчетности	Только после подготовки отчетности по российским правилам

Однако следует отметить, что отчетность в соответствии с МСФО можно получить несколькими путями: методом трансформации отчетности, методом трансляции проводок и методом параллельного учета.

Выделяют несколько вариантов трансформации отчетности (рис. 1).



Рис. 1. Классификация трансформации отчетности в соответствии с МСФО

Полная трансформация. При этом методе в случае необходимости вносятся различные корректировочные проводки, которые позволяют устранить выявленные различия между МСФО и действующей системой бухгалтерского учета в России. Информация из первичных документов используется для корректировки определенных счетов, представляется в соответствии с IAS без корректировок финансовой отчетности в условиях гиперинфляции в отечественной валюте.

Полная трансформация с учетом гиперинфляции. Использование этого метода предусматривает все изменения, осуществляемые при полной трансформации. Финансовые отчеты предоставляются в соответствии с IAS в отечественной валюте с необходимыми корректировками, которые отражают изменение покупательной способности денег.

Полная трансформация с учетом требований по пересчету показателей в иностранную валюту. При этом методе финансовые отчеты, предоставленные с учетом гиперинфляции в соответствии с IAS, в местной валюте пересчитываются в стабильную иностранную для того, чтобы иметь возможность сопоставить их с аналогичными иностранными компаниями или для консолидации с иностранной материнской компанией.

В ходе изучения процесса трансформации отчетности

на предприятиях аграрного сектора нами были выделены этапы трансформации отчетности, составленной по российским стандартам, в отчетность, составленную в соответствии с МСФО, которые представлены в табл. 2.

Таблица 2

Этапы трансформации отчетности, составленной по РСБУ, в отчетность, составленную в соответствии с МСФО

№ п/п	Название этапа	Характеристика
1	Подготовительный этап	Изучение общих требований к отчетности в формате МСФО. Сравнительный анализ МСФО и РСБУ, выявление расхождений в оценках. Изучение требований МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО». Составление учетной политики по МСФО.
2	Рабочий этап (непосредственно трансформация)	Сравнительный анализ учетной политики, подготовленной по РСБУ и МСФО, выявление области корректировок. Сбор информации, необходимой для проведения трансформации. Выбор формата компонентов отчетности. Подготовка рабочих документов. Корректировки. Реклассификация. Подготовка начального баланса. Подготовка баланса и отчета о финансовых результатах в формате МСФО. Подготовка отчета об изменении капитала, отчета о движении денежных средств и пояснений к отчетности в формате МСФО.
3	Посттрансформационные процедуры	Подготовка дополнительных разделов отчетности. Корректировка показателей отчетности с учетом инфляции. Перевод показателей отчетности в иностранную валюту.

В процессе непосредственно трансформации отчетности выявляются основные отличия между учетом по РСБУ и учетом по МСФО. При этом анализируется финансово-хозяйственная деятельность компании и система бухгалтерского учета по российским стандартам (рабочий план счетов, типовые операции и т. д.).

Для составления трансформационных записей собирается информация в объеме, достаточном для проведения трансформации российской отчетности в отчетность по требованиям МСФО. Все осуществляемые трансформационные записи подразделяются на связанные с изменением классификации элементов финансовой отчетности (реклассификация, введение новых объектов учета, исключение не удовлетворяющих критериям признания в соответствии с МСФО) и изменяющие оценку элементов финансовой отчетности (применение справедливой стоимости, создание резервов, изменение оценки за счет учета обесценения и т. д.). Собранные данные и выявленные отклонения, зафиксированные в рабочих документах, заносятся в итоговую трансформационную таблицу.

Общую методику трансформации отчетности, составленной по российским стандартам, в отчетность по МСФО можно представить в виде следующей схемы (рис. 2).



Рис. 2. Схема трансформации отчетности по РСБУ в отчетность по МСФО

Среди проблем, с которыми сталкивается аграрное предприятие при трансформации отчетности, выделяются следующие:

- организационные;
- методологические.

В настоящее время существуют определенные обстоятельства, препятствующие переходу на МСФО предприятий аграрного сектора. Немаловажным фактором, замедляющим данный процесс, являются высокие финансовые затраты, связанные с подготовкой отчетности.

По нашему мнению, одной из важных проблем, касающейся организации процесса трансформации отчетности по МСФО, является слабая обеспеченность профессиональными кадрами, то есть существует кадровая проблема подготовки отчетности. В современных условиях отмечается недостаток на рынке труда квалифицированных специалистов в области учета по МСФО, поэтому многие предприятия самостоятельно не готовят международную отчетность, а в основном они обращаются к фирмам, специализирующимся на составлении отчетности согласно МСФО.

Следующей очень важной проблемой трансформации бухгалтерской отчетности в аграрных предприятиях, на наш взгляд, является низкий уровень автоматизации процессов, связанных с трансформацией отчетности. Ведущие организации, занимающиеся разработкой программ, позволяющих автоматизировать трансформацию отчетности, активно работают в данном направлении. Однако программные продукты на данный момент являются дорогими, и многие предприятия не могут себе позволить их приобрести, в результате чего в практической деятельности они составляют отчетность по МСФО с использованием программы MS Excel.

Наибольшую тревогу у специалистов по МСФО вызывают нерешенные проблемы, связанные с различиями в методологии российского бухгалтерского и международного учета. При трансформации отчетности согласно МСФО важно четко определить различия между требованиями по подготовке российской бухгалтерской отчетности и отчетности по МСФО. При этом особенностью применения международных стандартов для аграрной специфики является проблема применяемых методов оценки [2].

Оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции в момент сбора регулируется МСФО 41 «Сельское хозяйство», согласно которому эти активы должны оцениваться по справедливой стоимости.

Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство» справедливая стоимость для оценки биологических активов или сельскохозяйственной продукции определяется в виде сум-

мы, достаточной для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

В РСБУ оценка таких активов осуществляется по исторической стоимости. По нашему мнению, использование данного способа имеет существенный недостаток, то есть она не дает информации о реальной рыночной стоимости актива на момент составления отчетности. Специалисты по МСФО считают, что баланс должен наиболее правильно отражать именно текущую ситуацию, поэтому на каждую отчетную дату должна производиться переоценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции по МСФО [3].

Отметим основные выявленные нами методологические проблемы при составлении отчетности по МСФО в аграрном секторе:

- учет и формирование информации о незавершенном производстве;
- оценка и отражение в балансе биологических активов;
- оценка запасов собственного производства;
- формирование информации о землях и т. д.

В аграрной сфере незавершенное производство имеет свои особенности. Незавершенное производство — это «продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки».

В отрасли растениеводства незавершенное производство представляет собой затраты, понесенные на биологические активы и направленные на их рост и развитие. В то же время сельскохозяйственная продукция с данных активов на дату составления отчетности еще не получена. Такие затраты дифференцируются на затраты, осуществленные под конкретные культуры (например, под озимые культуры), и затраты под урожай будущего года (например, обработка зяби), когда еще неизвестно, какая культура будет посеяна весной на этом поле [4].

По российским стандартам незавершенное производство оценивается по фактическим затратам и отражается в балансе в составе запасов.

Затраты, понесенные под конкретные культуры (например, сев зерновых озимых культур), согласно МСФО определяются как биологические активы, потому что возникают процессы биотрансформации, связанные с изменением данного актива (рост и развитие растений), а биологические активы согласно стандарту МСФО 41 «Сельское хозяйство» оцениваются по справедливой стоимости. Затраты предприятия, связанные с обработкой зяби, рекомендуется классифицировать по МСФО в виде расходов будущих периодов и оценивать по фактическим затратам.

Согласно международным стандартам оценка запасов, произведенных собственными силами (например, семян, кормов), также имеет свои особенности. Для оценки этих видов запасов применяется стандарт МСФО 41 «Сельское хозяйство», при этом их оценка должна производиться по справедливой стоимости.

Таким образом, оценка кормов собственного производства в соответствии с МСФО предполагает наличие активного рынка. Поэтому при составлении отчетности международного уровня в аграрном секторе сталкиваются с проблемой оценки кормов собственного производства (сено, солома, сочные корма). Все произведенные корма в хозяйстве, как правило, используются для удовлетворения соб-

ственных производственных потребностей (то есть на корм скоту), поэтому рынка таких активов практически не существует.

При оценке биологических активов по справедливой стоимости, относящихся к отрасли животноводства, можно также выявить аналогичную проблему. Активный рынок крупного рогатого скота здесь представлен в большинстве случаев предложениями нетелей. Продажа молодняка и коров основного стада в живом весе практически отсутствует.

Следующие трудности при трансформации отчетности в формат МСФО вызывает учет аренды земли в сельском хозяйстве, так как большая часть земель сельскохозяйственного назначения находится в собственности пайщиков. Поэтому сегодня аграрное производство развивается в основном на основе долгосрочной аренды данных земельных участков у пайщиков, и лишь небольшая их доля выкуплена пред-

приятиями. На практике возникает проблема обоснованной оценки данного вида активов по МСФО.

Таким образом, в настоящее время перед специалистами по МСФО стоит важная задача по поиску методов и обоснованной оценки активов, обязательств и капитала, которая будет осуществляться на базе основополагающих фундаментальных принципов составления отчетности по международным стандартам и давать объективную оценку производства в аграрной сфере. Считаем, что решение выявленных нами организационных и методологических проблем, связанных с отражением сельскохозяйственной деятельности согласно МСФО, поможет многим предприятиям аграрного сектора подойти к процессу трансформации отчетности более подготовленными, что в результате снизит временные и денежные затраты на подготовку и предоставление отчетности по МСФО.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Мелихов В. А., Павлова Л. Н. Перспективы формирования международной интегрированной отчетности на сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятиях агропромышленного холдинга // Известия Нижневолжского аграрного университетского комплекса: наука и высшее профессиональное образование. 2014. № 1 (33). С. 243—248.
2. Проблемы формирования первой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности сельскохозяйственными предприятиями / Т. А. Чекрыгина, С. И. Ахманова, А. С. Горбачева, Н. В. Чернованова // Известия Нижневолжского аграрного университетского комплекса: наука и высшее профессиональное образование. 2014. № 2. С. 229—233.
3. Балашова Н. Н., Чекрыгина Т. А. Особенности применения международного стандарта финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство» сельскохозяйственными предприятиями в современных условиях // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2013. № 2 (23). С. 105—108.
4. Мелихов В. А., Перепелкина Е. Ф. Организация учетно-контрольной системы управления сегментами деятельности перерабатывающих предприятий АПК на основе системы ABC (Activity-Based Costing) // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2011. № 1 (14). С. 197—200.

REFERENCES

1. Melikhov V. A., Pavlova L. N. Prospects of establishing the international integrated reporting at agricultural and processing companies of agro-industrial complex // News of the Low-Volga agricultural university complex. 2014. № 1 (33). P. 243—248.
2. Problems of primary financial statements formation according to the international financial reporting standards by agricultural enterprises / T. A. Chekrigina, S. I. Akhmanova, A. S. Gorbacheva, N. V. Chernovanova // News of the Low-Volga agricultural university complex. 2014. № 2 (34). P. 229—233.
3. Balashova N. N., Chekrigina T. A. Peculiarities of application of the international financial reporting standards 41 Agriculture by agricultural companies in modern conditions // Business. Education. Law. Bulletin of Volgograd Business Institute. 2013. № 2 (23). С. 105—108.
4. Melikhov V. A., Perepelkina E. F. Organization of accounting and control system of management of the activity segments of processing enterprises of agrarian and industrial complex on the basis of the ABC system (Activity-Based Costing) // Business. Education. Law. Bulletin of Volgograd Business Institute. 2011. № 1 (14). P. 197—200.