

Comparative Analysis of Reporting Disclosures and Preparation for Transformation of NAS into IFRS

Khamroeva Iroda Ne'matilloevna 1

Nabiev Shahzod Timurovich 2

Pak Sergey Andreevich 3

Аннотация.

В статье даются по отдельности качественные характеристики отчетностям НСБУ и МСФО. Сделано, сравнительный анализ раскрытия отчетности и подготовка для трансформации НСБУ в МСФО. А также, раскрыто все условия по внедрению МСФО в АО «Узбекнефтегаз».

Калит сўзлар: НСБУ (Национальный стандарт бухгалтерского учета), МСФО (Международные стандарты финансовой отчетности), концепция, принципы, финансовая отчетность, активы, обязательства, доходы, расходы, капитал.

1 Senior Researcher of JSC "O'ZLITINEFTGAZ"

2 Chief Specialist of JSC "O'ZLITINEFTGAZ"

3 Head of the Department at JSC "O'ZLITINEFTGAZ"

Введение. В послании Президента Республики Узбекистан Шавката Мирзиёева Олий Мажлису было отмечено, что в 2019 году, объявленным годом активных инвестиций и социального развития, была проделана колоссальная работа по привлечению инвестиций. За данный год объем прямых иностранных инвестиций составил 4,2 миллиарда долларов, это в 3,7 раза больше по сравнению с 2018 годом. Доля инвестиций в валовом внутреннем продукте достигла 37 процентов. Впервые Узбекистан получил международный кредитный рейтинг и успешно разместил на мировом финансовом рынке облигации на 1 миллиард долларов. За последние 10 лет улучшились позиции страны в рейтинге кредитного риска Организации экономического сотрудничества. Президентом было предложено в дальнейшем развивать экономику высокими темпами и продолжит активную инвестиционную политику.

Актуальность работы. С увеличением потока иностранных инвестиций как в нашу страну, так и в АО «Узбекнефтегаз», возрастает спрос на финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с международными стандартами. Инвесторы должны понимать куда вкладывают свой капитал и какое финансово-экономическое состояние у предприятий, с которыми они собираются сотрудничать. Инструментом, связывающим всех в один финансовый мир, являются именно международные стандарты финансовой отчетности. Поэтому вопросы формирования финансовой отчетности в соответствие с МСФО в настоящее время наиболее актуальны.

Методологической основой исследования является Постановления Президента Республики Узбекистан №ПП-4388 от 9 июля 2019 года «О мерах по стабильному обеспечению экономики и населения энергоресурсами, финансовому оздоровлению и совершенствованию системы управления нефтегазовой отраслью» говорится об обязательном переходе к составлению финансовой отчетности АО «Узбекнефтегаз» в соответствии с МСФО [1].

Цель исследования. В настоящее время МСФО является одним из современных и передовых стандартов в мире. Концепция МСФО определяет основные цели подготовки финансовой отчетности, ее элементы (активы, обязательства, доходы, расходы, капитал и обязательства). а также устанавливает качественные характеристики, определяющие полезность финансовой отчетности, и приводит определения ключевых терминов.

Целью финансовой отчетности является правдивое представление информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств компании, полезной для широкого круга пользователей при принятии ими экономических решений (рис. 1).

Решение. В отличие от МСФО, национальные стандарты многих стран, как правило, представляют собой свод детализированных правил, подробно описывающих порядок учета хозяйственных операций и исключения из этих правил. Однако следует отметить, что национальные стандарты становятся все ближе к МСФО, а действующие НСБУ во многом соответствуют международным стандартам, хотя некоторые различия все же сохраняются. *Рассмотрим концептуальные различия между МСФО и НСБУ.*

Основные различия между МСФО и НСБУ связаны с исторически обусловленной разницей в конечных целях использования финансовой информации. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, используется инвесторами, а также другими предприятиями и финансовыми институтами. Финансовая отчетность, которая

ранее была подготовлена в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета, использовалась, в основном, налоговыми органами и статистической службой и лишь потом – потенциальными инвесторами. Поскольку эти группы пользователей имели разные интересы и разные информационные потребности, принципы, лежащие в основе подготовки финансовой отчетности развивались в разных направлениях.



Рисунок 1. Пользователи финансовой отчётности

Исследование и анализ. Расхождения между НСБУ и МСФО приводят к существенным различиям между финансовой отчетностью, подготовленной в Узбекистане и в западных странах. Особенно это касается первого из основополагающих принципов, которые являются обязательными в МСФО, но не всегда применяются в национальной системе бухгалтерского учета [2].

Основные отличия в принципах учета отражены в соответствии с таблицей 1. [3].

Таблица 1 – Качественные характеристики финансовой отчетности

Принципы и допущения	НСБУ	МСФО	Налоговая система
Допущение о непрерывности деятельности предприятия	В реальности, некоторые предприятия не применяют принцип непрерывности при подготовке финансовых отчетов: одни из них могут находиться на грани банкротства, другие могут быть не в состоянии гарантировать стабильность своей деятельности в будущем.	Допущение о том, что у предприятия нет намерений и необходимости прекращать или существенно сокращать свою деятельность в обозримом будущем.	Не актуально
Принцип постоянства учетной политики	Отчетность составляется в соответствии с действующими законодательными положениями и нормами, которые часто меняются.	Изменения учетной политики должны иметь существенное обоснование.	Связан с бухгалтерским учетом
Принцип преобладание сущности над формой	Фактически, форма доминирует над содержанием.	Содержание доминирует над формой.	Фактически, форма доминирует над содержанием
Принцип существенности	Перечень статей отчетности определяется Министерством финансов РУз и обязателен для применения.	Перечень статей отчетности определяется исходя из объективной необходимости для той или иной компании.	Не применяется
Метод начислений	Доходы и расходы предприятия не всегда относятся на те периоды, в которые они реально имели место. Требование о документальном подтверждении доходов и расходов.	Доходы (расходы) предприятия относятся на тот период, в который они фактически были получены (понесены). Документальное подтверждение может не требоваться.	Специфическое регулирование
Принцип осмотрительности (консерватизм)	Принцип осмотрительности соблюдается не всегда. Так, компании зачастую предпочитают не создавать резервы под обесценение активов или	Предпринимаются все необходимые меры для снятия неопределенности (во избежание завышения активов или занижения доходов и обязательств и расхо-	Не применяется. В практической деятельности налоговые органы исходят из «принципа неосмотритель-

Принципы и допущения	НСБУ	МСФО	Налоговая система
	производит переоценку на предмет обесценения.	дов), стоимость активов может быть уменьшена при возникновении ряда обстоятельств.	ности»

Вопросы, связанные с событиями после отчётного периода в системе Национальных стандартов бухгалтерского учёта (НСБУ), регулирует НСБУ №16 «Непредвиденные обстоятельства и происходящие события хозяйственной деятельности после даты составления бухгалтерского баланса» [4].

Таблица 2 – Сравнительные особенности МСФО 10 и НСБУ №16

МСФО (IAS) 10	НСБУ №16
<i>Определения</i>	
События после отчётного периода – события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между концом отчётного периода и датой одобрения финансовой отчётности к выпуску. Они бывают корректирующие и не корректирующие.	События хозяйственной деятельности, происходящие после даты составления бухгалтерского баланса , — это как благоприятные, так и неблагоприятные события, которые приходят на период между датой составления бухгалтерского баланса и датой утверждения финансового отчёта к публикации. Они разделяются на события, происходящие в будущем; события, которые существуют и не существующие на дату составления бухгалтерского баланса события.
<i>Дивиденды</i>	
Если организация объявляет дивиденды держателям долевых инструментов (в соответствии с МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление») после отчётного периода, то организация имеет право не признавать эти дивиденды в качестве обязательства на конец отчётного периода.	В случае влияния непредвиденных обстоятельств на финансовое состояние налогообложения, дивиденды, относящиеся к периоду, отражаемому в финансовой отчётности и предложенные или объявленные после даты составления баланса, до утверждения финансовых отчётов должны быть либо скорректированы, либо раскрыты.
<i>Дата одобрения к выпуску</i>	
Дата одобрения финансовой отчётности к выпуску и наименование органа, одобрявшего финансовую отчётность к выпуску должна быть раскрыта организацией. В случае возможности внесения поправок в финансовую отчётность после её выпуска собственниками организации или другими лицами, организация должна раскрыть	Не приводятся уточнения по данному вопросу.

МСФО (IAS) 10	НСБУ №16
данный факт.	
<i>Непрерывность деятельности</i>	
<p>Если после отчётного периода руководство решает или ликвидировать организацию, или приостановит её деятельность либо у него нет реалистичной альтернативы такому решению, то организация не должна составлять финансовую отчётность на основе принципа непрерывности деятельности. Ухудшение результатов операционной деятельности и финансового положения после отчётного периода может указывать на необходимость рассмотрения уместности допущения о непрерывности деятельности. Если допущение о непрерывности деятельности более неуместно, то эффект от этого настолько значителен, что настоящий стандарт требует фундаментальным образом изменить методы бухгалтерского учёта, а не корректировать суммы, признанные в соответствии с первоначальными методами бухгалтерского учёта.</p>	<p>Активы и пассивы должны быть скорректированы на события хозяйственной деятельности, произошедшие после даты составления баланса, указывающие на то, что принцип непрерывности не оправдан по отношению ко всему субъекту или его части, то есть субъект обанкротился. События хозяйственной деятельности, происходящие после даты составления бухгалтерского баланса, могут указывать на то, что вес субъект или его част перестаёт соответствовать принципу непрерывности производства. Баланс хозяйствующего субъекта в результате диагностики финансового состояния показывает ухудшение финансового состояния, то есть его несостоятельность. В таком случае при утверждении финансовой отчётности для публикации рассматривается вопрос использования принципа непрерывности.</p>

Источник: составлен автором на основе данных сравнений

Из приведённого выше сравнительного анализа между МСФО (IAS) 10 и НСБУ № 16 следует вывод о необходимости переработки положений НСБУ, имеющих отношение к событиям после отчётного периода, в целях большей строгости, понятности, последовательности, а также в целях сближения с требованиями МСФО. Мы считаем, что для практического применения необходимо детальнее проработать перечень требований к учёту событий после отчётного периода и выделить все эти требования в один специальный НСБУ, с учётом:

- сближения с МСФО в той мере, в которой это необходимо для удовлетворения интересов пользователей финансовой отчётности в Узбекистане;
- анализа качества подготовки финансовой отчётности по НСБУ;
- оценки квалификации специалистов по подготовке финансовой отчётности по НСБУ;
- предполагаемых финансовых затрат на подготовку финансовой отчётности по НСБУ всеми хозяйствующими субъектами и их целесообразность.

Далее сравним ошибки, возникающие при раскрытии и составлении отчетностей по национальным и международным стандартам [5].

Таблица 3 – Сравнительные особенности МСФО 8 и НСБУ №3

МСФО (IAS) 8	НСБУ №3
<i>Определения</i>	
<p>В данном стандарте существуют следующие определения: Ошибки предыдущих периодов – пропуски или искажения информации в финансовой отчётности организации за предыдущие периоды, возникающие вследствие неиспользования либо неверного использования надёжной информации, которая была доступной в то время, когда финансовая отчётность за указанные периоды была одобрена к выпуску; и можно было обоснованно ожидать, что указанная информация будет получена и учтена при подготовке и представлении финансовой отчётности</p>	<p>Стандарт имеет следующие определения: Фундаментальные (существенные) ошибки – это ошибки, обнаруженные в текущем периоде и являются настолько значительными, что финансовые отчёты предыдущих периодов не могут считаться достоверными.</p>
Исправление ошибок	
<p>Потенциальные ошибки текущего периода, обнаруженные в том же периоде, исправляются до одобрения финансовой отчётности к выпуску. Однако иногда существенные ошибки остаются необнаруженными до наступления последующего периода. Такие ошибки предыдущих периодов исправляются путём пересчёта сравнительной информации, представленной в финансовой отчётности за данный и последующий периоды.</p>	<p>Сумма корректировки ошибок, допущенных при подготовке финансовых отчётов предыдущих периодов, включается в чистый доход или убыток отчётного периода. Сумма корректировок фундаментальных (существенных) ошибок, допущенных в предыдущем периоде: -Отражается в отчёте путём изменения сальдо нераспределённой прибыли на начало года; -Корректируются данные за соответствующий период прошлого года за исключением, если ошибки были незначительные.</p>

Источник: составлен автором на основе данных сравнений

Из таблицы 3 можно сделать следующие выводы:

- Определения и последующее описание терминов «ошибки предыдущих периодов» (по МСФО) и «фундаментальные (существенные) ошибки» (по НСБУ) имеют существенные различия;
- МСФО (IAS) 8 содержит более понятное и последовательное руководство в отношении раскрытия информации в целях подготовки финансовой отчётности в интересах потенциальных и имеющихся инвесторов, заимодавцев и прочих кредитов.

Далее мы рассмотрим сходства и различия между МСФО (IAS) 8 и соответствующими Национальными стандартами бухгалтерского учёта (НСБУ), которые раскрывают

сущность учетной политики предприятия.

В НСБУ вопросы, связанные с учётной политикой, бухгалтерскими оценками и ошибками, рассматриваются в НСБУ № 1 «Учётная политика и финансовая отчётность», а также в НСБУ № 3 «Отчёт о финансовых результатах».

Таблица 4 – Сравнительные особенности МСФО 8 и НСБУ №1 и №3

МСФО (IAS) 8	НСБУ №1 и №3
<i>Определения</i>	
<p>В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях: Учётная политика – конкретные принципы, основы, общепринятые условия, правила и практические подходы, применяемые организацией при подготовке и представлении финансовой отчётности.</p>	<p>В настоящем стандарте, под учётной политикой понимается совокупность способов, принимаемых руководителем хозяйствующего субъекта для ведения бухгалтерского учёта и составления финансовой отчётности в соответствии с их принципами и основами. Учётная политика — это совокупность способов, принимаемых хозяйствующим субъектом для ведения бухгалтерского учёта и составления финансовой отчётности с их принципами и основами.</p>
<i>Выбор и применение учётной политики</i>	
<p>В том случае, когда какой-либо МСФО применяется к операции, прочему событию или условию, учётная политика или её положения, применяемые к этому объекту учёта, должны быть определены путём применения, данного МСФО Руководство должно использовать собственное суждение при разработке и применении учётной политики для формирования информации, которая:</p> <ul style="list-style-type: none"> - уместна для пользователей при принятии ими экономических решений и надёжна в качестве информации в финансовой отчётности; - правдиво представляет финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации; - отражает экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только их юридическую форму; - является нейтральной, то есть свободной от предвзятости; - соответствует осмотрительности; и - является полной во всех существенных отношениях. 	<p>Учётная политика должна быть организована таким образом, чтобы финансовая отчётность формировалась на основе всех приемлемых НСБУ и при отсутствии специфических требований являлась бы:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Значимой для потребностей пользователей; -Надёжной в том смысле, что она: -Объективно представляет все результаты деятельности и финансовое состояние субъекта; -Отражает экономическую суть событий и операций, а не просто представляет юридическую форму; -Является нейтральной (беспристрастной) и непринудительной; -Является полной (завершённой) во всех существенных аспектах, то есть полностью отражает все факты хозяйственной деятельности субъекта; -Сопоставимой с финансовой отчётностью других субъектов с подобным родом деятельности; - Понятной.

МСФО (IAS) 8	НСБУ №1 и №3
<i>Последовательность учётной политики</i>	
Организация должна выбрать и применять учётную политику последовательно для аналогичных операций, прочих событий и условий, если только какой-либо МСФО специально не требует или не разрешает деление статей по категориям, для которых может быть уместна разная учётная политика.	Предполагается, что учётная политика последовательно проводится из одного периода в другой
<i>Изменения в учётной политике</i>	
Организация должна вносить изменения в учётную политику, только если данное изменение: (a) требуется каким-либо МСФО; или (b) приведёт к тому, что финансовая отчётность будет содержать надёжную и более уместную информацию о влиянии операций, прочих событий или условий на финансовое положение, финансовые результаты или денежные потоки организации.	В течение календарного года учётная политика не изменяется. Допускаются изменения в учётной политике хозяйствующего субъекта в случаях: - Реорганизации субъекта (слияния, разделения, присоединения); - Смены собственников; - Изменений законодательства Республики Узбекистан или системе нормативного регулирования бухгалтерского учёта в Республике Узбекистан; - Разработки новых способов бухгалтерского учёта.

Источник: Составлен автором на основе результатов сравнения

На основе произведенного выше сравнения, можно прийти к выводу, о необходимости переработки положений НСБУ, относящихся к вопросам учётной политики, бухгалтерских оценок и ошибок, в целях большей строгости, понятности, последовательности, а также в целях сближения с требованиями МСФО. Таким образом, подводя итог вышесказанному, отметим, главное различие заключается в реализации различных принципов формирования отчетности и хранения данных на счетах.

Подготовка отчетности для трансформации из НСБУ в МСФО

В международной практике используют 2 способа подготовки финансовой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности:

- трансформация данных национального учета в соответствии с МСФО;
- параллельное ведение бухгалтерского учета по национальным и международным стандартам (по-другому этот метод называют конверсия).

АО «Узбекнефтегаз» использовал первый способ формирования отчетности и для этого была создана «Дорожная карта» по внедрению МСФО в АО «Узбекнефтегаза».

Согласно данной «Дорожной карты» было необходимо:

1. Провести аудит по Международным стандартам аудита финансовой отчетности АО «Узбекнефтегаз»;
2. Внедрить систему ведения бухгалтерского учета в соответствии с МСФО в системе АО «Узбекнефтегаз»;
3. Совершенствовать систему бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности по МСФО в АО «Узбекнефтегазе»;
4. Ежегодно публиковать консолидированную финансовую отчетность по МСФО.

На начальном этапе организации необходимо провести методологические и организационные работы для перехода на МСФО.

Согласно ПП 30-31А МСФО (IFRS) 1, АО «Узбекнефтегаз» решило использовать справедливую стоимость в качестве условной первоначальной стоимости основных средств, инвестиционной недвижимости и нематериальных активов, а также условной первоначальной стоимости применительно к нефтегазовым активам;

- анализ всех операций компании для того чтобы выявить различия в учете объектов между НСБУ и МСФО, а также сбор информации, необходимой для корректировочных расчетов;
- разработка единого плана счетов по МСФО;
- разработку трансформационной модели, т.е. системы трансформационных таблиц, позволяющих с помощью корректирующих проводок пересчитать позиции отчетности;
- проведение реклассификации счетов.

Часто на практике для оценки имущества приглашаются оценочные организации. Для консолидированной финансовой отчетности АО «Узбекнефтегаз» пригласил международные консалтинговые компании «DeGolyer and MacNaughton» и «KPMG Tax&Advisory».

Заключение. На процесс формирования финансовой отчетности влияет значительное число субъективных факторов, такие как: специфика деятельности предприятия, особенности ведения бухгалтерского учета и применяемой учетной политики, необходимая степень детализации отчетности, наличие временных, финансовых и человеческих ресурсов и др. В связи с этим в данное время существует ряд подходов к трансформации.

При первом применении международных стандартов необходимо руководствоваться МСФО (IFRS) 1 «Принятие международных стандартов финансовой отчетности впервые», в котором даны указания на особенности начальной трансформации отчетности из НСБУ в МСФО. Но соблюдение условий настоящего стандарта диктует необходимость использования методов трансформации, поскольку в нем содержатся требования к пересчету отчетности на МСФО за прошедший период.

Список использованной литературы

1. Постановление Президента Республики Узбекистан от 9 июля 2019 года № ПП-4388 «О мерах по стабильному обеспечению экономики и населения энергоресурсами, финансовому оздоровлению и совершенствованию системы управления нефтегазовой отраслью» // <https://lex.uz/docs/4410281>
2. Денисова Т.В., Маркинова Ю.В. Трансформация финансовой отчетности в соответствии с МСФО – Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент, 2016
3. Дусмуратов Р.Д., Менгликулов Б.Ю. Реформа бухгалтерского учета в Узбекистане: опыт, проблемы и перспективы – Экономика и бизнес: теория и практика, 2016. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/reforma-buhgalterskogo-ucheta-v-uzbekistane-opyt-problemy-i-perspektivy>
4. Темирханова М.Ж. Совершенствование Форм отчетностей по международным стандартам, Бюллетен науки и практики, 2017. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-form-otchetnostey-po-mezhdunarodnym-standartam>
5. Черник А.А., Горохова В.В. Сравнительный анализ методических аспектов формирования учетной политики в соответствии с РСБУ и МСФО – Журнал: Естественно-гуманитарные исследования, 2020. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnyy-analiz-metodicheskikh-aspektov-formirovaniya-uchetnoy-politiki-v-sootvetstvii-s-rsbu-i-msfo>.