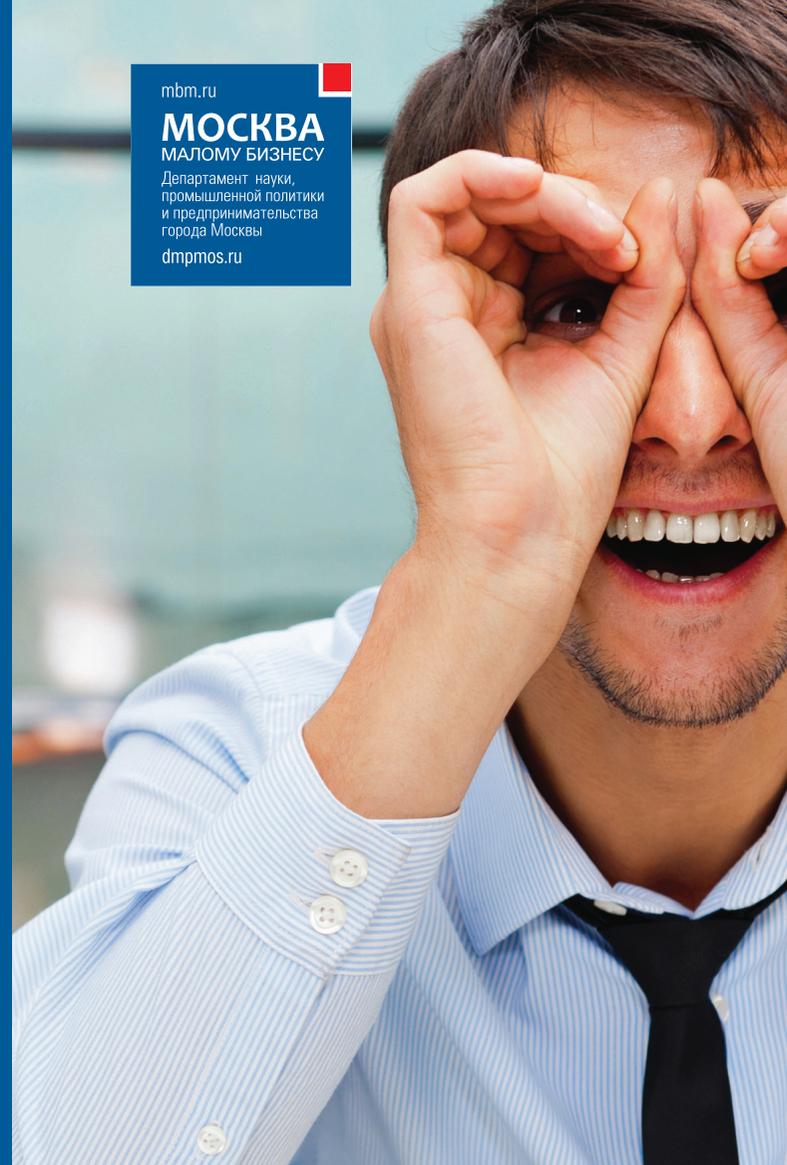


mbm.ru

МОСКВА
МАЛОМУ БИЗНЕСУ

Департамент науки,
промышленной политики
и предпринимательства
города Москвы
dmpmos.ru



МАТЕРИАЛЫ КОНФЕРЕНЦИИ

**ДЕПАРТАМЕНТ НАУКИ,
ПРОМЫШЛЕННОЙ ПОЛИТИКИ И
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА
ГОРОДА МОСКВЫ**

Москва, Вознесенский переулок, д. 22 (5 этаж)
(495) 957-05-10
e-mail: dnpp@mos.ru
dmpmos.ru

Тираж 550 экз.

МСФО в России: особенности перехода и практика применения

Уважаемые коллеги!

МСФО во всем мире и в России, в том числе, приобретают все большую актуальность. Вступление России в ВТО, требования Законов о консолидированной финансовой отчетности и бухгалтерском учете, новые правила раскрытия информации ФСФР, перспективы снижения стоимости внешнего финансирования – это лишь неполный перечень аргументов, повышающих интерес к данной теме.

В этой связи очень важную роль приобретает популяризация МСФО, подготовка инфраструктуры кадров для широкого применения стандартов, содействие ускорению внедрения в практику экономической деятельности субъектов РФ широко применяемых в мире форм, правил и стандартов финансового учета и отчетности.

В настоящее время для достижения указанных целей компания Профессиональная Арена, при поддержке Российской коллегии аудиторов, Московского городского отделения «ОПОРА РОССИИ» и компании Такском, осуществляет ряд проектов среди которых:

- Школа МСФО – цикл бесплатных семинаров, транслируемый в регионы и помогающий всем желающим **БЕСПЛАТНО** обучаться МСФО и самостоятельно подготовиться к сдаче экзаменов на международные квалификации. Первый набор Школы МСФО объединил более 500 человек очных слушателей и учащихся дистанционно. Все они успешно прошли обучение и получили сертификат выпускника Школы. В следующем 2013 году планируется организовать не менее 4 наборов слушателей;

- IFRS PROFESSIONAL – международный профессиональный конкурс среди специалистов по МСФО. Конкурс стартует 20 января 2013 года. Его цель – мотивация, поощрение лучших специалистов по МСФО, признание их заслуг, повышение профессионального мастерства и престижа профессии бухгалтера и аудитора. Участие в конкурсе позволит не только раскрыть свои возможности в финансовой сфере, подтвердить знания в области МСФО, но и получить ценные призы;

- цикл бесплатных практических конференций, в том числе «МСФО в России: особенности перехода и практика применения», на которые в качестве спикеров приглашаются представители органов государственной власти, а также ведущие эксперты и специалисты-практики крупнейших российских компаний;

- исследовательская деятельность в области МСФО. С августа по ноябрь 2012 года было проведено исследование на тему «Перспективы и практика применения МСФО в России», в котором приняли участие более 2000 респондентов. В ходе исследования были обобщены причины и методы подготовки отчетности по МСФО, используемое программное обеспечение, проблемы с которыми сталкиваются компании при переходе на МСФО, а также опыт и готовность специалистов к применению международных стандартов. Результаты исследования Вы найдете на последующих страницах брошюры.

Более подробно обо всех проектах можно узнать на сайте ifrs-professional.com. Принимайте активное участие в Конкурсе, становитесь учениками Школы, развивайте свои интеллектуальные способности и побеждайте!

*С уважением, Екатерина Рубцова,
руководитель Организационного комитета Международного конкурса IFRS
PROFESSIONAL*



Исследование «Перспективы и практика применения МСФО в России»

(Подробно с результатами исследования Вы сможете познакомиться на сайте ifrs-professional.com или в электронной версии данной брошюры)

1. В исследовании приняли участие более 2000 респондентов.
2. Профессиональный состав респондентов.

Профессиональный состав респондентов



3. Размер компании

Размер компании



4. Сфера деятельности компаний-респондентов.

Сфера деятельности компаний-респондентов



5. Национальная принадлежность компаний-респондентов.

Большинство компаний, принявших участие в исследовании, отметили, что не входят в состав иностранных или международных холдингов.

Является ли Ваша компания частью иностранного или международного холдинга?



6. Перспективы применения МСФО в краткосрочный период.

Большинство опрошенных компаний либо уже составляют отчетность по МСФО, либо планируют начать составлять в ближайший год (начиная с отчетности за 2012, 2013 годы).

При этом число компаний, которые пока не планируют переходить на МСФО еще велико (43%), а число организаций, которые составляют отчетность по международным стандартам уже не один год еще пока незначительно (менее 20% опрошенных).

65% компаний, составляющих отчетность по МСФО, делают это полностью собственными силами, 25% – совместно с аудиторами и консультантами из консалтинговых компаний, и 10% – полностью отдается на аутсорсинг. Это свидетельствует с одной стороны о достаточно высоких требованиях самих компаний, с другой – о воз-

росшей за последние годы квалификации специалистов, составляющих отчетность по международным стандартам.

При этом наиболее распространенным способом составления отчетности является трансформация (74%).

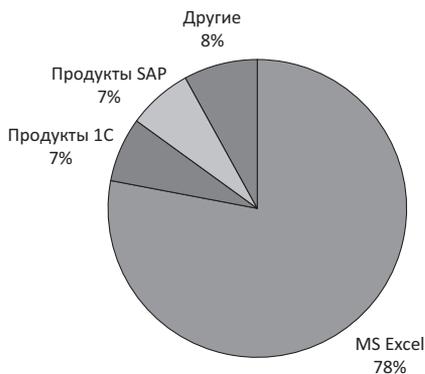
Составляете ли Вы отчетность по МСФО?



7. Автоматизация составления отчетности по МСФО.

Большинство респондентов отметили, что составляют отчетность по международным стандартам с использованием MSEXcel (78%). Это связано с тем, что данный инструмент доступен, относительно недорого стоит и практически каждый специалист имеет навыки уверенного пользователя по работе с данным приложением. Кроме того, большинство респондентов отметили, что в MSEXcel удобно выгружать данные, необходимые для трансформации отчетности. Использование других программных продуктов распределяется примерно поровну.

Какие средства автоматизации составления отчетности по МСФО Вы используете?



8. Наличие сертификата по МСФО.

Большинство опрошенных специалистов (80%) не имеют пока международных сертификатов по МСФО. Из них 23% специалистов находятся в настоящее время в процессе обучения.

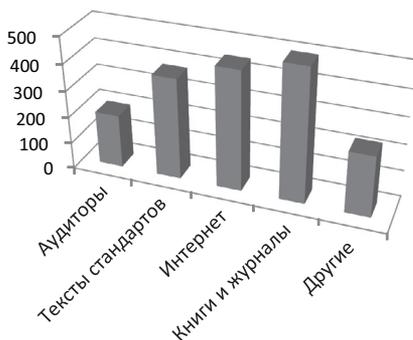
Имеете ли Вы международный сертификат по МСФО?



9. Источники информации по МСФО.

В качестве основного источника знаний по международным стандартам финансовой отчетности большая часть респондентов (более 400 человек) выделяют специализированную литературу: периодические издания, книги. Значительное число респондентов при поиске нужной информации доверяются Интернету. Около 300 человек обозначили в качестве основного источника информации по МСФО непосредственно текст самих стандартов. Это свидетельствует о достаточно высоком уровне финансовой грамотности специалистов.

Источники информации по МСФО



10. Проблемы применения МСФО.

Основными проблемами применения МСФО, которые выделяют респонденты, являются:

- недостаток информации (сложность текстов стандартов). Причем сложными для понимания являются как оригинальные тексты стандартов, так и переведенные, введенные для применения российскими компаниями Минфином (ввиду их прямо-

го перевода, без разъяснения новых для отечественных специалистов понятий);

- отсутствие обобщения и анализа положительной практики применения МСФО российскими компаниями, а также разъяснений и комментариев к стандартам Минфина и других компетентных органов;
- высокая стоимость обучения для получения международных сертификатов по МСФО;
- высокая стоимость услуг аудиторских и консалтинговых компаний;
- недостаток квалифицированных кадров, как с позиции работодателей, так и с позиции компаний-заказчиков услуг по МСФО.

11. Выводы и предложения

Несмотря на то, что число специалистов, применяющих, изучающих и интересующихся МСФО значительно возросло (об этом свидетельствует число участников исследования), пока налицо недостаток квалифицированных кадров. Незначительное число респондентов, имеют квалификацию по МСФО, подтвержденную международными сертификатами, а также опыт работы в данной сфере. Это может негативно сказаться на качестве отчетности по МСФО, составляемой российскими организациями, ставить под сомнение ее достоверность, снижать инвестиционную привлекательность и конкурентоспособность российских предприятий.

В этой связи необходимо:

1) Разработать дорожную карту по переходу и популяризации применения МСФО и повышению квалификации специалистов по международной отчетности на государственном уровне.

2) Увеличить количество и доступность достоверной информации по МСФО, включающую в себя обобщение и анализ положительной практики применения МСФО российскими компаниями, адаптацию зарубежного опыта применения МСФО как на уровне государства в целом, так и положительного опыта иностранных компаний, а также разъяснения и комментарии к стандартам и практике их применения Минфина, других компетентных органов и профессионального сообщества;

3) Разработать доступные широкому кругу специалистов программы обучения и повышения квалификации по МСФО, поддерживаемые государством и признаваемые на международном уровне.

4) Повышать статус профессии путем проведения профессиональных конкурсов, создания рейтингов высококвалифицированных специалистов данной сферы, введения профессионального праздника Международного дня МСФО.

Современные требования и опыт постановки управленческого и финансового учета в соответствии с МСФО на предприятии

В современных условиях развития рынка и глобализации экономики, предприятия сталкиваются с проблемами построения систем финансового управления и учета.

Первой и основной из них является необходимость составления большого количества разнообразной отчетности для различных уровней управления компанией, налоговых органов, международных партнеров и инвесторов.

Второй проблемой является необходимость выстроить учет таким образом, чтобы все виды отчетов предоставлялись оперативно и в установленные сроки с высокой степенью достоверности и быстрой доказуемостью статей отчетности до первичных документов.

Третьей проблемой, которую хотелось бы рассмотреть, является необходимость выстраивания и отслеживания зависимостей между собой показателей деятельности предприятия. Эффективная система управления предприятием – это согласованный многоуровневый механизм, где каждый уровень управленцев получает и анализирует свою отчетность и свой набор показателей для принятия управленческих решений. Акционеры компании всегда смотрят расчетные показатели на основании агрегированных показателей. Когда акционеры принимают решение о том, что какой-либо показатель необходимо улучшить, то руководители нижних уровней должны понимать, что конкретно им необходимо сделать, т.е. какие показатели своего уровня изменить, чтобы изменился нужный показатель для акционеров.

Решить все эти три проблемы, а именно – получать отчетность различного назначения одновременно в короткие сроки, а также отслеживать зависимости различных показателей деятельности – реально, если выстроить единую систему учета и отчетности на предприятии.

Для решения данной задачи, группой компаний Контек был разработан гибкий инструмент управления предприятием, включающий:

1. Настраиваемые методики построения финансового и управленческого учета на предприятии;
2. Адаптивный комплекс программных продуктов, из которых может быть построена единая и многоуровневая корпоративная информационная система.

В состав методик входят:

- План счетов и аналитические справочники для целей ведения параллельного учета по РПБУ, НК РФ, МСФО
- Альбом типовых хозяйственных операций для ведения параллельного учета по РПБУ, НК РФ, МСФО на предприятиях нефтяной и газовой промышленности
- Методика ведения параллельного учета по РПБУ, МСФО, НК РФ
- Правила построения системы аналитического учета по стандартам РПБУ, МСФО, НК РФ.

Методика параллельного учета описывает принципы учета хозяйственных операций по участкам учета в соответствии с внутренними и внешними стандартами: учетной политикой и законодательными требованиями по РПБУ, МСФО и НУ с привязкой к программному продукту. Она может являться приложением к учетным политикам предприятия по бухгалтерскому, налоговому, международному учету и техническим заданием на реализацию параллельного учета в программном продукте.

«Правила построения системы аналитического учета» включают в себя:

- Описание принципов создания системы аналитического учета и правил адаптации САУ для предприятий с различными видами деятельности и для различных программных комплексов по ведению учета.
- Пример Плана счетов и набора справочников аналитического учета для целей ведения параллельного учета по РПБУ, МСФО, НУ для группы компаний нефтегазодобычи и сервиса услуг.

Альбом типовых хозяйственных операций для ведения параллельного учета по РПБУ, НК РФ, МСФО на предприятиях нефтяной и газовой промышленности – это структурированный набор типовых операций со ссылками на источники требований (законодательство РСБУ, НК РФ, МСФО, формы отчетности и код операции в программном продукте). Данный комплект типовых операций внедрен в ОАО «Томскнефть ВНК» на программном продукте КТ-Бухгалтерия.

Для получения адекватных показателей деятельности предприятия и отслеживания зависимостей показателей различного уровня очень важно, чтобы данные, которые попадают в систему учета, были правильно структурированы и классифицированы, а первичные документы и хозяйственные операции правильно зарегистрированы. И основным инструментом, который задает эти правила и классификаторы, является система аналитического учета (САУ). Кодирование первичного документа это основа для единых алгоритмов получения консолидированной финансовой и управленческой отчетности каждого из группы предприятий, входящего в холдинг.

Благодаря единой системе аналитического учета возможно в любой момент развернуть любой показатель отчетности до массива показателей и документов, из которого он был собран.

Разработанные методики реализованы в комплексе программных инструментов компании Контек, которое представляет собой так называемое интеграционное решение (НСИ, КХД, КТ-ФО, КТ-НУ, КТ-КФО) и саму учетную систему позволяющую вести параллельный учет (КТ-Бухгалтерия).

Набор необходимых программных инструментов для каждого холдинга зависит от стадии эволюции ведения учета на предприятиях холдинга и требований к выпускаемой отчетности.

Необходимо отметить, что набор описанных методик являет собой формализованное описание всей совокупности методологических правил и требований к различным видам учета на предприятии. В отличие от других подходов при автоматизации учетных задач, разработчикам удалось выделить правила из внутренней логики программных продуктов и предоставить к ним доступ предметно-ориентированным специалистам: финансистов, методологов, бухгалтеров. Для решения этой задачи были разработаны специализированные программные инструменты. В итоге, предметно-ориентированные специалисты в настоящий момент могут самостоятельно выполнять задачи поддержки и развития учетных систем, привлекая программистов лишь в исключительных случаях. Это чрезвычайно важно для улучшения общего качества работы учетных систем, потому как значительно снижается зависимость работоспособности системы от пресловутого человеческого фактора, обычно связанного с деятельностью отдельных программистов.

Авторы: Волкова О.Е., Дмитриева О.Ф., Соснин В.Н.

Подготовка к первой отчетности по МСФО

В связи с выпуском приказа Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» МСФО получили официальное признание на территории Российской Федерации.

В соответствии с Федеральным законом от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» кредитные и страховые организации, а также иные организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, должны будут составлять отчетность по МСФО начиная с отчетности за 2012 г. Отсрочка до 2015 г. предоставляется организациям, составляющим отчетность по иным, отличным от МСФО международно признанным правилам, а также организациям, облигации которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг.

Законом установлены следующие особенности представления консолидированной финансовой отчетности: подготовленная и проаудированная отчетность должна быть представлена участникам (акционерам) организации не позднее 120 дней с даты окончания года, за который составлена отчетность. На практике график составления отчетности за 2012 г. может выглядеть, например, следующим образом (табл. 1).

Таблица 1

Неделя 2013 г.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Подготовка отчетности по РСБУ			■	■	■	■	■	■									
Аудит отчетности по РСБУ																	
Подготовка индивидуальной отчетности по МСФО																	
Подготовка консолидированной финансовой отчетности																	
Аудит отчетности по МСФО																	
Подготовка материалов для комитета по аудиту																	
Заседание комитета по аудиту																	
Подготовка материалов для совета директоров																	
Заседание совета директоров																	
Представление отчетности акционерам																	

В настоящее время в указанные сроки международная отчетность выпускается крупнейшими компаниями страны, нередко обладающими более значимыми ресурсами и опытом составления отчетности по сравнению с теми компаниями, которым только предстоит составить такую отчетность впервые. Для тех же организаций, которые к настоящему моменту не составляли отчетность по МСФО, такой значимый вызов требует адекватного ответа в форме организации полноценной системы учета и отчетности по МСФО.

Ключевые задачи

Существует ряд практических аспектов применения закона о консолидированной отчетности, например вопросов о конкретном круге лиц, составляющих отчетность

по МСФО, объеме первой отчетности по МСФО, порядке аудита и представления отчетности. Такие вопросы рассматриваются на различных мероприятиях, организуемых с участием представителей Минфина РФ, Фонда НСФО (экспертного органа, обеспечившего экспертизу МСФО перед их признанием на территории Российской Федерации), членов профессионального сообщества.

Вместе с тем проблема подготовки первой отчетности по МСФО связана с более широким кругом вопросов различного плана (организационного, методологического, технического и др.), принятие решений в отношении которых возможно только самой организацией. Такие вопросы не ограничены формированием учетной политики и определением освобождений, предоставляемых МСФО 1, проведением оценки активов и обязательств, выбором и назначением аудиторской организации, реализацией технических средств формирования отчетности и могут быть сгруппированы по следующим направлениям:

- место нового процесса в деятельности организации;
- планирование развития отчетности по МСФО;
- организация отчетности по МСФО в целом;
- составление непосредственно первой отчетности по МСФО.

Ниже представлены задачи, которые должны быть решены организациями при создании собственной системы учета и отчетности по МСФО.

Корпоративный контекст

Подготовка отчетности по МСФО не является задачей сугубо учетного подразделения. С одной стороны, подготовка отчетности потребует от руководства и профильных подразделений формирования материалов, используемых при составлении финансовой отчетности (классификаторы для обеспечения отражения в отчетности информации в необходимой аналитике, суждения и оценки в отношении объектов учета, информация для раскрытия в пояснительной записке, пояснения при проведении аудита и обзора отчетности).

Вместе с тем введение отчетности по МСФО создает предпосылки для изменения характера различных сторон деятельности организации. Оценку влияния внедрения отчетности по МСФО целесообразно провести в первой половине 2012 г. Ниже представлены основные аспекты деятельности, которые будут затронуты началом составления отчетности по МСФО.

Функционал органов управления. Новый процесс в деятельности организации требует закрепления соответствующего функционала и компетенций основных органов управления: правления, совета директоров и комитетов при нем. Закон о консолидированной отчетности не устанавливает новых требований к органам управления. Вместе с тем организация может счесть необходимым определить в уставных и иных внутренних документах роль таких органов в процессе составления, аудита и утверждения отчетности.

Организация бизнеса. Организация может захотеть пересмотреть условия договоров и хозяйственных схем в случаях, когда их отражение в международной отчетности не удовлетворяет интересам участников и руководства компании. Это может быть связано с тем, что такие хозяйственные схемы в трактовке международных стандартов порождают нежелательные финансовые эффекты (изменение уровня выручки, рентабельности, долговой нагрузки) или требуют раскрытия информации об их участниках.

Вознаграждение руководства и сотрудников. С введением отчетности по МСФО становится возможным определение финансовых показателей по группе компаний

и сопоставление этих показателей с показателями других групп данной отрасли (на национальном и международном уровне). Это создает возможность установить связь вознаграждения высшего руководства корпоративного уровня с показателями отчетности по МСФО или определенными на их основе (например, абсолютные и приростные значения выручки, рентабельности, EBITDA). Вместе с тем организации потребуется оценить последствия реализации вознаграждений на основе акций, пенсионных планов и программ долгосрочного вознаграждения в связи с особым порядком их отражения в отчетности по МСФО и учесть выводы об их целесообразности при формировании компенсационного пакета руководства и сотрудников.

Взаимодействие с дочерними и зависимыми компаниями. Составление отчетности по МСФО требует использования единой учетной политики и единых отчетных дат при формировании консолидированной финансовой отчетности. В практическом смысле это означает использование единого консолидационного плана счетов и аналитики, единых форм отчетности, единых правил учета дочерними и зависимыми компаниями с целью исключения необходимости в любых корректировках (например, приведение к единому плану счетов от индивидуальных, пересчет показателей в связи с разницей в учетных политиках, корректировка данных при разнице в отчетных периодах). Для этого материнской компанией группы должны быть сформулированы и доведены до дочерних и зависимых компаний для обязательного применения единые корпоративные элементы системы учета и отчетности.

Финансовая политика. Наличие отчетности по МСФО позволяет пересмотреть отдельные элементы финансовой политики, реализовать во внешней и внутренней отчетности единые способы сбора и представления финансовой информации, установить нормативные значения контролируемых показателей по данным отчетности по МСФО на индивидуальной и консолидированной основе. Кроме того, консолидированные данные по МСФО могут использоваться при определении размера дивидендов материнской компании с учетом финансовых результатов всей группы по МСФО для определения условий по кредитам, установления кредитных рейтингов материнской компании или специальной финансовой компании группы.

Бизнес-процессы. Поскольку реализуемые организацией программы, проекты, процессы начинают находить отражение не только в национальной, но и в международной отчетности, потребуется осуществлять качественную (состав и период признания статей в отчетности) и количественную (стоимостную прогнозную) оценку эффектов таких инициатив и мероприятий с точки зрения международного учета и отчетности. Для этого кроме прочего в организации потребуется обеспечить надлежащее документирование принимаемых решений, суждений и оценок, формируемых для целей финансовой отчетности в виде соответствующих организационно-распорядительных документов, а также формализованной переписки между подразделениями.

Оценка эффективности. В дополнение к предыдущему пункту организации предстоит провести инвентаризацию и, возможно, пересмотреть критерии анализа эффективности инвестиционных проектов и сделок по приобретению бизнеса на этапе их подготовки и реализации. С учетом проведения регулярных тестов на обесценение для широкого круга объектов (как по отдельным активам, так и по бизнес-единицам) и использования сходных допущений о составе, величине и сроках денежных потоков при принятии инвестиционных решений и последующем тестировании на обесценение организации потребуются более тщательное обоснование стоимости сделок и прогнозов денежных потоков, более строгое определение уровня нормативов для критериев выбора инвестиционных проектов и сделок.

Организационное развитие. Реализация задач подготовки отчетности по МСФО требует определения состава и границ функционала и создание соответствующего блока в учетном подразделении (а возможно, в ином, например финансово-экономическом, в зависимости от распределения ответственности между высшим руководством организации). В зависимости от требований к объему и периодичности отчетности будут определяться степень использования внешних ресурсов, распределение задач между существующими подразделениями организации как в учетном блоке, так и в профильных подразделениях. В последнем случае не исключено появление дополнительного функционала, состоящего в обеспечении подразделения по составлению отчетности по МСФО необходимой информацией, возможно отсутствующей на момент начала составления отчетности по МСФО (например, о классификации финансовых активов, составе инвестиционного имущества, параметрах многокомпонентных договоров с клиентами). Кроме того, дополнительный функционал возникнет в подразделениях, обеспечивающих функционирование организации, например в подразделениях по информационным технологиям, внутреннему аудиту и внутреннему контролю.

Составление управленческой отчетности. Появление в организации нового вида внешней финансовой отчетности может потребовать уточнения применяемых стандартов учета и отчетности для целей внутренней фактической управленческой отчетности, составления планов и бюджетов: будут ли они составляться с учетом подходов, принятых в международных стандартах, по особой корпоративной учетной политике или иным образом.

Среднесрочный план развития

После определения места процесса отчетности по МСФО в организации необходимо в течение первого полугодия 2012 г. выработать среднесрочный план его развития. Для этого необходимо в первую очередь сформулировать целевое состояние создаваемого процесса в виде системы принципов, критериев, которым он должен соответствовать. Организация может определить собственную систему принципов, видение, например, следующим образом:

- должен быть определен подробный процесс составления отчетности с указанием автоматизируемых/неавтоматизируемых разделов;
- должен быть обеспечен переход к самостоятельной подготовке отчетности;
- должен быть обеспечен переход к формализованному процессу составления отчетности, аналогичному процессу для отчетности по РСБУ;
- должна быть обеспечена принципиальная независимость организации от консультантов в каждом из планов подготовки отчетности (методологическом, техническом, профессиональном);
- должно быть обеспечено участие профильных подразделений в подготовке отчетности;
- должны быть обеспечены условия для последовательного совершенствования систем сбора финансовой информации и подготовки отчетности;
- должна быть внедрена система мониторинга и контроля процесса отчетности.

Среднесрочный план развития отчетности по международным стандартам должен отражать в первую очередь целевое состояние ключевых элементов процесса отчетности (табл. 2).

Таблица 2

	2012	2013	2014
Составляемая отчетность	Сопоставимые данные на 01.01.2011 и 31.12.2011 и за 2011 г.	Отчетность за 2012 г. Промежуточная отчетность за 2013 г.	Отчетность за 2013 г. Промежуточная отчетность за 2014 г.
Периодичность составления отчетности	Отчетность за год	Отчетность за 6 и 12 месяцев (полугодовая отчетность)	Отчетность за 3, 6, 9, 12 месяцев (квартальная отчетность)
Дата аудиторского заключения (для отчетности за данный год)	90 дней	80 дней	70 дней
Регулярность проведения аудита	Аудит отчетности за год	Аудит отчетности за год	Аудит отчетности за год, обзорные процедуры по отчетности за 6 месяцев
Технические средства подготовки отчетности	Исходные инструменты трансформации и консолидации отчетности (электронные таблицы)	Консолидационная информационная система. + Единые модели расчета ключевых корректировок	+ Реализация функционала частичного параллельного учета. + Средства автоматизации «последней мили» отчетности
Техника формирования данных по международным стандартам	Трансформация	Трансформация	Трансформация с элементами параллельного учета
Система методологических документов	Отчетная политика. Модель отчетности. Учетная политика. План счетов и ключевые классификаторы нормативно-справочной информации. Перечень корректировок	+ Методические указания по ключевым блокам отчетности. + Модель промежуточной отчетности. + Алгоритмы расчета ключевых корректировок	+ Методические указания по иным блокам отчетности

Таблица 2 (Продолжение)

	2012	2013	2014
Регулярность проведения аудита	Аудит отчетности за год	Аудит отчетности за год	Аудит отчетности за год, обзорные процедуры по отчетности за 6 месяцев
Технические средства подготовки отчетности	Исходные инструменты трансформации и консолидации отчетности (электронные таблицы)	Консолидационная информационная система. + Единые модели расчета ключевых корректировок	+ Реализация функционала частичного параллельного учета. + Средства автоматизации «последней мили» отчетности
Техника формирования данных по международным стандартам	Трансформация	Трансформация	Трансформация с элементами параллельного учета
Система методологических документов	Отчетная политика. Модель отчетности. Учетная политика. План счетов и ключевые классификаторы нормативно-справочной информации. Перечень корректировок	+ Методические указания по ключевым блокам отчетности. + Модель промежуточной отчетности. + Алгоритмы расчета ключевых корректировок	+ Методические указания по иным блокам отчетности

Система учета и отчетности по МСФО

Определив направление развития процесса отчетности и конкретные состояния, которые должны принять различные его элементы, организация приступает к созданию собственной системы учета и отчетности по МСФО. При этом необходимо учитывать, что отдельные параметры отчетности по МСФО установлены на уровне закона о консолидированной отчетности, например первый отчетный период (2012 г.), продолжительность отчетного периода (календарный год, с 1 января по 31 декабря), валюта представления отчетности (российские рубли).

Несмотря на то что система учета и отчетности по МСФО будет развиваться и совершенствоваться в течение жизни организации, принципиальные элементы, определенные ниже, целесообразно реализовать в течение первого полугодия 2012 г. (табл. 3).

Составление первой отчетности по МСФО

Составление первой отчетности по МСФО (в соответствии с МСФО 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности») отличается от со-

Таблица 3

Область	Содержание
Структура группы	Периметр консолидации на дату перехода на МСФО и последующих изменений в нем. Перечень операционных и отчетных сегментов. Перечень генерирующих единиц. Перечень связанных сторон. Иерархия структурных единиц отчетности. Схемы и типы внутригрупповых операций
Основные методологические документы	Отчетная политика. Модель финансовой отчетности. Учетная политика по МСФО. План счетов и иные классификаторы нормативно-справочной информации
Различия РСБУ и МСФО	Отличия в учетной политике по МСФО от учетных политик компаний группы по национальным стандартам учета и отчетности. Перечень и описание ключевых трансформационных и консолидационных корректировок
Процесс отчетности	Модель процесса отчетности. Перечень и описание отдельных процедур отчетности
Суждения и оценки	Перечень ключевых суждений и оценок, необходимых для формирования финансовой отчетности (например, классификации основных средств, нематериальных и финансовых активов, выручки, расходов, сроков полезного использования основных средств и нематериальных активов, актуарных предположений для оценки стоимости обязательств по пенсионному обеспечению сотрудников). Соотношение перечня суждений и оценок для целей международной и российской отчетности. Значение суждений и оценок для составления финансовой отчетности по МСФО
Взаимодействия	Регламент участия подразделений в подготовке отчетности. Регламент взаимодействия с аудитором
Контроль	Контрольные процедуры при ведении учета. Контрольные процедуры при составлении индивидуальной отчетности. Контрольные процедуры при составлении консолидированной отчетности
Технические средства	Модель архитектуры информационных средств отчетности. Система консолидации. Трансформационные модели и инструменты. Средства сбора и консолидации информации для пояснительной записки

ставления отчетности по МСФО, формируемой в обычном порядке, в первую очередь составом раскрываемой информации и применением исключений и освобождений от требований других МСФО. С учетом ограниченного времени на подготовку отчетности за 2012 г. целесообразно обеспечить подготовку и аудит сопоставимых данных

(в том числе отчет о финансовом положении на дату перехода на МСФО (так называемый начальный отчет о финансовом положении по МСФО), которая предположительно будет определена как 1 января 2011 г.) в течение 2–4 кварталов 2012 г. Для этого организациям потребуется осуществить следующие специфические для первой отчетности по МСФО процедуры.

Ключевые решения. Ключевыми методологическими решениями для организации, впервые составляющей отчетность по МСФО, станут определение даты перехода на МСФО, определение применимости обязательных исключений ретроспективного применения МСФО, определение состава добровольных освобождений от требований МСФО. Как правило, организации в финансовой отчетности представляют данные за два периода: текущий и предшествующий. Датой перехода на МСФО для них станет 1 января 2011 г. Вместе с тем некоторые организации составляют отчетность, например, за три года. В этом случае датой перехода будет 1 января 2010 г. Чем более раннюю дату организация примет в качестве даты перехода, тем больше объем работ по подготовке данных и выше риски при проведении аудита предыдущих периодов.

Определение состава объектов учета по МСФО. Для полноценной организации учета и отчетности по МСФО организации необходимо оценить соответствие активов и обязательств, существующих на дату перехода на МСФО и последующие отчетные даты, требованиям МСФО. В связи с этим необходимо на основе данных существующего учета и отчетности:

- признать ранее не признанные активы и обязательства, но являющиеся таковыми для целей МСФО;
- исключить объекты, не являющиеся активами и обязательствами для целей МСФО;
- переклассифицировать статьи отчетности в соответствии с МСФО (в случае несовпадения классификации по национальным и международным стандартам).

Определение состава объектов осуществляется не только на основе действующих для первого отчетного периода МСФО, но и с учетом проведения процедур применения возможных освобождений (например, оценка основных средств, пенсионных обязательств, объединения компаний, сложных финансовых инструментов; данные дочерних и зависимых компаний) и обязательных исключений (например, прекращение признания отдельных финансовых активов и обязательств, учет хеджирования).

Моделирование и подготовка специальных раскрытий. Помимо подготовки стандартной модели финансовой отчетности, которая в относительно неизменном виде будет использоваться в последующих периодах (с учетом изменения существенности показателей и появлением новых требований к раскрытию информации), необходимо также подготовить специализированные раскрытия, требующиеся в связи с первым применением МСФО. Организацией готовятся текст заявления о полном соответствии подготовленной отчетности требованиям МСФО, а также пояснения о влиянии применения МСФО на показатели финансовой отчетности (финансовое состояние, финансовые результаты и денежные потоки) по сравнению с данными РСБУ. Для этого составляются отчет о сверке капитала на дату перехода на МСФО и на последнюю отчетную дату, на которую представлена отчетность по РСБУ, и отчет о сверке финансового результата за последний отчетный период, за который представлена отчетность по РСБУ.

Выводы

Принятие закона о консолидированной отчетности и признание МСФО на территории Российской Федерации является важным шагом на пути развития отчетности

как процесса сбора и представления пользователям отчетности своевременной и достоверной информации о деятельности организации. Установленные законом требования ставят трудную, но выполнимую при грамотном планировании и организации задачу составления консолидированной финансовой отчетности по МСФО. Обобщая предложения о составе и сроках этапов, обеспечивающих возможность соблюдения требований законодательства, подготовки качественной отчетности и создания эффективного процесса отчетности, план работ на 2012–2013 гг. в части подготовки к составлению первой отчетности по МСФО можно представить следующим образом (табл. 4).

Таблица 4

Месяцы 2012 и 2013 гг.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	
Определение стратегических принципов отчетности				■													
Организация подразделения				■	■												
Разработка ключевых методологических документов				■	■												
Создание инструментов				■	■	■											
Выбор аудитора				■	■	■	■										
Оценка активов и обязательств для начального отчета о финансовом положении				■	■	■	■	■									
Подготовка консолидированного отчета о финансовом положении на 01.01.2011 и форм сверки данных					■	■	■	■	■								
Аудит отчета								■	■	■							
Подготовка отчетности за 2011 г.										■	■	■					
Аудит отчетности за 2011 г.													■	■	■		
Подготовка индивидуальной отчетности по МСФО															■	■	■
Подготовка консолидированной отчетности																■	■
Аудит отчетности за 2012 г.																	■
Представление отчетности акционерам																	■

Автор: И. В. Тополя, АССА Заместитель главного бухгалтера ОАО «Связьинвест» (должность указана на момент публикации). Опубликовано в журнале «КОРПОРАТИВНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ» № 01/2012

Методические аспекты перехода на МСФО

Чтобы уложиться в сроки представления отчетности, следует заранее выбрать учетную политику, продумать используемый план счетов и составить вступительный баланс.

В ноябре 2011 года МСФО были признаны для применения на территории России*. Консолидированная финансовая отчетность по этим стандартам должна быть подготовлена за период, завершившийся 31 декабря 2012 года. Ее составят компании, которые подпадают под действие Федерального закона от 27 июля 2010 года № 208 ФЗ (далее — Закон № 208 ФЗ). Отметим, что в данном нормативном акте не сказано, какой период будет для компаний первым отчетным. Нужно обращаться непосредственно к стандартам. Согласно МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО» первой отчетностью по МСФО является годовая финансовая отчетность. Но данный стандарт также не запрещает применение требований МСФО и к промежуточной (например, полугодовой) отчетности. В таком случае в последующей (годовой) отчетности нужно сделать заявление о том, что она составлена в соответствии с МСФО (IFRS), и привести все необходимые раскрытия.

Годовая отчетность по МСФО, в том числе первая, должна быть предоставлена пользователям в срок не позднее 120 календарных дней (т. е. 30.04.2013) после окончания года, за который она составлена¹. Чтобы соблюсти все требования по срокам, необходимо начать работу по подготовке первой отчетности задолго до этой даты. У фирмы, которая ранее не применяла МСФО, возникает вопрос: что предпринять на начальном этапе? Еще до появления фактической финансовой информации нужно выбрать учетную политику, продумать используемый план счетов, составить вступительный баланс.

Учетная политика и освобождения

Прежде всего необходимо понять, какие именно раскрытия, требуемые МСФО, применимы для фирмы (а при наличии дочерних структур — для группы компаний), какие статьи финансовой отчетности будут интересны пользователям как наиболее показательные и существенные для понимания финансового положения фирмы и результатов ее деятельности. Таким образом, первым документом будет своеобразный прообраз финансовой отчетности — перечень необходимых для раскрытия статей финансовой отчетности и примечаний к ним. Фактически это будущая отчетность без цифр и описания конкретных событий. Затем следует составить непосредственно учетную политику. Она должна отражать конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практику, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.

При создании учетной политики фирма, которая применяет МСФО впервые, может предусмотреть некоторые моменты, которые существенно изменят вид первой отчетности по МСФО. Есть как обязательные для применения освобождения, так и добровольные (см. с. 124). Одним из наиболее часто используемых освобождений, предоставляемых МСФО (IFRS) 1, является разрешение отражения объектов основных средств по справедливой стоимости на дату перехода на МСФО. Объектом переоценки может быть и отдельный объект, и группа основных средств. Проведение же последующих регулярных переоценок в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» не является обязательным при выборе такого варианта учетной политики для первого применения. Данное освобождение — просто спасение для компаний с

существенной долей старых объектов ОС. Ведь информация о стоимости их приобретения в некоторых случаях уже не может быть подтверждена первичными документами, не сохранившимися в архивах. И в такой ситуации аудитор при проверке сможет получить необходимые доказательства достоверности стоимости основных средств, отраженной на дату первого применения, только после проведения независимой оценки.

Компании, впервые применяющие МСФО, могут измерять обязательство на вывод из эксплуатации объектов ОС на дату перехода на МСФО, а не приобретения (строительства) объекта.

Фирмам, которые составляют отчетность в валюте, отличной от своей функциональной, и которые должны накапливать разницы, возникающие от пересчета валют, как отдельный компонент капитала, позволено признавать такие разницы равными нулю на дату перехода на МСФО.

Существует освобождение от отражения инвестиций в дочерние и ассоциированные компании в отдельной отчетности материнской компании исключительно по стоимости приобретения или по справедливой стоимости. Компаниям, применяющим МСФО впервые, позволено отражать такие инвестиции в своей отдельной отчетности по балансовой стоимости, сформированной по правилам ранее используемых стандартов бухгалтерского учета, в том числе российских (РСБУ).

Стандарт первого применения международных стандартов также позволяет использование иных освобождений, связанных с отражением договоров страхования (МСФО (IFRS) 4), аренды (IFRIC 4), платежей на основе акций (МСФО (IFRS) 2), классификации некоторых видов финансовых инструментов (МСФО (IFRS) 9) и др.

Кроме того, на дату перехода на МСФО фирма может выбирать, применять ли ретроспективно требования МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» к сделкам, проведенным до даты перехода на МСФО. И если применять, то с какой даты. При этом разницы, возникающие при освобождении от ретроспективного применения МСФО (IFRS) 3, относят на нераспределенную прибыль.

Компания должна раскрыть все использованные ей освобождения.

Пример:

Дата перехода группы на МСФО — 01.01.2012. При подготовке данной консолидированной отчетности группа применила обязательные исключения, а также выбрала к применению следующие добровольные освобождения от ретроспективного применения стандартов:

- справедливая стоимость в качестве условной первоначальной стоимости; группа приняла решение учитывать определенные объекты основных средств по их справедливой стоимости на 01.01.2012;
- объединение бизнеса в прошлом; группа приняла решение не применять МСФО 3 (пересмотренный в 2008 г.) ретроспективно к операциям по объединению бизнеса, имевшим место ранее (до даты перехода на МСФО);
- затраты по займам; группа применила положение о переходном периоде по отношению к затратам по займам с датой применения стандарта с 01.01.2009.

Отчетность в группе составлена в разных периодах

В современных условиях разные компании группы могут начинать составлять отчетность по МСФО в разные периоды. Так, если дочернее или ассоциированное предприятие переходит на МСФО после материнской компании, то оно может в своей фи-

нансовой отчетности измерять активы и обязательства по стоимости, определенной МСФО (IFRS) 1. То есть с учетом принимаемых освобождений либо по балансовой стоимости, которая была бы включена в консолидированную финансовую отчетность материнской компании на дату перехода на МСФО, без учета корректировок для целей консолидации.

Если же первое применение МСФО материнской компанией происходит после применения их дочерней или ассоциированной фирмой, то в консолидированной финансовой отчетности измерять активы и обязательства своей дочерней (ассоциированной) компании нужно по той же балансовой стоимости, что и в ее финансовой отчетности, после корректировок для консолидации.

План счетов

Для подготовки отчетности компания должна выбрать план счетов (перечень статей), который позволит подготовить информацию в таком виде, с такой аналитикой, чтобы расшифровка любой статьи стала максимально прозрачной и соответствовала требованиям подготовленного ранее прообраза финансовой отчетности. Более того, для упрощения подготовки основных раскрытий для МСФО (IFRS) 1 прозрачными должны быть все корректировки, которые приводят от цифр РСБУ или иных ранее применяемых стандартов к цифрам МСФО.

Примечания

Что же это за требования? Компания должна пояснить, как переход от предыдущих применяемых стандартов к МСФО повлиял на ее финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств. Для этого нужно подготовить:

- сверку капитала, отраженного в отчете согласно применяемым ранее бухгалтерским стандартам, с капиталом, рассчитанным по МСФО на дату перехода и на последнюю отчетную дату отчетности, составленной по применяемым ранее стандартам;
- сверку общей совокупной прибыли по МСФО за последний отчетный период (если по применяемым ранее стандартам фирма не рассчитывала показатель общей совокупной прибыли, то должна быть отражена сверка непосредственно чистой прибыли);
- существенные корректировки отчета о движении денежных средств (в случае их наличия).

Пример:

По состоянию на 31.12.2012 компания имела следующие разницы между нераспределенной прибылью по национальным стандартам (РСБУ) и нераспределенной прибылью по МСФО (см. таблицу ниже).

Хотя сверка и должна быть прозрачной и подробной, компания может вовсе избежать ее подготовки. Это возможно в случае, если фирма делает консолидированную отчетность по МСФО и ранее не составляла сводную отчетность по РСБУ (или дру-

¹ п. 7 ст. 4 Закона № 208-ФЗ

* Дополнительно смотрите информационный блок «Актуальная бухгалтерия» в системе ГАРАНТ

гим стандартам). При этом компания должна раскрыть этот факт, например, следующим образом.

Пример:

«В данной консолидированной финансовой отчетности не представлено сверки показателей, определенных в соответствии с ранее используемыми стандартами бухгалтерского учета (Российские стандарты бухгалтерского учета), так как группой не готовилась консолидированная финансовая отчетность в соответствии с Российскими стандартами бухгалтерского учета».

Нераспределенная прибыль по РСБУ	46 900,00 руб.
Корректировки на:	
списание капитализированных расходов	3 000,00 руб.
износ основных средств	5 000,00 руб.
расходы по отложенному налогу	-300,00 руб.
Нераспределенная прибыль по МСФО	48 600,00 руб.

Автор: Полина Сунгурова, заместитель директора департамента международной отчетности компании «ФБК»

Формируем собственную функцию МСФО

Для создания в компании функции МСФО проводят детальный анализ кадров, методологии и информационных технологий. Затем готовят план формирования функции с учетом специфики бизнеса и требований, предъявляемых к отчетности.

Если у организации есть долгосрочные планы работы с отчетностью по МСФО и руководство заинтересовано в понимании ее показателей для создания диалога с инвесторами или иных целей, то формирование собственной функции МСФО на момент перехода на международные стандарты или несколько позднее просто необходимо.

Грамотное планирование — залог успеха

Процесс постановки функции МСФО в компании достаточно сложен. В среднем он занимает несколько лет (до достижения эффективной и качественной работы). На начальном этапе очень важно провести грамотное планирование этого процесса как в краткосрочной, так и в долгосрочной перспективе, чтобы руководство компании (группы) достигло всех поставленных целей максимально эффективно.

В начале создания собственной функции МСФО встает ряд вопросов.

1. Как сформировать функцию:

- создать отдел МСФО или поставить дополнительные задачи перед бухгалтерией;
- привлекать и обучать своих специалистов или нанимать чужих;
- кого выбрать в качестве контролера над работой функции (финансового директора или главного бухгалтера);

- ставить функцию централизованно (на уровне холдинга) или децентрализованно.

2. Нужно ли привлекать консультантов? Если да, то к каким задачам?

3. Как эффективно увязать новую функцию с существующими в компании бизнес-процессами (российский бухучет, управленческий учет, бюджетирование и т. д.)?

4. Необходимо ли автоматизировать процедуры подготовки отчетности по МСФО? Если да, то в какие сроки и при каком взаимодействии с постановкой автоматизации российского бухгалтерского и управленческого учета?

Для решения этих и других вопросов прежде всего нужно выбрать куратора, который должен вести контроль за постановкой функции МСФО и ее включением в бизнес-процессы компании (группы). Как правило, им может стать финансовый директор или главный бухгалтер — в зависимости от существующей структуры распределения полномочий в компании (группе).

Функция МСФО является неотъемлемой частью общей структуры компании (группы), и любые решения по ее организации и работе принимают с учетом взаимодействия с другими подразделениями. Вопросы, указанные выше, включают три основные области: кадры, методологию и информационные технологии.

Принятие решения о виде структуры функции МСФО напрямую связано с наличием кадровых ресурсов, географической диверсификации бизнеса, существующих информационных систем и сложности методологических вопросов (в частности, с наличием крупных областей учета, где нужен параллельный учет). Поэтому необходимо провести детальный анализ этих трех областей и подготовить план формирования функции МСФО с учетом специфики бизнеса и требований, предъявляемых к отчетности. Этот анализ может быть проведен как силами руководства компании (с участием руководителя будущей функции МСФО), так и с помощью консультантов.

Как правило, участие консультантов оправданно. Диагностика стоит недорого, и при этом руководство может получить помощь в формировании оптимального плана дальнейших действий. При отсутствии же должного планирования есть большой риск, что функция МСФО будет сформирована без учета всех факторов риска, а ее дальнейшее изменение будет дорогостоящим процессом. Это один из наиболее часто встречающихся подводных камней. Отсутствие должного планирования приводит к формированию функции МСФО как некоей «отдельной надстройки», находящейся в центре (на уровне холдинга) и укомплектованной полностью новыми людьми. При этом существующие задачи (процессы) иных подразделений не принимают во внимание. Для повышения эффективности работы такого нового подразделения может потребоваться не один год и дополнительное финансирование. Например, на передачу отдельных функций по подготовке отчетности на местах — обучение специалистов, настройку систем и т. д.

Кадры для построения функции МСФО

Как уже было сказано ранее, у каждой компании (группы) будет свой оптимальный план формирования собственной функции МСФО. Ведь решения, которые являются наилучшими для одной группы, могут не работать для другой. Тем не менее перечислим основные преимущества и недостатки реализации отдельных схем постановки функции МСФО для персонала, которые часто встречаются на практике (см. таблицу ниже).

Собственный персонал	Новый (нанятый) персонал
Преимущества	
<p>хорошее знание бизнеса компании (группы);</p> <p>легче решать организационные вопросы (например, организацию сбора данных);</p> <p>выполнение отдельных задач в рамках функции МСФО может быть добавлено к текущим задачам (например, ведению российского учета) при некотором перераспределении ресурсов — меньше финансовых затрат;</p> <p>функция МСФО проще интегрируется в бизнес-процессы компании (группы) — не является «инородной»;</p> <p>могут быть выделены в любом географическом регионе действия компании (группы), где есть недостаток квалифицированных специалистов в области МСФО на рынке труда</p>	<p>знания МСФО и навыки по подготовке отчетности по МСФО;</p> <p>ответственность за постановку функции МСФО передана новой команде — не нужно реорганизовывать текущие подразделения (выделять людей, брать на себя дополнительную ответственность);</p> <p>может быть более быстрым вариантом — не нужно тратить время на обучение персонала</p>
Недостатки	
<p>большая нагрузка на существующих специалистов;</p> <p>без грамотного перераспределения обязанностей существует риск невыполнения поставленных задач;</p> <p>необходимость дополнительного обучения специалистов подготовке отчетности по МСФО — как правило, с помощью консультантов, что приводит к увеличению финансовых затрат в первый год постановки функции МСФО</p>	<p>нет знания бизнеса — нужно время на его анализ;</p> <p>вновь сформированная структура может отторгаться, так как поставлена сверху — сложности со сбором данных, качественной информации;</p> <p>может быть неоптимальной структурой (если специалисты наняты на уровне холдинга, а группа географически диверсифицирована);</p> <p>сложности с наймом квалифицированных специалистов и грамотной оценкой их квалификации</p>

Как видно из приведенной таблицы, однозначного и идеального варианта формирования функции МСФО не существует. Но в большинстве случаев сочетание приглашенного эксперта в области МСФО, собственной (обученной) команды и, безусловно, сильного куратора, контролирующего постановку новой функции, дает лучший результат.

От сторонних консультантов к собственному отделу

Часто встречаются ситуации, когда консультантов просят разработать методологию и инструментарий, провести методологическую поддержку первой подготовки отчетности по МСФО, чтобы после вновь сформированная функция МСФО могла успешно работать самостоятельно. Основной подводный камень в такой ситуации — не перепутать задачи, поставленные перед консультантами. Часто руководство компании считает, что если поставлена задача подготовки отчетности по МСФО и ее аудита, то позднее можно взять рабочие материалы консультанта (аудитора), передать вновь нанятым специалистам, и функция МСФО будет поставлена. В реальности это не совсем верно.

Для того чтобы инструментарий (модели трансформации, консолидации, пакет сбора данных, проформа отчетности, базы данных по участкам параллельного учета, возможно, учетные регистры) и встроенная методология были понятны и удобны в использовании специалистами, нужно, чтобы разработка велась:

- исходя из выбранной схемы работы функции МСФО;
- с учетом мнения специалистов, которые будут использовать данную методологическую платформу;
- с учетом тестирования на фактических данных и с участием специалистов компании.

Иначе адаптация инструментария, ранее использованного консультантами, под фактические нужды отдела МСФО может занять большое количество времени или в ряде случаев потребует полной замены инструментария как сложного (неудобного) в использовании.

Автоматизируем процессы

В целом для большинства крупных групп автоматизация серьезно сокращает время подготовки отчетности по МСФО и улучшает систему контроля за процессом.

Для успешного проведения автоматизации необходимо обратить внимание на следующие факторы.

1. Дата перехода на МСФО. Постановку процесса подготовки отчетности по МСФО в системе производят только перспективно. Сам процесс подготовки методологии МСФО для целей автоматизации, подготовки технического задания и программирования может занять шесть и более месяцев (в зависимости от сложности и диверсификации бизнеса, выбранной системы, количества компаний и т. д.). Поэтому одномоментный переход на МСФО в информационной системе довольно редок и происходит в случае, если отчетность по МСФО необходима через два-три года после принятия решения о переходе на международные стандарты.

2. Наличие квалифицированных кадров. При принятии решения об автоматизации в более поздние сроки (по сравнению с датой перехода на МСФО) специалисты компании могут приобрести бесценный опыт работы по подготовке отчетности по МСФО вне системы. В этом случае они смогут или самостоятельно разработать методологию МСФО для целей автоматизации (что существенно сократит затраты на данный процесс), или как минимум грамотно работать с консультантами по приему их работ и четкой постановке задач.

3. Постановка цели сближения РСБУ, МСФО и управленческого учета. Нередко компания (группа) планирует использовать концепцию единого источника данных и максимально увязать и сблизить три системы учета. Это поможет упростить процесс подготовки отчетности по МСФО и использовать ее данные более эффективно для целей управления. Процесс автоматизации методологии МСФО должен быть прове-

ден позднее или одновременно с изменением и автоматизацией систем учета по российским стандартам (РСБУ) и управленческого учета.

4. Существующая методология учета по МСФО и инструментарий вне системы. Если переходу на автоматизацию процесса подготовки отчетности по МСФО будет предшествовать процесс внесистемной подготовки отчетности, то методологическая платформа, используемая вне системы, должна быть по возможности применена для достижения большей экономической эффективности проекта.

Автор: Наталья Смирнова, директор, руководитель группы финансового учета и отчетности (МСФО и ОПБУ США) компании «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит»

Трансформация отчетности с помощью MS Excel

Вопрос применения МСФО актуален во всем мире. Даже такие адепты собственных стандартов как США неотвратимо двигаются в сторону сближения с международными стандартами финансовой отчетности. Актуален данный процесс и для России. Несколько утихший в кризис интерес к МСФО в нашей стране вновь пошел в рост. Обучающие курсы и услуги по трансформации вновь пользуются повышенным спросом.

Знакомство с МСФО в нашей стране для большинства бухгалтеров лежит пока еще в плоскости теоретических знаний. Этому способствуют множество обучающих курсов ориентированных исключительно на теорию МСФО. К сожалению, курсов практической трансформации отчетности значительно меньше. Отчасти это связано с недостатком инструментов, помогающих бухгалтеру выполнить данную работу. Наиболее популярным среди них остается самый универсальный после настольного калькулятора вычислительный инструмент бухгалтера – электронные таблицы MS Excel.

Чем Excel может помочь бухгалтеру в вопросах трансформации отчетности? Прежде чем ответить на этот вопрос, следует рассмотреть суть процесса трансформации отчетности, подготовленной по российским стандартам в отчетность по МСФО.

Как получить отчетности по МСФО? Пути два: либо изначально вести учет по МСФО, либо в конце периода выполнить трансформацию готовой отчетности. Первый вариант самый точный, но и самый затратный – очень малое число организаций могут позволить себе параллельный учет по двум стандартам. Большинство выбирают трансформацию. И здесь возникает второй вопрос: что мы в итоге должны получить? Ответ вроде бы очевидный – отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО. Но вы видели такую отчетность в оригинале, какой она должна быть по замыслу создателей этой отчетности (т.е. Комитета по МСФО)? Едва ли. В отличие от российской отчетности, форма которой утверждена Минфином, МСФО не содержат готовых форм отчетности. Подразумевается, что организация должна разработать такую отчетность самостоятельно, на основе утвержденных Комитетом стандартов. Нелегкая задача, учитывая объем «первичного материала». В отличие от российской отчетности, МСФО требует значительно более подробного раскрытия информации, в результате чего западная отчетность в разы, а то и десятки раз, объемней отечественной.

Выхода из этой ситуации два: искать примеры отчетности других компаний в Интернете или взять уже готовые формы в MS Excel. Первый вариант не гарантирует качественного результата (все фирмы составляют отчетность с учетом своих особенностей)

и неудобен в использовании (как правило, отчетность публикуют в документах PDF или MS Word, которые неудобно переделывать для себя). Вариант с MS Excel надежней. Особенно, если это не просто пример отчетности, а идеальная форма, соответствующая всем требованиям Комитета по МСФО. Именно такую форму содержит файл MS Excel «Отчетность по МСФО + трансформация». Почему мы называем эту форму идеальной, ведь официально утвержденной формы отчетности по МСФО не существует? Поэтому что данная форма построена на основе Таксономии МСФО (IFRS Taxonomy) – формата электронного раскрытия информации в соответствии с международными стандартами. Таксономию как и сами стандарты разрабатывает Комитет по МСФО. Формат охватывает всю информацию, которую требуется раскрыть, начиная с Отчета о финансовом положении и Отчета о совокупном доходе и заканчивая сотнями менее существенных, но тем не менее обязательных пояснений, без которых отчетность не может считаться подготовленной в полной соответствии с МСФО.

История файла «Отчетность по МСФО + трансформация» началась пять лет назад, когда аудитор и создатель одного из крупнейших в России бухгалтерских сайтов Audit-it.ru, Виталий Авдеев обобщил требования МСФО по раскрытию информации в виде таблиц. Все названия показателей в таблицах были приведены на двух языках – оригинальные названия на английском языке и их русский перевод. Это исключало неоднозначность в понимании специфических финансовых терминов. Позднее таблицы были дополнены удобным инструментом трансформации из российской отчетности. Что же именно представляет из себя «Отчетность по МСФО + трансформация»?

Во-первых, это таблицы MS Excel с готовыми формами международной отчетности одновременно на двух языках, снабженные формулами для удобства их заполнения. Только это уже экономит бухгалтеру или аудитору, составляющему отчетность по МСФО, львиную долю времени от всех трудозатрат на процесс трансформации. Во-вторых, таблицы снабжены удобным механизмом трансформации. Интересен авторский подход к этому процессу, остановимся на нем подробнее.

Обычно трансформация отчетности начинается с корректировок российской оборотно-сальдовой ведомости с последующим составлением отчетных форм по МСФО. В таблицах «Отчетность по МСФО + трансформация» реализован более наглядный и простой механизм – сначала трансформируется готовая российская отчетность в соответствующие формы отчетности по МСФО, а уже потом пользователь вносит корректировочные проводки, оперируя строками отчетности по МСФО как планом счетов. Причем первичный перенос данных из российских форм в формы по МСФО происходит автоматически, за счет формул в соответствующих ячейках книги MS Excel. Учитывая, что основные формы российской отчетности на 90-95% сопоставимы с формами международной отчетности, пользователю остается только скорректировать концептуальные различия. Далее в дело вступают корректировочные проводки, связанные с различием правом учета имущества и обязательств. Здесь пользователю пригодятся все свои знания теории МСФО. Разработчики таблицы, со своей стороны, облегчили процесс ввода корректировок, представив его в виде хорошо знакомых бухгалтеру проводок двойной записи. Пользователь оперирует строками двух ключевых форм отчетности по МСФО как планом счетов, в результате чего корректировки автоматически отражаются в соответствующих строках отчетности. Получается очень наглядный и прозрачный процесс.

Еще одна сложность, которую возникает перед каждым начинающим «трансформатором» – возникающие разницы из-за пересчета показателей из рублей в

иностранную валюту (валюту отчетности). Возникающие разницы лишают формы взаимосвязки, заставляют бухгалтера мучительно пересчитывать и уравнивать показатели в таблицах. На первых порах справиться с этим нелегко. «Отчетность по МСФО + трансформация» и в этой части окажет неоценимую помощь – ячейки уже содержат формулы, высчитывающие возникающие при трансформации разницы. Таким образом, подобные технические моменты не отвлекают бухгалтера от самого важного процесса – правильных корректировочных проводок, вытекающих из различий между РСБУ и МСФО. А это именно тот процесс, в котором компьютер никогда не заменит человека. Хорошее понимание различий двух систем учета – залог того, что вы получите не только корректную по форме, но и правильную по содержанию международную отчетность.

Автор: В. Авдеев, аудитор, руководитель компании «Авдеев и Ко и создатель одного из крупнейших в России бухгалтерских сайтов Audit-it.ru



При учете НМА принципиальные отличия между РСБУ и МСФО существуют в части отражения деловой репутации, капитализации расходов на НИОКР, дисконтирования стоимости при покупке актива в рассрочку и в определении остаточной стоимости.

Нематериальные активы. Отличия учета по МСФО и РСБУ



Сергей Зотов,
старший эксперт департамента
международной отчетности
компании «ФБК»



Леонид Савенков,
эксперт департамента
международной отчетности
компании «ФБК»

В настоящее время российские компании для учета нематериальных активов применяют ПБУ 14/2007¹. В целом данное положение является максимально приближенным к стандарту IAS 38 «Нематериальные активы». Однако есть некоторые принципиальные отличия, которые необходимо понимать как бухгалтеру по МСФО, делающему перекладку отчетности, так и всем пользователям отчетности.

Первоначальная оценка НМА

Принципиальная разница между МСФО и РСБУ при первоначальной оценке НМА заключается в следующих моментах:

- ПБУ 14/2007 позволяет капитализировать в стоимости НМА затраты на научно-исследовательские работы. Согласно международным стандартам, данный этап работ классифицируется как исследование и затраты по нему списывают в расходы.
- При покупке НМА с рассрочкой платежа в первоначальной

Нематериальные активы (НМА) — это активы, которые не имеют материальной формы, но формируют денежные потоки для компаний. Так, уникальное программное обеспечение, ноу-хау, интеллектуальные знания в сфере НИОКР часто формируют конкурентное преимущество фирмы

альной стоимости, в соответствии с МСФО, должна быть учтена временная стоимость денег. Стоимость актива при этом уменьшается на сумму дисконта. В РСБУ же дисконтирование затрат на приобретение НМА не предусмотрено. Дисконтирование отражает теорию временной стоимости де-

¹ утв. приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н

нег (100 денежных единиц сегодня не эквивалентны 100 денежным единицам через год, даже если отбросить эффект инфляции). Если компания получает рассрочку платежа (беспроцентный кредит), это значит, что на время рассрочки она может использовать деньги в своих целях, инвестировать или направить для закупки оборотных активов и получать стандартную доходность на оборотный капитал. Рассмотрим на примере.

Пример

При приобретении НМА компания получает годовую рассрочку платежа. Стоимость НМА — 110 ед.

Фирма может положить на депозит в банк 100 ед., допустим, что процент по депозиту составит 10 ед. Значит, на дату платежа за НМА фирма заберет из банка 110 ед.

Даже если фактически (по договору) НМА стоит 110 ед. с уплатой через год, то с учетом временной стоимости денег на дату признания актива компания должна отразить в учете по МСФО нематериальный актив в сумме 100 ед. (по РСБУ стоимость НМА составит 110 ед.). Оставшиеся 10 ед. — это плата за пользование денежными средствами. В отчетности она будет отражена как финансовые расходы.

Общая формула для расчета дисконтированной стоимости выглядит следующим образом:

$$\sum_{i=1}^n \frac{\text{Денежный поток}_i}{(1+r)^i}$$

где n — количество периодов, в течение которых ожидаются денежные потоки, r — ставка дисконтирования (в нашем примере $n = 1, r = 0,1$ (10%)).

Амортизация

Принципы амортизации НМА по МСФО и РСБУ отличаются несущественно. Согласно российским стандартам, историческую стоимость НМА уменьшают на величину ликвида-

Подготовлено с использованием системы ГАРАНТ

Таблица 1. Предпосылки

Предпосылки	РСБУ	МСФО
Ликвидационная стоимость, ед.	30	0
Первоначальная стоимость (историческая), ед.	300	300
Срок полезного использования, лет	3	3
Метод амортизации	Линейный	Линейный

Таблица 2. Учет корректировок при переходе от РСБУ к МСФО (дебет с «+», кредит с «-»)

Статья отчетности	31.12.X0			31.12.X1			31.12.X2				
	РСБУ	МСФО	Корректировка	РСБУ	МСФО	Корректировка	РСБУ/выбытие НМА	МСФО/выбытие НМА	Корректировка		
Актив											
НМА	300	300	-	300	300	-	300	(300)	300	(300)	-
Накопленная амортизация	(90)	(100)	(10)	(180)	(200)	(20)	(270)	270	(300)	300	(30)
Денежные средства	(300)	(300)	-	(300)	(300)	-	(300)	-	(300)	-	-
Нераспределенная прибыль прошлых лет	-	-	-	90	100	10	180	-	200	-	20
Отчет о прибылях и убытках											
Амортизация	90	100	10	90	100	10	90	-	100	-	10
Прочие операционные расходы	-	-	-	-	-	-	-	30	-	-	-



ционной стоимости и уже на эту величину начисляют амортизацию. В МСФО ликвидационная стоимость НМА считается отличной от нуля только при наличии обязательства перед третьими сторонами по продаже актива после окончания срока его службы (МСФО (IAS) 38). Рассмотрим на примере корректировок при трансформации отчетности.

Пример

В периоде X0 (см. таблицу 2) необходимо скорректировать стоимость НМА в бухгалтерском балансе и сумму начисления амортизации в отчете о прибылях и убытках (ОПУ). Так как по МСФО за 3 года сумма амортизации больше, чем в РСБУ, мы увеличиваем расход и уменьшаем стоимость НМА на 10 ед.

В периоде X1 делают аналогичную корректировку. Однако здесь необходимо обратить внимание на техническую сторону учета. Если учет по МСФО и РСБУ ведут параллельно, то проблем возникнуть не должно: амортизацию начисляют по разным принципам в двух системах. В большинстве же случаев на закрытые РСБУ-счета делаются МСФО-корректировки, для того чтобы получить отчетность по международным стандартам. В данной ситуации необходимо отделять корректировки, которые были сделаны в прошлые периоды (их нужно относить на нераспределенную прибыль прошлых лет в случае начисления амортизации), и те, которые относятся к ОПУ текущего года.

В периоде X2 НМА выбывает (предположим, что продажи не

происходит, актив просто перестает генерировать денежные потоки). В РСБУ мы списываем накопленную амортизацию и первоначальную стоимость в прочие операционные расходы, как расход от выбытия НМА. Так, расходы по РСБУ составляют:

$$(90 + 30) \text{ ед.} = 120 \text{ ед.}$$

(где 90 ед. — амортизация, 30 ед. — убыток от выбытия ОС),

по МСФО расходы составляют:

$$(100 - 0) \text{ ед.} = 100 \text{ ед.}$$

(где 100 ед. — амортизация, 0 ед. — расходы от выбытия).

Деловая репутация

Представление данного вида нематериальных активов в российских стандартах бухучета практически полностью не совпадает с трактовкой МСФО. Так, согласно международным стандартам, деловая репутация

Подготовлено с использованием системы ГАРАНТ

Таблица 3. Предпосылки

Предпосылки	МСФО	РСБУ
Цена приобретения, ед.	100	100
Стоимость чистых активов (активы-пассивы), ед.	80	30
Деловая репутация, ед.	20	70
Доля в приобретаемой компании, %	100	100

Таблица 4. РСБУ баланс на дату приобретения компании В

РСБУ баланс на дату приобретения компании	Компания А (материнская)	Компания В (приобретенная)	А (после приобретения компании В)
Активы			
Деловая репутация	—	—	70
Инвестиции	—	—	30
Денежные средства и их эквиваленты	200		100
Другие активы	1000	100	1000
Капитал и резервы	(200)	(30)	(200)
Обязательства	(1000)	(70)	(1000)

может возникать только в консолидированной отчетности группы. Стоимость данного НМА рассчитывается как разница между стоимостью приобретения компании и справедливой стоимостью ее чистых активов на дату приобретения. Деловая репутация не имеет определенного срока полезного использования и должна тестироваться на обесценение ежегодно.

С точки зрения РСБУ, деловая репутация может возникать в индивидуальной отчетности компании. Рассчитывают ее как разницу между покупной ценой компании и суммой балансовой стоимости чистых активов приобретаемого комплекса. Приобретенная деловая репутация амортизируется в тече-

ние двадцати лет (но не более срока деятельности организации)².

Согласно МСФО, деловую репутацию в индивидуальной отчетности компании отражают в составе инвестиций (см. пример ниже). Отрицательную деловую репутацию признают доходами на момент приобретения, как в МСФО, так и в РСБУ.

Пример

Отражение в учете деловой репутации в соответствии с РСБУ отличается от отражения в индивидуальной отчетности компании в соответствии с МСФО следующим: согласно российским стандартам, сумму, уплаченную за приобретение компании, разбирают на инвестиции (балансовая

стоимость чистых активов приобретенной компании) и деловую репутацию (оставшаяся часть). Согласно МСФО, всю сумму деловой репутации отражают как инвестиции.

Согласно МСФО, деловая репутация — это нематериальный актив в консолидированной отчетности группы компаний. При консолидации инвестиции компании А в компанию В элиминируются, а активы и обязательства обеих компаний суммируются. При этом образовавшаяся от элиминации разница — это деловая репутация и стоимость переоценки НМА. Концептуально это выглядит так, как показано в таблице 6 (консолидационная проводка). **АБ**

² п. 44 ПБУ 14/2007

Подготовлено с использованием системы ГАРАНТ

Таблица 5. Баланс по МСФО на дату приобретения компании В

МСФО баланс на дату приобретения компании	Компания А (материнская)	Компания В (приобретенная)	А (после приобретения компании В)	Консолидированная отчетность Группы А+В
Активы				
Деловая репутация	—	—	—	20
Инвестиции	—	—	100	—
Денежные средства и их эквиваленты	200	—	100	100
Другие активы	1000	100	1000	1150
Капитал и резервы	(200)	(30)	(200)	(200)
Обязательства	(1000)	(70)	(1000)	(1070)

Таблица 6. Проводка для консолидации компании В на дату приобретения

Дт — Деловая репутация	20 ед.
Дт — Другие активы (сумма превышения справедливой стоимости чистых активов над балансовой стоимостью)	50 ед.
Дт — Другие активы (Компания В)	100 ед.
Кт — Инвестиции (элиминация инвестиций)	(100) ед.
Кт — Обязательства (Компания В)	(70) ед.

Чтобы уложиться в сроки представления отчетности, следует заранее выбрать учетную политику, продумать используемый план счетов и составить вступительный баланс.

Методические аспекты перехода на МСФО



Полина Сунгурова,
заместитель директора департамента
международной отчетности
компании «ФБК»

В ноябре 2011 года МСФО были признаны для применения на территории России*. Консолидированная финансовая отчетность по этим стандартам должна быть подготовлена за период, завершившийся 31 декабря 2012 года. Ее составят компании, которые подпадают под действие Федерального закона от 27 июля 2010 года № 208-ФЗ (далее — Закон № 208-ФЗ). Отметим, что в данном нормативном акте не сказано, какой период будет для компаний первым отчетным. Нужно обращаться непосредственно к стандартам. Согласно МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО» первой отчетностью по МСФО является годовая финансовая отчетность. Но данный стандарт также не запрещает применение требований МСФО и к промежуточной (например, полугодовой) отчетности. В таком случае в последующей (годовой) отчетности нужно сделать заявление о том, что она составлена в соответствии с МСФО (IFRS), и привести все необходимые раскрытия.

Годовая отчетность по МСФО, в том числе первая, должна быть предоставлена пользователям в срок не позднее 120 календар-

ных дней (т. е. 30.04.2013) после окончания года, за который она составлена¹. Чтобы соблюсти все требования по срокам, необходимо начать работу по подготовке первой отчетности задолго до этой даты. У фирмы, которая ранее не применяла МСФО, возникает вопрос: что предпринять на начальном этапе? Еще до появления фактической финансовой информации нужно выбрать учетную политику, продумать используемый план счетов, составить вступительный баланс.

Учетная политика и освобождения

Прежде всего необходимо понять, какие именно раскрытия, требуемые МСФО, применимы для фирмы (а при наличии дочерних структур — для группы компаний), какие статьи финансовой отчетности будут интересны пользователям как наиболее показательные и существенные для понимания финансового положения фирмы и результатов ее деятельности. Таким образом, первым документом будет своеобразный прообраз финансовой отчетности — пере-

* Дополнительно смотрите информационный блок «Актуальная бухгалтерия» в системе ГАРАНТ

¹ п. 7 ст. 4 Закона № 208-ФЗ



чень необходимых для раскрытия статей финансовой отчетности и примечаний к ним. Фактически это будущая отчетность без цифр и описания конкретных событий. Затем следует составить непосредственно учетную политику. Она должна отражать конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практику, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.

При создании учетной политики фирма, которая применяет МСФО впервые, может предусмотреть некоторые моменты, которые существенно изменят вид первой отчетности по МСФО. Есть как обязательные для применения освобождения, так и добровольные (см. с. 124). Одним из наиболее часто используемых освобождений, предоставляемых МСФО (IFRS) 1, является разрешение отражения объектов основных средств по справедливой стоимости на дату перехода на МСФО. Объектом переоценки может быть и отдельный объект, и группа основных средств. Проведение же последующих регулярных переоценок в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» не является обязательным при выборе такого варианта учетной политики для первого применения. Данное освобождение — просто спасение для компаний с существенной долей старых объектов ОС. Ведь информация о стоимости их приобретения в некоторых случаях уже не может быть подтверждена первичными документами, не сохранившимися в архивах. И в такой ситуации аудитор при проверке сможет получить необходимые

доказательства достоверности стоимости основных средств, отраженной на дату первого применения, только после проведения независимой оценки.

Компании, впервые применяющие МСФО, могут измерять обязательство на вывод из эксплуатации объектов ОС на дату перехода на МСФО, а не приобретения (строительства) объекта.

Фирмам, которые составляют отчетность в валюте, отличной от своей функциональной, и которые должны накапливать разницы, возникающие от пересчета валют, как отдельный компонент капитала, позволено признавать такие разницы равными нулю на дату перехода на МСФО.

Существует освобождение от отражения инвестиций в дочерние и ассоциированные компании в отдельной отчетности материнской компании исключительно по стоимости приобретения или по справедливой стоимости. Компаниям, применяющим МСФО впервые, позволено отражать такие инвестиции в своей отдельной отчетности по балансовой стоимости, сформированной по правилам ранее используемых стандартов бухгалтерского учета, в том числе российских (РСБУ).

Стандарт первого применения международных стандартов также позволяет использование иных освобождений, связанных с отражением договоров страхования (МСФО (IFRS) 4), аренды (IFRIC 4), платежей на основе акций (МСФО (IFRS) 2), классификации некоторых видов финансовых инструментов (МСФО (IFRS) 9) и др.

Кроме того, на дату перехода на МСФО фирма может выбирать, применять ли ретроспектив-

но требования МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» к сделкам, проведенным до даты перехода на МСФО. И если применять, то с какой даты. При этом разницы, возникающие при освобождении от ретроспективного применения МСФО (IFRS) 3, относятся на нераспределенную прибыль.

Компания должна раскрыть все использованные ей освобождения.

Пример

Дата перехода группы на МСФО — 01.01.2012. При подготовке данной консолидированной отчетности группа применила обязательные исключения, а также выбрала к применению следующие добровольные освобождения от ретроспективного применения стандартов:

- справедливая стоимость в качестве условной первоначальной стоимости; группа приняла решение учитывать определенные объекты основных средств по их справедливой стоимости на 01.01.2012;
- объединение бизнеса в прошлом; группа приняла решение не применять МСФО 3 (пересмотренный в 2008 г.) ретроспективно к операциям по объединению бизнеса, имевшим место ранее (до даты перехода на МСФО);
- затраты по займам; группа применила положение о переходном периоде по отношению к затратам по займам с датой применения стандарта с 01.01.2009.

Отчетность в группе составлена в разных периодах

В современных условиях разные компании группы могут на-

чинать составлять отчетность по МСФО в разные периоды. Так, если дочернее или ассоциированное предприятие переходит на МСФО после материнской компании, то оно может в своей финансовой отчетности измерять активы и обязательства по стоимости, определенной МСФО (IFRS) 1. То есть с учетом принимаемых освобождений либо по балансовой стоимости, которая была бы включена в консолидированную финансовую отчетность материнской компании на дату перехода на МСФО, без учета корректировок для целей консолидации.

Если же первое применение МСФО материнской компанией происходит после применения их дочерней или ассоциированной фирмой, то в консолидированной финансовой отчетности измерять активы и обязательства своей дочерней (ассоциированной) компании нужно по той же балансовой стоимости, что и в ее финансовой отчетности, после корректировок для консолидации.

План счетов

Для подготовки отчетности компания должна выбрать план счетов (перечень статей), который позволит подготовить информацию в таком виде, с такой аналитикой, чтобы расшифровка любой статьи стала максимально прозрачной и соответствовала требованиям подготовленного ранее прообраза финансовой отчетности. Более того, для упрощения подготовки основных раскрытий для МСФО (IFRS) 1 прозрачными должны быть все корректировки, которые приводят от цифр РСБУ или иных

ранее применяемых стандартов к цифрам МСФО.

Примечания

Что же это за требования? Компания должна пояснить, как переход от предыдущих применяемых стандартов к МСФО повлиял на ее финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств. Для этого нужно подготовить:

- сверку капитала, отраженного в отчете согласно применяемым ранее бухгалтерским стандартам, с капиталом, рассчитанным по МСФО на дату перехода и на последнюю отчетную дату отчетности, составленной по применяемым ранее стандартам;
- сверку общей совокупной прибыли по МСФО за последний отчетный период (если по применяемым ранее стандартам фирма не рассчитывала показатель общей совокупной прибыли, то должна быть отражена сверка непосредственно чистой прибыли);
- существенные корректировки отчета о движении

денежных средств (в случае их наличия).

Пример

По состоянию на 31.12.2012 компания имела следующие различия между нераспределенной прибылью по национальным стандартам (РСБУ) и нераспределенной прибылью по МСФО (см. таблицу ниже).

Хотя сверка и должна быть прозрачной и подробной, компания может вовсе избежать ее подготовки. Это возможно в случае, если фирма делает консолидированную отчетность по МСФО и ранее не составляла сводную отчетность по РСБУ (или другим стандартам). При этом компания должна раскрыть этот факт, например, следующим образом.

Пример

«В данной консолидированной финансовой отчетности не представлено сверки показателей, определенных в соответствии с ранее используемыми стандартами бухгалтерского учета (Российские стандарты бухгалтерского учета), так как группой не готовилась консолидированная финансовая отчетность в соответствии с Российскими стандартами бухгалтерского учета». **АБ**

Разницы между нераспределенной прибылью по МСФО и РСБУ

Нераспределенная прибыль по РСБУ	46 900 руб.
Корректировки на:	
списание капитализированных расходов	3000 руб.
износ основных средств	5000 руб.
расходы по отложенному налогу	(300) руб.
Нераспределенная прибыль по МСФО	48 600 руб.

Общие принципы учета выручки в МСФО просты, сформулированы четко. Несмотря на это, концепция выручки достаточно сложна. При этом МСФО (IAS) 18 не содержит детальных требований. При современной деловой практике это становится его недостатком.

Нюансы отражения выручки в учете по МСФО



Людмила Андреева,
ведущий консультант
по аудиту компании
«ПрайсвотерхаусКуперс Аудит»

В МСФО для определения прироста экономического благосостояния компании в ходе повседневной экономической деятельности используется термин revenue. В данном контексте его следует переводить как «выручка». Выручка, составляя существенную часть совокупного дохода компании (income), является не только основным элементом отчетности, но и важнейшим показателем для оценки результатов деятельности компании. Учет ее в некоторых ситуациях довольно сложен. В момент признания возможны трудности. Как их избежать, рассмотрим в данной статье.

Измеряем выручку

На текущий момент основным стандартом по учету выручки является МСФО (IAS) 18 «Выручка». Также следует упомянуть МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство», МСФО (IAS) 17 «Лизинг», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение», МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования».

Помимо стандартов, вопросам учета выручки посвящено также несколько разъяснений:

- КРМФО (IFRIC) 18 «Передача активов от клиентов»;
- КРМФО (IFRIC) 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости»;
- КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности клиентов»;
- КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг»;
- ПКР (SIC) 27 «Анализ сущности сделок, имеющих юридическую форму аренды»;
- ПКР (SIC) 31 «Выручка — бартерные операции, включающие рекламные услуги»

Требования этих стандартов отличаются от принципов, изложенных в МСФО (IAS) 18.



Из документа

МСФО (IAS) 18 «Выручка»

Выручка — это валовое поступление экономических выгод за определенный период в ходе обычной деятельности предприятия, приводящее к увеличению капитала, не связанного со взносами участников капитала.

К обычной деятельности, как правило, относится продажа товаров, оказание услуг и предоставление в пользование другим сторонам активов компании с целью получения процентов, роялти и дивидендов. Под товарами понимается не только имущество для перепродажи, но и продукция собственного изготовления.

Выручка измеряется по справедливой стоимости полученного или ожидаемого вознаграждения. Под справедливой стоимостью понимается сумма, на которую можно произвести расчеты по сделке между хорошо осведомленными, желающими совершить эту сделку независимыми сторонами. В большинстве случаев справедливая стоимость устанавливается путем заключения договора.

Платежи, полученные в пользу третьей стороны, не включаются в выручку. Ведь они не приносят выгод непосредственно компании. Таковыми являются суммы, полученные от имени принципала при оказании агентских услуг, НДС и аналогичные им поступления.

Пример

Турагентство получило 30 000 руб. за бронирование отеля по путевке. Проживание в нем стоит 26 460 руб. Именно эта сумма должна быть перечислена на счет отеля, поскольку туристическая компания действует в качестве агента. В ее учете не признается выручка в раз-

мере 26 460 руб. Сумма учитывается как вознаграждение, полученное в пользу третьих лиц, и отражается как обязательство до момента перечисления денег отелю.

$$\begin{aligned} &\text{Выручка турагентства составит:} \\ &(30\,000 \text{ руб.} - 26\,460 \text{ руб.}) \times \\ &\times 18/118 = 3000 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Резервы на покрытие потерь по безнадежной дебиторской задолженности учитываются и раскрываются отдельно. Списание безнадежной задолженности не уменьшает выручку, а отражается как расходы.

При сделке с длительной отсрочкой платежа необходимо выделять две операции: непосредственно продажа (выручка и дебиторская задолженность дисконтируются до текущей стоимости) и предоставление финансирования. Дисконтирование проводится с использованием вмененной ставки процента. Вмененная ставка процента — это преобладающая (рыночная) ставка для аналогичного финансового инструмента либо процентная ставка, которая дисконтирует номинальную сумму до текущих цен при оплате без отсрочки.

Пример

Компания В 31.12.2011 продала оборудование компании С. Согласно условиям договора компания С может заплатить 102 500 руб. сразу или 120 000 руб. 31.12.2012 (суммы без учета НДС). Финансовый год для компании В заканчивается 30 июня.

Рассчитаем эффективную ставку по формуле приведенной стоимости:

$$PV = FV : (1 + r)^n,$$

где *FV* — будущая стоимость (в нашем примере — 120 000 руб.);

PV — текущая стоимость (в нашем примере — 102 500 руб.); *r* — ставка дисконтирования, или эффективная ставка; *n* — количество временных периодов (в нашем примере — 1).

Отсюда ставка дисконтирования определяется по формуле:

$$r = (\sqrt[n]{FV : PV} - 1) \times 100\%.$$

Ставка дисконтирования составляет:

$$(120\,000 \text{ руб.} : 102\,500 \text{ руб.} - 1) \times 100\% = 17,07\%.$$

Если рыночная ставка ниже эффективной, выручка признается в размере 102 500 руб. Разность учитывается в качестве процентного дохода в течение финансового года.

Общий процентный доход:
 $120\,000 - 102\,500 = 19\,500 \text{ руб.}$

По состоянию на 30.06.2012 процентный доход составит:

$$102\,500 \text{ руб.} \times 8,2\% = 8405 \text{ руб.}$$

(8,2% — полугодовая ставка дисконтирования).

Полугодовую ставку дисконтирования получают по той же формуле, что и годовую ставку, только *n* = 2 (т. е. два полугодия).

Отсюда ставка дисконтирования составляет:

$$(\sqrt[2]{120\,000 : 102\,500} - 1) \times 100\% = 8,2\%.$$

В отчете о прибылях и убытках компании В на 30.06.2012 следует отразить:

- выручку — 102 500 руб.;
 - процентный доход — 8405 руб.
- В бухгалтерском балансе:
- дебиторская задолженность покупателя:
- $$102\,500 + 8405 = 110\,905 \text{ руб.}$$

В следующем отчетном году дебиторская задолженность к моменту погашения увеличивается на 8,2% с одновременным признанием процентного дохода:

$$110\,905 \text{ руб.} \times 8,2\% = 9095 \text{ руб.}$$

Таким образом, она достигает значения номинальной суммы платежа:

$$110\,905 + 9095 = 120\,000 \text{ руб.}$$

Если же рыночная ставка выше эффективной, например 20%, то для дисконтирования следует применять рыночную ставку.

$$\begin{aligned} \text{В этом случае выручка составит:} \\ 120\,000 : (1 + 20\% : 100\%)^1 = \\ = 100\,000 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Опять применяется формула приведенной стоимости, только используется рыночная ставка 20%, а мы определяем текущую стоимость.

В примечаниях к отчетности следует раскрыть информацию о предоставлении льготы покупателю.

При обмене товаров или услуг, аналогичных по характеру и стоимости, сделка не приводит к возникновению выручки (например, при обмене рекламными услугами). Если обмениваются не аналогичные товары или услуги, выручка возникает. Она оценивается по справедливой стоимости полученных товаров или услуг (с учетом перечислений денежных средств или их эквивалентов).

Признаем выручку

Согласно концептуальным основам МСФО¹ объект учета, подходящий под определение выручки, признается в отчетности, если существует вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные с операцией, и сумма выручки может быть надежно измерена. Надежность измерения выручки достигается за счет согласования с другими участниками сделки способов и сроков расчетов, величины возмещения, а также обеспечения прав каждого

из участников сделки юридической защитой.

МСФО (IAS) 18 в системе международных стандартов стоит обособленно. Признание выручки согласно его требованиям ориентировано на возникновение так называемого критического события. То есть на факт перехода рисков и выгод от продавца к покупателю, что является отступлением от принципа признания дохода на основе прироста активов или сокращения обязательств, изложенных в Концепции МСФО.

При этом МСФО (IAS) 18 содержит дополнительные условия признания выручки от продажи товаров и оказания услуг, а также процентов, роялти и дивидендов. Невыполнение хотя бы одного из них не позволяет признать выручку. Рассмотрим эти условия подробнее.

Для выручки от продажи товаров:

- продавец передал покупателю значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности на товары;
 - продавец не сохраняет за собой права участвовать в управлении товаром в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;
 - понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией продажи, можно надежно измерить.
- Выручка от оказания услуг:
- стадия завершенности операции по состоянию на конец отчетного периода может быть надежно определена;
 - затраты, связанные со сделкой, можно надежно измерить.

Пример

Компания, проводящая тренинги и семинары, предлагает курс обучения МСФО по цене 60 000 руб., включая учебные материалы. Счет за обучение выставляется в начале курса, который состоит из 36 лекций. Каждому слушателю выдаются учебные материалы, которые можно приобрести отдельно за 8000 руб. По программе обучаются 14 человек, некоторые из них внесли частичный платеж, а другие обязались оплатить счета до окончания учебного курса. На момент составления годовой отчетности было проведено 9 лекций.

Операцию необходимо разделить на две: продажа товаров (учебных материалов) и обучение. Выручку от продажи товаров можно признать немедленно в полном размере:

$$14 \text{ чел.} \times 8000 \text{ руб.} = 112\,000 \text{ руб.}$$

Стоимость услуг по обучению:

$$(60\,000 \text{ руб.} - 8000 \text{ руб.}) \times 14 \text{ чел.} \times 9 : 36 = 182\,000 \text{ руб.}$$

Совокупный доход за год составит:

$$182\,000 + 112\,000 = 294\,000 \text{ руб.}$$

Выручка в следующем году составит:

$$(60\,000 \text{ руб.} - 8000 \text{ руб.}) \times 14 \text{ чел.} \times 27 : 36 = 546\,000 \text{ руб.}$$

Проценты, роялти, дивиденды:

- проценты признаются по методу эффективной ставки процента²;
- роялти признаются по принципу начисления согласно содержанию конкретного договора;
- дивиденды признаются, когда установлено право

¹ Conceptual Framework for Financial Reporting (2010) (далее — Концепция МСФО)

² пп. 9, AG5—AG8 МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»



акционеров на получение выплаты.

Метод эффективной ставки процента позволяет использовать одну и ту же процентную ставку для приращения дебиторки таким образом, чтобы к дате ее погашения задолженность в учете равнялась номинальной задолженности.

Пример

Компания 01.01.2012 приобрела за 2 800 000 руб. 10% облигаций номинальной стоимостью 3 000 000 руб. и сроком обращения три года. Выручка за три года составит:

- проценты:
 $10\% \times 3\,000\,000 \text{ руб.} \times 3 = 900\,000 \text{ руб.};$
- скидка:
 $3\,000\,000 - 2\,800\,000 = 200\,000 \text{ руб.};$
- итого:
 $900\,000 + 200\,000 = 1\,100\,000 \text{ руб.}$

Выручка признается в учете в течение трех лет с использованием эффективной ставки процента (см. таблицу ниже). Вычислим эффективную ставку процента (x) уравнением (дисконтирование):

$$300\,000 \text{ руб.} : (1 + x) + 300\,000 \text{ руб.} : (1 + x)^2 + 3\,300\,000 \text{ руб.} : (1 + x)^3 = 2\,800\,000 \text{ руб.}, \text{ откуда } x = 12,8\%.$$

Отметим, что приложение к МСФО (IAS) 18 (которое, к сожалению, не было включено Минфином России в список официально переведенных документов по МСФО) содержит

руководство по признанию выручки в специфических ситуациях (см. схему на с. 102). По нашему мнению, данным приложением можно пользоваться и без официального признания.

Требования к раскрытию информации

В финансовой отчетности по выручке должны быть раскрыты следующие моменты:

- учетная политика по отражению выручки, включая методы определения степени готовности по договорам оказания услуг;
- суммы выручки за отчетный период по каждой существенной категории (продажа товаров, оказание услуг, проценты и т. д.). При наличии бартерных сделок их сумма раскрывается по каждой категории выручки.

Проблемы и перспективы учета выручки в МСФО

Концепция учета выручки была заложена в 50-е годы прошлого века, когда финансовая отчетность акцентировалась на отражении прибыли, и с тех пор практически не изменилась. МСФО (IAS) 18 «Выручка» выпущен в 1993 году. Небольшие изменения были внесены в документ в 1998 году в связи с выпуском МСФО (IAS) 39 «Финансовые ин-

струменты: признание и оценка». Также были сделаны дополнения к приложению МСФО (IAS) 18 в 2009 году касательно агентских соглашений.

Общие принципы учета выручки в МСФО четко сформулированы и просты. Но несмотря на это, концепция выручки достаточно сложна. МСФО (IAS) 18 не содержит детальных требований, а при современной деловой практике это становится его недостатком. В некоторых случаях неправильная интерпретация стандарта может привести к искажению отчетной информации. Например, есть ситуации, когда момент признания выручки не очевиден. Так, производство кинофильмов можно расценивать либо как предоставление услуг в течение нескольких периодов, либо как передачу интеллектуальной собственности на определенную дату. В МСФО отсутствуют четкие указания, как разделять многокомпонентные сделки.

В 2001 году Совет по МСФО совместно с Советом по Стандартам финансового учета США инициировал проект по усовершенствованию стандартов. Поскольку проект сфокусирован на учете активов и обязательств, МСФО (IAS) 18 перестал соответствовать новой концепции учета и находится в стадии обновления, выпуск нового стандарта ожидается не позднее 2013 года. **AB**

Подготовлено с использованием системы ГАРАНТ

Признание выручки с использованием эффективной ставки процента

Год	Стоимость в балансе на начало периода, руб.	Выручка по эффективной ставке 12,8%, руб.	Проценты и погашение займа, руб.	Стоимость в балансе на конец периода, руб.
	1	$2 = 1 \times 12,8\%$	3	$4 = 1 + 2 + 3$
1	2 800 000	359 000	(300 000)	2 859 000
2	2 859 000	366 000	(300 000)	2 925 000
3	2 925 000	275 000	(3 300 000)	0
	Итого:	1 100 000		

Признание выручки в специфических ситуациях (согласно приложению к МСФО (IAS) 18 «Выручка»)

ПРИЗНАНИЕ ВЫРУЧКИ

1

Продажа с последующим хранением. Ситуация, при которой право собственности на товар переходит в момент продажи, а физическая отгрузка происходит позднее (т. е. после реализации продавец продолжает хранить товары на своем складе).

Если товары доступны для поставки, покупатель дал четкое указание на отсрочку поставки, сделка совершается на обычных условиях, то выручка признается в момент передачи права собственности.

2

Продажа на условиях предоплаты. Выручка признается в момент поставки товара покупателю. До наступления перехода права собственности полученная предоплата учитывается как обязательство.

3

Оплата товаров в рассрочку. Выручка признается, когда происходит передача существенных рисков и выгод владения (как правило, когда производится поставка). Если влияние временного фактора существенно, цена продажи сделки дисконтируется (см. пример на с. 101).

4

Продажа с правом возврата. Ситуация, при которой покупатель имеет право вернуть товар в течение определенного времени либо розничный торговец может вернуть поставщику непроданный товар. Доход, как правило, признается на момент доставки товара. Выручка должна быть сокращена на размер ожидаемого возврата. Например, на основании статистики за предыдущие годы выводится средний процент возврата.

5

Выручка принципала и агента. Принципал несет все риски и выгоды, связанные с товаром или услугой, и отражает выручку в размере валового поступления от продаж. Выручкой для агента является только комиссионное вознаграждение по сделке. Например, при продаже косметики агент получает комиссию в зависимости от количества реализованной продукции. У агента нет права собственности на продукцию. Следовательно, он не несет риск обесценения товаров, и поэтому в качестве выручки отражает только вознаграждение. Производитель-принципал, наоборот, подвергается рискам обесценения запасов и изменения цен, поэтому признает валовую сумму продаж в качестве выручки.

6

Разделение и объединение сделок. Нередко в одном контракте заключено несколько договоров на поставку товаров и услуг (например, договор на установку программного обеспечения и его обновлений). Сделка должна быть разбита на операции, если каждый товар или услугу можно продать по отдельности, а также если каждый компонент может быть надежно оценен по справедливой стоимости. В ситуации с программным обеспечением если программа не будет должным образом работать без обновлений, то сделку нельзя разделить на две части. Также возможно объединение договоров в одну транзакцию, если их экономическая сущность позволяет произвести такое объединение.

Для создания в компании функции МСФО проводят детальный анализ кадров, методологии и информационных технологий. Затем готовят план формирования функции с учетом специфики бизнеса и требований, предъявляемых к отчетности.

Формируем собственную функцию МСФО

Наталья Смирнова,
директор, руководитель группы
финансового учета и отчетности
(МСФО и ОПБУ США) компании
«ПрайсвотерхаусКуперс Аудит»

Если у организации есть долгосрочные планы работы с отчетностью по МСФО и руководство заинтересовано в понимании ее показателей для создания диалога с инвесторами или иных целей, то формирование собственной функции МСФО на момент перехода на международные стандарты или несколько позднее просто необходимо.

Грамотное планирование — залог успеха

Процесс постановки функции МСФО в компании достаточно сложен. В среднем он занимает несколько лет (до достижения эффективной и качественной работы). На начальном этапе очень важно провести грамотное планирование этого процесса как в краткосрочной, так и в долгосрочной перспективе, чтобы руководство компании (группы) достигло всех поставленных целей максимально эффективно.

В начале создания собственной функции МСФО встает ряд вопросов.

1. Как сформировать функцию:

- создать отдел МСФО или поставить дополнительные задачи перед бухгалтерией;

Под постановкой функции МСФО понимают такую организацию бизнес-процессов группы (компании) (включая решение кадровых, методологических и информационно-системных задач), при которой группа (компания) переходит на самостоятельную регулярную подготовку финансовой отчетности по МСФО

- привлекать и обучать своих специалистов или нанимать чужих;
- кого выбрать в качестве контролера над работой функции (финансового директора или главного бухгалтера);
- ставить функцию централизованно (на уровне холдинга) или децентрализованно.

2. Нужно ли привлекать консультантов? Если да, то к каким задачам?

3. Как эффективно увязать новую функцию с существую-



Кадры. Основные задачи и требования к персоналу в процессе формирования собственной функции МСФО

Руководство компании

- Понимание процесса
- Поддержка процессов
- Мотивация сотрудников

Руководство отдела МСФО

- Наличие полномочий и авторитета
- Значение структуры бизнеса
- Организационные способности
- Понимание МСФО

Участники процесса

- Текущая квалификация: знание бизнеса/РСБУ/МСФО
- Текущие обязанности (распределение функций)
- Мотивация

- Свои или наемные сотрудники? Правильное соотношение количества участников процесса (функций/полномочий)
- Контроль плюс мотивация всех участников процесса

щими в компании бизнес-процессами (российский бухучет, управленческий учет, бюджетирование и т. д.)?

4. Необходимо ли автоматизировать процедуры подготовки отчетности по МСФО? Если да, то в какие сроки и при каком взаимодействии с постановкой автоматизации российского бухгалтерского и управленческого учета?

Для решения этих и других вопросов прежде всего нужно выбрать куратора, который должен вести контроль за постановкой функции МСФО и ее включением в бизнес-процессы компании (группы). Как правило, им может стать финансовый директор или главный бухгалтер — в зависимости от существующей структуры распределения полномочий в компании (группе).

Функция МСФО является неотъемлемой частью общей структуры компании (группы), и любые решения по ее организации и работе принимают с учетом взаимодействия с дру-

гими подразделениями. Вопросы, указанные выше, включают три основные области: кадры, методологию и информационные технологии (см. схемы выше и на с. 104).

Принятие решения о виде структуры функции МСФО напрямую связано с наличием кадровых ресурсов, географической диверсификации бизнеса, существующих информационных систем и сложности методологических вопросов (в частности, с наличием крупных областей учета, где нужен параллельный учет). Поэтому необходимо провести детальный анализ этих трех областей и подготовить план формирования функции МСФО с учетом специфики бизнеса и требований, предъявляемых к отчетности. Этот анализ может быть проведен как силами руководства компании (с участием руководителя будущей функции МСФО), так и с помощью консультантов.

Как правило, участие консультантов оправданно. Диагностика

Основные факторы, которые необходимо проанализировать, чтобы принять выгодное для компании и ее руководства решение:

- *цель подготовки отчетности (например, соблюдение формальных требований законодательства или подготовка информации для стратегического инвестора);*
- *регулярность подготовки отчетности (раз в год или ежеквартально);*
- *географическая диверсификация компаний группы;*
- *заинтересованность или отсутствие заинтересованности руководства в анализе деятельности компании (группы) по МСФО;*
- *наличие или отсутствие руководителя, компетентного в области МСФО*

стоит недорого, и при этом руководство может получить помощь в формировании оптимального плана дальнейших действий. При отсутствии же должного планирования есть большой риск, что функция МСФО будет сформирована без учета всех факторов риска, а ее дальнейшее изменение

Методология формирования собственной функции МСФО



будет дорогостоящим процессом. Это один из наиболее часто встречающихся подводных камней. Отсутствие должного планирования приводит к формированию функции МСФО как некоей «отдельной надстройки», находящейся в центре (на уровне холдинга) и укомплектованной полностью новыми людьми. При этом существующие задачи (про-

цессы) иных подразделений не принимают во внимание. Для повышения эффективности работы такого нового подразделения может потребоваться не один год и дополнительное финансирование. Например, на передачу отдельных функций по подготовке отчетности на местах — обучение специалистов, настройку систем и т. д.

Кадры для построения функции МСФО

Как уже было сказано ранее, у каждой компании (группы) будет свой оптимальный план формирования собственной функции МСФО. Ведь решения, которые являются наилучшими для одной группы, могут не работать для другой. Тем не менее перечислим основные преиму-

Информационные технологии при формировании собственной функции МСФО





щества и недостатки реализации отдельных схем постановки функции МСФО для персонала, которые часто встречаются на практике (см. таблицу ниже).

Как видно из приведенной таблицы, однозначного и идеального варианта формирования функции МСФО не существует. Но в большинстве случаев сочетание приглашенного эксперта в области МСФО, собственной (обученной) команды и, безусловно, сильного куратора, контролирующего постановку новой функции, дает лучший результат.

От сторонних консультантов к собственному отделу

Часто встречаются ситуации, когда консультантов просят разработать методологию и инструментарий, провести методологическую поддержку первой подготовки

отчетности по МСФО, чтобы после вновь сформированная функция МСФО могла успешно работать самостоятельно. Основной подводный камень в такой ситуации — не перепутать задачи, поставленные перед консультантами. Часто руководство компании считает, что если поставлена задача подготовки отчетности по МСФО и ее аудита, то позднее можно взять рабочие материалы консультанта (аудитора), передать вновь нанятым специалистам, и функция МСФО будет поставлена. В реальности это не совсем верно.

Для того чтобы инструментарий (модели трансформации, консолидации, пакет сбора данных, проформа отчетности, базы данных по участкам параллельного учета, возможно, учетные регистры) и встроенная методология были понятны и удобны в исполь-

зовании специалистами, нужно, чтобы разработки велись:

- исходя из выбранной схемы работы функции МСФО;
- с учетом мнения специалистов, которые будут использовать данную методологическую платформу;
- с учетом тестирования на фактических данных и с участием специалистов компании.

Иначе адаптация инструментария, ранее использованного консультантами, под фактические нужды отдела МСФО может занять большое количество времени или в ряде случаев потребует полной замены инструментария как сложного (неудобного) в использовании.

Автоматизируем процессы

В целом для большинства крупных групп автоматизация серьез-

Кадры: обучить своих сотрудников или нанять новых?

Собственный персонал	Новый (нанятый) персонал
Преимущества	
<ul style="list-style-type: none"> ■ хорошее знание бизнеса компании (группы); ■ легче решать организационные вопросы (например, организацию сбора данных); ■ выполнение отдельных задач в рамках функции МСФО может быть добавлено к текущим задачам (например, ведению российского учета) при некотором перераспределении ресурсов — меньше финансовых затрат; ■ функция МСФО проще интегрируется в бизнес-процессы компании (группы) — не является «инородной»; ■ могут быть выделены в любом географическом регионе действия компании (группы), где есть недостаток квалифицированных специалистов в области МСФО на рынке труда 	<ul style="list-style-type: none"> ■ знания МСФО и навыки по подготовке отчетности по МСФО; ■ ответственность за постановку функции МСФО передана новой команде — не нужно реорганизовывать текущие подразделения (выделять людей, брать на себя дополнительную ответственность); ■ может быть более быстрым вариантом — не нужно тратить время на обучение персонала
Недостатки	
<ul style="list-style-type: none"> ■ большая нагрузка на существующих специалистов; ■ без грамотного перераспределения обязанностей существует риск невыполнения поставленных задач; ■ необходимость дополнительного обучения специалистов подготовке отчетности по МСФО — как правило, с помощью консультантов, что приводит к увеличению финансовых затрат в первый год постановки функции МСФО 	<ul style="list-style-type: none"> ■ нет знания бизнеса — нужно время на его анализ; ■ вновь сформированная структура может отторгаться, так как поставлена сверху — сложности со сбором данных, качественной информацией; ■ может быть неоптимальной структурой (если специалисты наняты на уровне холдинга, а группа географически диверсифицирована); ■ сложности с наймом квалифицированных специалистов и грамотной оценкой их квалификации

но сокращает время подготовки отчетности по МСФО и улучшает систему контроля за процессом.

Для успешного проведения автоматизации необходимо обратить внимание на следующие факторы.

1. Дата перехода на МСФО.

Постановку процесса подготовки отчетности по МСФО в системе производят только перспективно. Сам процесс подготовки методологии МСФО для целей автоматизации, подготовки технического задания и программирования может занять шесть и более месяцев (в зависимости от сложности и диверсификации бизнеса, выбранной системы, количества компаний и т. д.). Поэтому одномоментный переход на МСФО в информационной системе довольно редок и происходит в случае, если отчетность по МСФО необходима через два-

три года после принятия решения о переходе на международные стандарты.

2. Наличие квалифицированных кадров. При принятии решения об автоматизации в более поздние сроки (по сравнению с датой перехода на МСФО) специалисты компании могут приобрести бесценный опыт работы по подготовке отчетности по МСФО вне системы. В этом случае они смогут или самостоятельно разработать методологию МСФО для целей автоматизации (что существенно сократит затраты на данный процесс), или как минимум грамотно работать с консультантами по приему их работ и четкой постановке задач.

3. Постановка цели сближения РСБУ, МСФО и управленческого учета. Нередко компания (группа) планирует использовать концепцию единого источника данных

и максимально увязать и сбить три системы учета. Это поможет упростить процесс подготовки отчетности по МСФО и использовать ее данные более эффективно для целей управления. Процесс автоматизации методологии МСФО должен быть проведен позднее или одновременно с изменением и автоматизацией систем учета по российским стандартам (РСБУ) и управленческого учета.

4. Существующая методология учета по МСФО и инструментарий вне системы. Если переходу на автоматизацию процесса подготовки отчетности по МСФО будет предшествовать процесс внесистемной подготовки отчетности, то методологическая платформа, используемая вне системы, должна быть по возможности применена для достижения большей экономической эффективности проекта. **АБ**

Автоматизация процессов МСФО





Уважаемые участники практической конференции «МСФО в России»!

Мы представляем журнал «Налоговая политика и практика» — **единственное официальное издание Федеральной налоговой службы.**

Нашему журналу уже 10 лет. В каждом номере публикуется актуальная информация об изменениях в налоговом и бухгалтерском законодательстве, о новациях в сфере налогового администрирования, о чем наши читатели узнают самыми первыми.

Наше издание пользуется среди специалистов в сфере налогообложения и налогоплательщиков высокой репутацией и доверием. Среди наших авторов самые лучшие специалисты страны: **сотрудники Минфина и ФНС России** (Д.В. Вольвач, Д.Ю. Григоренко, Л.З. Шнейдман, И.Р. Сухарев, С.Л. Бондарчук, Е.В. Суворова, Д.С. Сатин, А.С. Кизимов и др.), а также представители крупнейших аудиторских и консалтинговых компаний.

Тема перехода к МСФО сегодня является одной из самых **актуальных и востребованных**. Пересматриваются прежние понятия, появляются новые объекты и методы учета, происходит сближение российских положений бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности. О том, как преодолеваются расхождения между МСФО и отечественными ПБУ, что следует ждать бухгалтерам в следующем году – **наш журнал узнает одним из самых первых.**

В течение всего 2012 года мы рассматривали данную тему на круглых столах, вебинарах, интервью с представителями Минфина и Федеральной налоговой службы. И тем не менее, масса вопросов осталась еще «за кадром». А значит, в новых выпусках нашего журнала мы вновь будем возвращаться к этой теме и информировать наших читателей обо всех изменениях в этой области.

Сегодня же, в рамках проекта конференции «МСФО в России» мы представляем вашему вниманию интервью с начальником отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России **Игорем Робертовичем Сухаревым** о новациях в сфере ПБУ.

С уважением,
редакция журнала «Налоговая политика и практика»
Тел./факс: (495) 4165194
Web: www.nalogkodeks.ru

Нацеленность учетной политики на МСФО поможет адаптироваться к последующим изменениям в бухгалтерском учете



В последние годы в нашей стране динамично развивается бухгалтерский учет. Пересматриваются прежние понятия, появляются новые объекты и методы учета, происходит сближение российских положений по бухгалтерскому учету с международными стандартами финансовой отчетности. Со следующего года вступает в силу новый закон «О бухгалтерском учете». О тенденциях дальнейшего развития бухгалтерского учета редакция журнала «Налоговая политика и практика» побеседовала с **Игорем Робертовичем Сухаревым**, начальником отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России.

■ Игорь Робертович, скажите, пожалуйста, какую работу сегодня проводит Минфин России в связи с предстоящим вступлением в силу нового закона о бухгалтерском учете?

Сейчас первоочередная задача Минфина России – подготовить законопроекты и подзаконные акты, связанные с введением в действие с 2013 года Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

В частности, к моменту вступления в силу нового закона необходимо подготовить нормативные документы, регламентирующие работу государственных и негосударственных органов регулирования бухгалтерского учета, а также

работу совета по стандартам бухгалтерского учета. В последнем случае это положение о совете и правила подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов.

К началу следующего года должны быть приняты законы и нормативные документы, которыми вносятся изменения в действующее законодательство для приведения его норм в соответствие с новым законом. Речь идет о множестве законодательных и нормативных актов, которые нуждаются в актуализации.

Кроме того, в связи с реализацией положений Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой от-

четности» возникла необходимость отмены нормативных актов, касающихся составления сводной отчетности по российским стандартам. В частности, будет отменен приказ Минфина России от 30.12.1996 № 112.

■ Какие задачи должны решить организации в течение нынешнего года, чтобы подготовиться к работе в условиях действия нового закона «О бухгалтерском учете»?

Советую бухгалтерам и руководителям внимательно изучить требования Закона № 402-ФЗ к первичным учетным документам и регистрам бухгалтерского учета и проверить, насколько их организация соответствует данным требованиям. Революционных изменений здесь не произошло, но в новом законе эти нормы прописаны более четко, чем раньше.

В пунктах 4 и 6 статьи 7 нового закона изложены требования к главным бухгалтерам общественно значимых организаций, а также к бухгалтерам, оказывающим бухгалтерские услуги по договору аутсорсинга. Если главный бухгалтер не соответствует этим требованиям, ему придется получить дополнительную квалификацию либо со временем искать другую работу. Правда, указанные требования согласно пункту 2 статьи 30 Закона № 402-ФЗ, содержащему переходные положения, не распространяются на бухгалтеров, которые выполняют соответствующие обязанности на момент вступления в силу закона.

■ Потребуется ли организациям что-то менять в учетной политике в связи с принятием нового закона «О бухгалтерском учете»?

Да, организациям нужно пересматривать учетную политику. Это связано с новым отношением к принципам МСФО, а не с конкретной датой — 1 января 2013 года. Просто направленность на МСФО теперь формализована в Законе № 402-ФЗ, и поэтому она будет реализовываться более четко. Потребуется менять и учетную политику, и практику бухгалтерского учета.

Мы столкнулись с печальной ситуацией: сегодня теория — действующие российские ПБУ — намного ближе к МСФО, чем практика. К сожалению, в нашей стране практика бухгалтерского учета значительно отстает от требо-

ваний ПБУ. Поэтому все последние изменения в ПБУ нацелены не столько на создание новых правил, сколько на то, чтобы заставить работать уже существующие нормы.

■ Можно пояснить сказанное на конкретных примерах?

Возьмем, к примеру, ПБУ 14/2007. В нем отсутствует требование о наличии исключительного права на результат интеллектуальной деятельности для признания нематериального актива. Но это условие на практике по-прежнему повсеместно выполняется так, как если бы оно было прописано в ПБУ.

Далее. Принятие ПБУ 8/2010 многие бухгалтеры восприняли как революцию. На самом деле это было, скорее, результатом эволюции, поскольку стандарт не принес принципиально новых правил. То есть он новый по терминологии, а не по содержанию. В нем такая же содержательная часть, какая была в ПБУ 8/01. Но прежний стандарт по ряду причин не работал. Новое ПБУ 8/2010 было принято, по сути, для того, чтобы заставить работать старые правила.

Все это очень важно понимать бухгалтерам. Нынешняя нацеленность учетной политики на МСФО дает возможность более органично адаптироваться ко всем последующим изменениям, которые будут происходить в российском бухгалтерском учете.

■ Могут ли организации самостоятельно принять решение составлять бухгалтерскую отчетность на основе МСФО? Имеется в виду не консолидированная, а обычная финансовая отчетность.

Согласно и действующему, и новому закону бухгалтерская отчетность в нашей стране составляется на основе отечественных стандартов. Но на самом деле расхождений между МСФО и российскими ПБУ осталось совсем немного. Уже сейчас организация, не нарушая существующих правил, может формировать отчетность, которая на девять десятых, а то и больше будет соответствовать МСФО. При этом она будет соответствовать и требованиям ПБУ. Оставшаяся часть — непреодолимые на сегодняшний день расхождения между российскими

и международными стандартами, о наличии которых я говорил.

■ Игорь Робертович, какие нормативные правовые документы по бухгалтерскому учету планируется принять в ближайшее время?

До конца 2012 года нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету будут приниматься как ПБУ, а с 2013 года — как федеральные стандарты бухгалтерского учета. При этом согласно новому закону «О бухгалтерском учете» все действующие нормативные правовые акты сохраняют свою силу вплоть до их отмены. То есть к 2013 году останется костяк тех ПБУ, которые действуют сейчас. А потом будут приниматься новые федеральные стандарты бухгалтерского учета.

Из запланированных к принятию документов — новые ПБУ «Учет запасов», «Учет вознаграждений работников» и «Учет аренды». Они были размещены на сайте Минфина России еще в прошлом году и сейчас проходят этап общественного обсуждения.

Успеет ли Минфин России принять эти стандарты до конца нынешнего года, сказать сложно. Перед нами в этом году поставлено очень много задач, первоочередные из них я уже назвал. Только после их выполнения можно будет вплотную приступить к принятию новых бухгалтерских стандартов.

■ Кроме тех ПБУ, которые размещены на сайте Минфина России, готовятся ли еще какие-то проекты бухгалтерских стандартов?

Да, мы занимаемся и другими проектами. Среди них – новые редакции ПБУ 6 по учету основных средств, ПБУ 9 и 10 по учету доходов и расходов. Также готовится проект нового ПБУ 4 о бухгалтерской отчетности.

■ Новое ПБУ 4 начнет действовать уже со следующего года?

Да, этот стандарт нужно обновить к 2013 году. Работа над проектом сейчас становится приоритетной, потому что поправки в ПБУ 4 тесно связаны с вступлением в силу нового закона «О бухгалтерском учете».

■ Какие новации появятся в новом стандарте о бухгалтерской отчетности?

Работать над проектом ПБУ 4 достаточно сложно, ведь это очень важный стандарт, затрагивающий принципиальный аспект — приоритет содержания перед формой. Основная задача в работе над проектом ПБУ 4 — усилить содержательные требования к отчетности, которые в нем заявлены. К сожалению, у нас в стране бухгалтеры не отчетность составляют, а заполняют формы, решая вопрос, в какую именно строку включить тот или иной показатель. Такой вопрос вообще не должен возникать.

Алгоритм работы может быть таким. Если появился какой-то нестандартный показатель, бухгалтер должен ответить на вопрос, существенный этот показатель или нет. Существенный показатель нужно отразить отдельной строкой и дать ему конкретное наименование. Несущественный показатель можно включить в строку «Прочие».

■ К сожалению, в приказе Минфина России от 02.07.2010 № 66н не написано, что организация вправе включать в формы бухгалтерской отчетности самостоятельные показатели. В нем говорится лишь о необходимости расшифровки показателей по статьям.

Данный вопрос — не предмет регулирования приказа № 66н, который посвящен формам отчетности. Он является предметом регулирования ПБУ. Сейчас предполагается, что указанный вопрос будет освещен в новой редакции ПБУ 4.

Кроме того, в ПБУ 4 потребуются внести ряд формальных поправок. Так, в новом законе «О бухгалтерском учете» вместо отчета о прибылях и убытках употребляется термин «отчет о финансовых результатах». Соответствующие изменения будут учтены в ПБУ 4.

■ Изменяются ли требования к периодичности составления бухгалтерской отчетности?

Нет, этот вопрос не планируется прописывать в ПБУ 4, поскольку он освещен в статье 13 нового закона «О бухгалтерском учете». По умолчанию у каждой организации с 2013 года существует обязанность по представлению

только годовой бухгалтерской отчетности, если иное не предусмотрено другими федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

В новом ПБУ 4 будут установлены лишь требования к составу и содержанию промежуточной бухгалтерской отчетности. Но о том, когда и куда она представляется, там не будет написано, потому что это предмет регулирования других отраслей законодательства.

К примеру, если отраслевое законодательство требует представления промежуточной бухгалтерской отчетности определенным пользователям в установленные законом сроки, то соответствующие организации должны указанные требования выполнять.

Если же в специальном законодательстве таких требований не установлено и учредители (собственники, акционеры) также не требуют от организации представления промежуточной отчетности, она будет формировать только годовую отчетность.

■ Значит, организации должны самостоятельно определить, нужно ли им с 2013 года составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность и в какие сроки ее представлять собственникам?

Совершенно верно. Эти вопросы необходимо решить до начала следующего года и закрепить принятое решение относительно промежуточной бухгалтерской отчетности в соответствующих локальных распорядительных документах.

■ Игорь Робертович, в завершение беседы несколько вопросов об общественных бухгалтерских организациях. Занимаются ли они сейчас разработкой определений, новых подходов к объектам учета и составлению отчетности, систематизацией понятий?

Да, такая работа ведется. Например, Бухгалтерский методологический центр разрабатывает и выпускает толкования, разъяснения и другие документы по бухгалтерскому учету, в которых отражена позиция профессионального сообщества.

Хотелось бы, чтобы такая работа в нашей стране велась активнее. Ею могли бы заняться разные общественные организации, собравшие воедино профессионалов в сфере бухгалтерского учета и способные сформировать консолидированную позицию по той или иной проблеме.

Выработанные профессиональным сообществом решения нужно доводить до сведения бухгалтеров и других специалистов в сфере бухгалтерского учета. Только тогда от этой работы будет ощутимая польза.

■ Как повлияет на работу общественных профессиональных объединений вступление в силу нового закона «О бухгалтерском учете»?

Те цели и задачи, о которых я только что сказал, не изменятся. Но, помимо этого, со следующего года такие общественные организации смогут включить в проекты будущих федеральных стандартов бухгалтерского учета свои разработки и рекомендации.

Напоминаю, что согласно новому закону «О бухгалтерском учете» Минфин России с 2013 года не будет разрабатывать тексты бухгалтерских стандартов. Этим вопросом должны заниматься общественные организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета.

■ Такие общественные бухгалтерские организации очень помогли бы бухгалтерам перестроить мышление на новый лад и начать работать в соответствии с современными требованиями...

Совершенно согласен. Очень надеюсь, что в ближайшее время в нашей стране появятся новые общественные методологические центры по бухгалтерскому учету и профессионалы начнут активно участвовать в их работе.

■ Игорь Робертович, спасибо за интересные и подробные разъяснения. Хотелось бы еще раз встретиться для более подробного разговора о новых стандартах бухгалтерского учета.

*Беседовали
М.С. Полякова, Е.В. Левченко*

28 ноября 2012 года
Практическая конференция
«МСФО В РОССИИ:
ОСОБЕННОСТИ ПЕРЕХОДА И ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ»

- Признание и перспективы применения МСФО в России: нюансы законодательного регулирования.
- Нововведения в отчетности по МСФО за 2012, 2013 г.
- Что дает российским компаниям переход на МСФО?
- Как грамотно подготовить компанию к переходу на МСФО?
- С какими проблемами сталкиваются компании при переходе к новым стандартам финансовой отчетности?
- Какие организационные преобразования ждут компании при внедрении МСФО?
- Каковы основные различия между РСБУ и МСФО?



Томило Наталья Николаевна, ведущий консультант Отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России.



Бирин Аскольд Олегович, ООО «ФБК». Партнер, директор Департамента международной отчетности, Председатель совета по стандартам Фонда НСФО



Горбатова Лариса Валерьевна, управляющий директор по планированию и отчетности ОАО АФК «СИСТЕМА», к.э.н., член Национального совета по стандартам финансовой отчетности Фонда НСФО



Колмаков Борис Игоревич, исполнительный директор Филиала компании Alvarez& Marsal в г. Москве, член Национального совета по стандартам финансовой отчетности Фонда НСФО

МСФО в России: особенности перехода и практика применения

Генеральный партнер



Организаторы



Партнеры



Генеральный интернет партнер

Официальный информационный партнер

ЭКОНОМИКА
и ЖИЗНЬ

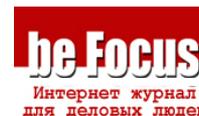


Палата
Налоговых
Консультантов

Официальный интернет партнер



Информационные партнеры



МСФО в России:

особенности перехода и
практика применения.



Департамент науки,
промышленной
политики и
предпринимательства
г. Москвы



ОПОРА РОССИИ
общероссийская общественная организация малого и среднего предпринимательства
МОСКОВСКОЕ ГОРОДСКОЕ ОТДЕЛЕНИЕ

