Негосударственное образовательное частное учреждение высшего образования
МОСКОВСКИЙ ФИНАНСОВО-ПРОМЫШЛЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
«СИНЕРГИЯ»

Факультет Экономики, менеджмента и права

Направление **38.03.01** **Кафедра** Экономики и финансов

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

на тему

УЧЕТА И ОПЫТ ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В РОССИИ
(НА ПРИМЕРЕ ООО «СТРОЙ ФОРУМ»)

Международные стандарты бухгалтерского учета и опыт их использования в России (на примере ООО «СТРОЙ ФОРУМ»)

Обучающийся ***Орликова Ольга Васильевна*** _____
(Ф.И.О. полностью) *подпись*

Руководитель ***Комарова Мария Анатольевна*** _____
(Ф.И.О. полностью) *подпись*

Консультант _____ _____
(Ф.И.О. полностью) *подпись*

Заведующий кафедрой ***Завалько Наталья Александровна*** _____
(Ф.И.О. полностью) *подпись*

МОСКВА 2016 г

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....2

1. Теоретические положения международных стандартов финансовой отчетности.....4

1.1 Понятие международных стандартов финансовой отчетности.....4

1.2. Основные тенденции развития МСФО: последние изменения, и проблемы развития.....9

1.3. Обобщение практического опыта применения МСФО Российскими компаниями».....30

Глава 2. Практика применения Международных стандартов учета и отчетности в ООО «Строй Форум».....48

2.1. Методические аспекты перехода на МСФО Общества.....48

2.2. Отличия учета по МСФО и РСБУ отдельных элементов капитала.....61

Глава 3. Основные направления повышения эффективности национальной системы учета при использовании положений МСФО....76

Выводы и предложения по результатам исследования.....76

Заключение.....78

Список использованных источников:.....81

Приложение.....84

Введение

Международные стандарты финансовой отчетности определяют основные понятия финансово-хозяйственных операций для составления финансовых отчетов зарубежных компаний. Благодаря этим стандартам обеспечивается сопоставимость финансовой отчетности между разными компаниями в мировой практике и обеспечивает доступность отчетной информации для разных внешних пользователей и обеспечивает доступность отчетной информации в мировом масштабе.

В мировой практике до возникновения международных стандартов финансовой отчетности были следующие две модели учета: континентальная и англосаксонская. Однако в последнее десятилетие XX века произошло сближение этих двух моделей учета. В настоящий момент континентальная и англосаксонская модели приближаются к Международным стандартам финансовой отчетности.

С применением Международных стандартов учета уменьшается время и расходы зарубежных компаний на подготовку своей отчетности, учитывая, что в условиях консолидации финансовой отчетности фирмы работают в различных частях мира и это позволяет снизить затраты по привлечению капитала. Рыночная цена капитала характеризуется такими факторами, как перспективная отдача и риски. Обычно некоторые риски действительно характерны для деятельности самих компаний, но существуют и такие риски, которые определяются недостатком информации, и не знанием конкретных сведений об отдаче капиталовложений. Характерной причиной информационной недостаточности является отсутствие определенной стандартизированной финансовой отчетности, которая, сохраняя капитал, на

самом деле его приумножает. Поэтому большинство инвесторов готовы получать более низкие доходы, полагая, что большая открытость информации уменьшит их риски.

Выше перечисленные достоинства позволяют в большинстве случаев обеспечить стремление различных зарубежных стран к применению этих стандартов в своей практике учета.

К работе по международным стандартам финансовой отчетности приступил Центр ООН по транснациональным корпорациям. Был разработан универсальный язык общения для развития глобальных экономических отношений. Затем появился Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО). С 1983 г. членами этого комитета стали все профессиональные организации, так называемые члены Международной федерации бухгалтеров. Основной задачей КМСФО являлась унификация принципов бухгалтерского учета, которые применялись различными зарубежными фирмами для подготовки финансовой отчетности.

В большинстве случаев международные стандарты учета используют развивающиеся страны, которые зависят от иностранного капитала, а страны с развитой рыночной экономикой, использующие бухгалтерский учет, как правило, отдают предпочтение своим национальным стандартам, которые разрабатываются с применением основных принципов международных стандартов финансовой отчетности.

Целью данной выпускной квалификационной работы является анализ практики применения международных стандартов финансовой отчетности в Российской Федерации, а так же выявление основных проблем, и пути их решения. Для достижения цели в данной работе поставлены следующие задачи:

1. Изучить основные теоретические положения МСФО: рассмотреть понятия и основные принципы международных стандартов финансовой отчетности.

2. Исследовать российскую практику использования международных стандартов финансовой отчетности.

3. Определить основные проблемы и наметить пути их решения, разработав для этого рекомендации.

Объектом исследования является Общество с ограниченной ответственностью «Строй Форум». Предметом - финансово-хозяйственная деятельность организации. ООО «Строй Форум» имеет в составе Участников иностранное юридическое лицо и формирует отчетность по РНСУ и в соответствии требованиям МСФО с 2010 года.

1. Теоретические положения международных стандартов финансовой отчетности

1.1 Понятие международных стандартов финансовой отчетности

Когда происходит глобализация финансовых рынков и появляются транснациональные корпорации появляются такие проблемы, как гармонизации национальных систем бухгалтерского учета и в частности бухгалтерской отчетности с системами бухгалтерского учета других стран.

Эти факторы и явились основными причинами для разработки международных стандартов бухгалтерской отчетности.

Международные стандарты финансовой отчетности содержат следующие документы:

1) предисловие к основным положениям международным стандартам финансовой отчетности;

2) основные положения подготовки и представления финансовой отчетности;

3) стандарты;

4) разъяснения.

В Предисловии к основным положениям международных стандартов финансовой отчетности определены цели и порядок деятельности Комитета

по МСФО, а также излагается порядок использования международных стандартов.

Основные положения представления и подготовки финансовой отчетности характеризуют основы подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей. В них рассмотрены такие вопросы, как цели финансовой отчетности, качественные характеристики, определяющие полезность отчетной информации, определения, порядок признания и измерения элементов финансовой отчетности, понятие капитала и поддержание капитала. Принципы не являются стандартом и не заменяют его. Данный документ предназначен для содействия: Комитету по МСФО - в разработке новых и пересмотре действующих стандартов; национальным органам стандартизации - в работе над национальными стандартами; составителям финансовой отчетности - в применении МСФО и определении порядка составления отчетности по вопросам, в отношении которых стандарты еще не приняты; аудиторам - в формировании мнения о соответствии или несоответствии финансовой отчетности МСФО.

МСФО представляют собой систему принятых в общественных интересах положений о порядке подготовки и представления финансовой отчетности.

Ни Комитет по МСФО, ни профессиональные бухгалтерские организации не имеют полномочий повсеместного соблюдения МСФО. Эти стандарты применяются в силу признания различными регулирующими организациями по всему миру важности гармонизации правил составления финансовой отчетности, поддержки ими деятельности Комитета по МСФО, а также профессиональной убежденности бухгалтеров, аудиторов, финансовых менеджеров.

Стандарты предназначены для подготовки финансовой отчетности, пользователи которой полагаются на нее как на основной источник финансовой информации о компании.

Разъяснения МСФО подготавливаются постоянным комитетом по разъяснениям и принимаются Правлением Комитета по МСФО. В них толкуются положения стандартов, содержащие неоднозначные или неясные решения.

Они обеспечивают единообразное применение стандартов и повышение сопоставимости финансовой отчетности, подготавливаемой на основе МСФО. В качестве вопросов для разъяснений обычно избираются те, которые связаны с применением существующих стандартов, имеют практическую направленность, представляют большой интерес для пользователей стандартов.

МСФО разрабатываются Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности - КМСФО, который был создан в 1973 г. Комитет был первоначально основан в результате соглашения между профессиональными бухгалтерскими организациями из 10 стран. С 1983 г. все профессиональные бухгалтерские организации - члены Международной федерации бухгалтеров стали членами КМСФО.

1.2 Принципы международных стандартов финансовой отчетности

Международные стандарты носят рекомендательный характер, и страны могут самостоятельно принимать решения об их использовании. Но поскольку МСФО – это, по сути, обобщенная практика учета наиболее развитых учетных систем в мире (американской и континентальной), то очевидно, что их слепое копирование зачастую может негативно сказаться на национальной практике бухучета.

Принципиальная основа перехода на международные стандарты - признание общих принципов подготовки и составления финансовой отчетности.

Принципы подготовки и составления финансовой отчетности сформулированы в виде отдельного документа. Данный документ не является стандартом и не содержит обязательных требований и рекомендаций. Если какие-нибудь положения стандартов противоречат

Принципам, то применяются положения стандарта. В то же время, по мнению КМСФО при разработке будущих и пересмотре существующих стандартов число расхождений будет последовательно уменьшаться.

В соответствии с принципами цель финансовой отчетности - предоставление информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

К пользователям финансовой отчетности Принципы относят инвесторов, работников, займодавцев, поставщиков и других торговых кредиторов, покупателей, правительства и их органы, общественность.

Помимо целей, концептуальные основы определяют общие принципы составления финансовой отчетности, правила признания и оценки отдельных элементов финансовой отчетности.

Общие принципы международных стандартов можно разделить на 2 группы:

1) основополагающие допущения:

а) метод начисления - хозяйственные операции отражаются в момент их совершения, а не по мере получения или выплаты денежных средств и их эквивалентов. Операции будут учитываться в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Принцип дает возможность получить объективную информацию о будущих обязательствах и будущих поступлениях денежных средств, т.е. позволяет прогнозировать будущие результаты предприятия. Возможное неполучение части объявленных к получению денежных средств может корректироваться своевременным начислением резерва на сомнительные долги за счет уменьшения финансовых результатов отчетного периода;

б) непрерывность деятельности - предприятие продолжит свою деятельность в обозримом будущем. А поскольку у предприятия нет намерения ликвидироваться или существенно сокращать масштабы

деятельности, то его активы будут отражаться по первоначальной стоимости без учета ликвидационных расходов. В противном случае финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и эта основа должна быть раскрыта;

2) качественные характеристики информации:

а) понятность – связана с передачей заложенного в передаваемой информации смысла. В бухгалтерской отчетности информация должна передаваться в понятном для пользователей виде. При этом, пользователь должен уметь интерпретировать эту информацию и уметь использовать для принятия решений.

б) уместность, то есть полезность информации для пользователей финансовой отчетности, на основании которой принимаются определенные решения.

в) существенность (значимость), это относительная важность данного объекта или события. Проявляется если пропуск или ошибочное исчисление могут повлиять на решения, принимаемые пользователями.

г) надежность: информация является надежной, когда пользователи могут положиться на нее как представляющую правдиво то, что она либо должна представлять, либо от нее обоснованно ожидается, что она будет это представлять. Чтобы быть надежной, информация обязана давать правдивое представление об операциях и других событиях.

д) нейтральность (беспристрастность), означает, что отчетность должна быть объективной и не рассчитанной на определенного пользователя, что может определенным образом повлиять на принятие решений.

е) осмотрительность (консерватизм), это осторожность в формировании суждений, которая необходима при расчетах в условиях неопределенности. То есть, бухгалтер должен проявлять большую готовность признания расходов и обязательств, чем доходов и активов.

ж) преобладание сущности над формой, значит то, что бухгалтер должен показывать суть и экономическую реальность хозяйственной деятельности предприятия, а не только правовые формы этой деятельности.

з) сопоставимость, возможность сопоставлять финансовую отчетность предприятия за разные периоды для того, чтобы определить тенденции в его финансовом положении и результатах деятельности.

и) своевременность: необоснованная задержка при предоставлении финансовой отчетности может привести к тому, что отчетность потеряет свою уместность.

к) полнота предоставления информации предполагает, что в финансовой отчетности содержится вся относящаяся к делу информация, необходимая пользователю для понимания данного отчета, должна исключаться возможность ввести пользователя в заблуждение.

л) правдивое представление предполагает отсутствие существенных ошибок и отклонений в бухгалтерской отчетности.

Исследовав теоретически основу МСФО, можно сделать следующие выводы:

· Международные стандарты учета позволяют не только сократить расходы компаний по подготовке своей отчетности (особенно в условиях консолидации финансовой отчетности предприятий, работающих в разных странах), но и снизить затраты по привлечению капитала.

· Известно, что рыночная цена капитала определяется двумя основными факторами: перспективной отдачей и рисками. Некоторые из рисков действительно характерны для деятельности самих компаний, однако есть и такие, которые вызваны недостатком информации, отсутствием точных сведений об отдаче капиталовложений.

Одной из причин информационной недостаточности является отсутствие стандартизированной финансовой отчетности, которая, сохраняя капитал, фактически приумножает его. Это объясняется тем, что инвесторы

согласны получать чуть более низкие доходы, зная, что большая открытость информации снижает их риски.

1.2. Основные тенденции развития МСФО: последние изменения, и проблемы развития

С 1 января 2016 года вступил в силу новый МСФО (IFRS) 14 "Счета отложенных тарифных разниц" (далее - МСФО (IFRS) 14) (в РФ принят согласно приказу Минфина России от 17.12.2014 N 151н), а также ряд поправок к существующим стандартам. Рассмотрим наиболее существенные изменения, разработанные Советом по МСФО (International Accounting Standards Board (IASB), далее - СМСФО), которые могут быть актуальны для компаний, применяющих МСФО.

Изменения в учете активов и обязательств, связанных с тарифным регулированием

Во многих странах определенные отрасли (например, коммунальных или транспортных услуг) подвержены тарифному регулированию со стороны государства или регулирующих органов. Они устанавливают для компаний из таких отраслей ограничения на объемы поставок и цены, назначаемые покупателям.

Ранее в МСФО не было стандарта по учету активов и обязательств, связанных с тарифным регулированием. При этом некоторые национальные стандарты бухгалтерского учета содержат требования о необходимости признания последних на балансе.

У составителей финансовой отчетности по МСФО нередко возникал вопрос: отвечают ли данные активы и обязательства соответствующему определению из Концептуальных основ МСФО? Ответ был очень важен, поскольку невозможность признания подобных активов и обязательств служила препятствием для применения МСФО.

Для устранения данной проблемы был введен в действие МСФО (IFRS) 14, который позволил ограниченному кругу компаний использовать учетную

политику, основанную на национальных стандартах бухгалтерского учета в части признания, оценки и обесценения активов и обязательств, связанных с тарифным регулированием.

Сфера действия МСФО (IFRS) 14 является очень узкой и охватывает только компании:

впервые применяющие МСФО;

- осуществляющие деятельность, подлежащую тарифному регулированию;
- признающие суммы, которые в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с ранее применявшимися общепринятыми принципами бухгалтерского учета, квалифицируются в качестве остатков по счету отложенных тарифных разниц.

К слову

Европа внедряет отчетность по странам

IASB запустит исследование по “гибридным планам” в IAS 19

G7 пока не собирается снимать санкции

В случае применения МСФО (IFRS) 14 компании следует отдельно учитывать активы и обязательства на "Счетах отложенных тарифных разниц". При этом "Счета отложенных тарифных разниц", а также соответствующее влияние на прибыли или убытки отражают отдельно от других строк финансовой отчетности.

Отметим, что указанные выше правила доступны только для компаний, впервые применяющих МСФО. Их финансовая отчетность будет сопоставима с финансовой отчетностью других организаций за счет того, что все прочие строки и промежуточные итоги будут исключать влияние отложенных тарифных разниц.

Информация о возможной связи МСФО (IFRS) 14 с некоторыми другими стандартами вследствие его применения представлена в пунктах 16-17 МСФО (IFRS) 14 (Приложение "B") и касается адаптации в учетной

политике по национальным стандартам. Так, при адаптации следует учитывать стандарты:

- МСФО (IAS) 10 "События после окончания отчетного периода";
- МСФО (IAS) 12 "Налоги на прибыль";
- МСФО (IAS) 33 "Прибыль на акцию";
- МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов";
- МСФО (IFRS) 3 "Объединения бизнеса";
- МСФО (IFRS) 5 "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность";
- МСФО (IFRS) 10 "Консолидированная финансовая отчетность" и МСФО (IAS) 28 "Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия";
- МСФО (IFRS) 12 "Раскрытие информации об участии в других предприятиях".
- МСФО (IFRS) 14 содержит определенные требования к раскрытию в финансовой отчетности информации, в частности:

- о характере тарифного регулирования, которое устанавливает ограничения на цены для покупателей, и о связанных с ним рисках;

- о влиянии тарифного регулирования на отчет о финансовом положении, отчет о финансовых результатах и отчет о движении денежных средств.

Кроме того, при раскрытии информации в финансовой отчетности потребуется подробное объяснение признанных сумм. Так, например, для каждого "Счета отложенных тарифных разниц" нужно раскрытие основы первоначального и последующего признания и оценки, включая информацию об обесценении. Для каждого вида деятельности, связанной с тарифным регулированием, по каждому классу остатков по "Счетам отложенных тарифных разниц" нужно раскрыть:

- сверку балансовой стоимости на начало и конец периода (желательно в табличном виде);

- норму доходности или ставку дисконтирования;
- оставшиеся периоды, на протяжении которых компания ожидает возместить (или амортизировать) балансовую стоимость каждого класса дебетовых остатков по счету отложенных тарифных разниц либо восстановить каждый класс кредитовых остатков по счету отложенных тарифных разниц.

Отметим, что МСФО (IFRS) 14 не содержит специфических требований переходного периода. Для компаний, впервые применяющих МСФО, будет доступно освобождение от требований МСФО (IFRS) 1 "Первое применение международных стандартов финансовой отчетности" (далее - МСФО (IFRS) 1), включая, в частности, использование текущего сальдо, сформированного по ранее применяемым национальным правилам бухгалтерского учета, в качестве условной стоимости основных средств и нематериальных активов.

Разъяснен порядок учета при переклассификации активов по МСФО (IFRS) 5

В рамках "Ежегодных усовершенствований Международных стандартов финансовой отчетности, период 2012-2014 г.г." (далее - Ежегодные усовершенствования (2012-2014)), выпущенных СМСФО 25 сентября 2014 года, в МСФО (IFRS) 5 "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность" (далее - МСФО (IFRS) 5) были внесены поправки, разъясняющие, что переклассификация актива (или выбывающей группы) из категории "предназначенные для продажи" в категорию "предназначенные для распределения собственникам" или наоборот, не меняет сути изначальных планов на выбытие. Соответственно, компании могут применять все требования (по классификации, представлению и оценке) стандарта, уместные для категории "предназначенные для продажи". Например, если актив более не подпадает под классификацию "предназначенные для распределения собственникам", то к нему следует применять требования

МСФО (IFRS) 5 для активов, которые более не подпадают под классификацию "предназначенные для продажи".

Поправка применяется перспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки" (далее - МСФО (IAS) 8), то есть компания может:

- применять новую учетную политику к операциям, прочим событиям и условиям, имевшим место после даты, на которую политика поменялась (с 01.01.2016);
- признавать влияние изменения в бухгалтерских оценках в текущем и будущих периодах, затронутых изменением (то есть не затрагивая предыдущих периодов).

Разъяснения в учете права на продолжающееся участие

В рамках Ежегодных усовершенствований (2012-2014) в МСФО (IFRS) 7 "Финансовые инструменты: раскрытие информации" были внесены поправки, разъясняющие обстоятельства, при которых компания сохраняет за собой право на обслуживание переданного финансового актива (продолжающееся участие). Принятые разъяснения необходимы при учете требований прекращения признания МСФО (IAS) 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка" (далее - МСФО (IAS) 39) и МСФО (IFRS) 9 "Финансовые инструменты" (далее - МСФО (IFRS) 9).

Продолжающееся участие имеет место, когда компания продолжает обслуживание переданного финансового актива и сохраняет в долгосрочной перспективе заинтересованность в финансовых результатах, которые можно получить от него.

Продолжающееся участие в финансовых активах имеет место в случаях, когда вознаграждение компании, передавшей финансовый актив:

- является переменным и зависит от суммы поступления денежных потоков по переданному финансовому активу;
- или является фиксированным, но не уплачивается в полном объеме, если у переданного актива плохие финансовые результаты.

Поправку применяют ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8, за исключением периодов, начинающихся до годового периода, в котором компания использовала ее впервые. Соответствующая поправка была внесена в МСФО (IFRS) 1 для организаций, впервые применяющих МСФО. Таким образом, у компаний не возникает необходимости определять справедливую стоимость обслуживания в предыдущих периодах.

Поправки в МСФО (IAS) 19 "Вознаграждения работникам"

Поправки, внесенные в МСФО (IAS) 19 "Вознаграждения работникам", касаются актуарных допущений по ставке дисконтирования и разъясняют, что высококачественные корпоративные облигации, используемые для определения ставки дисконтирования (значение которой требуется для учета вознаграждения работникам), должны быть выражены в той же валюте, что и связанное с ними будущее вознаграждение работникам. При отсутствии в какой-либо юрисдикции достаточно развитого рынка высококачественных корпоративных облигаций в определенной валюте следует использовать рыночную доходность (на конец отчетного периода) государственных облигаций, выраженных в данной валюте.

Поправки применяют ретроспективно (в соответствии с МСФО (IAS) 8) с начала самого раннего сравнительного периода, представленного в первой финансовой отчетности, в которой компания использовала данную поправку.

Изменения в методе долевого участия в отдельной финансовой отчетности

Поправки в МСФО (IAS) 27 "Отдельная финансовая отчетность" (далее - МСФО (IAS) 27) были вызваны запросами заинтересованных сторон из тех стран, где единственным отличием обязательной отдельной финансовой отчетности по национальным стандартам и отдельной финансовой отчетности по МСФО является применение метода долевого участия.

Внесенные изменения дают возможность учета инвестиций в дочерние, совместные и ассоциированные предприятия с применением метода долевого участия (как описано в МСФО (IAS) 28 "Инвестиции в ассоциированные и

совместные предприятия") в отдельной финансовой отчетности, что, в свою очередь, уменьшает расходы на подготовку финансовой отчетности по МСФО для компаний из таких стран.

Отметим, что стандарты по-прежнему не требуют обязательного составления отдельной финансовой отчетности. Однако в случае применения поправок указанный в них подход должен использоваться для всех видов инвестиций. Ранее компания могла учитывать такие инвестиции только по фактической стоимости или в соответствии с МСФО (IFRS) 9 (МСФО (IAS) 39).

Поправка применяется ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8. Также ею можно воспользоваться досрочно.

Раскрытие информации вне рамок примечаний к промежуточной финансовой отчетности

Согласно изменениям в МСФО (IAS) 34 "Промежуточная финансовая отчетность" дополнительное раскрытие информации о значительных событиях и операциях может быть представлено в примечаниях к промежуточной финансовой отчетности или каком-либо другом разделе промежуточного финансового отчета.

При этом требуются перекрестные ссылки, если дополнительное раскрытие информации представлено в другом разделе финансового отчета (например, в комментариях руководства, отчете о рисках).

Если раскрытие информации сделано в ином отчете, то он должен быть доступен пользователям финансовой отчетности на тех же условиях и в те же сроки, что и промежуточная финансовая отчетность. В противном случае ее комплект является неполным.

Поправка применяется ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Учет приобретения доли участия в совместной операции, деятельность которой представляет собой бизнес

В МСФО (IFRS) 11 "Совместная деятельность" (далее - МСФО (IFRS) 11) в настоящий момент не имеет руководства по учету стороной совместной операции приобретения доли участия в совместной операции, когда деятельность в такой операции представляет собой бизнес согласно определению данного термина, указанному в МСФО (IFRS) 3 "Объединения бизнеса" (далее - МСФО (IFRS) 3).

Важно!

Бизнес - это интегрированная совокупность видов деятельности и активов, осуществление которых и управление которыми способно привести к получению дохода в форме дивидендов, снижения затрат или какой-либо иной экономической выгоды, непосредственно инвесторами или другими собственниками, участниками или членами.

Как следствие, на практике применяют различные подходы к учету покупки доли участия в совместно контролируемых операциях, которые отвечают определению бизнеса, в том числе:

- превышение оплаты над справедливой ценой идентифицируемых чистых активов признают либо отдельной строкой как гудвил, либо распределяют пропорционально на прочие идентифицируемые активы;
- отложенные налоги признают либо не признают;
- затраты, связанные с приобретением, капитализируют либо признают в расходах.

В случае приобретения доли участия в совместной операции, представляющей собой бизнес согласно определению из МСФО (IFRS) 3, организация должна применять принципы данного стандарта в отношении учета приобретения, а также раскрывать соответствующую информацию.

При этом в руководство по применению МСФО (IFRS) 11 добавлены новые параграфы B33A-B33D, которые разъясняют следующие моменты.

1. Некоторые принципы учета сделок объединения бизнеса, которые могут быть применимы для учета покупки доли участия в совместной операции, составляющей бизнес, а именно:

- оценка по справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств, отличных от статей, для которых предусмотрены исключения в МСФО (IFRS) 3 и других МСФО

признание затрат, связанных с приобретением доли,

- в качестве расходов в отчете о прибылях и убытках в тех периодах, в которых были понесены эти затраты и получены соответствующие услуги (за тем исключением, что затраты на выпуск долговых или долевых ценных бумаг признаются в соответствии с МСФО (IAS) 32 "Финансовые инструменты: представление информации" и МСФО (IFRS) 9);
- признание отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, которые возникают при первоначальном признании активов или обязательств (за исключением отложенных налоговых обязательств, возникающих при первоначальном признании гудвила);

признание гудвила;

- проведение тестирования на обесценение той генерирующей денежные потоки единицы, к которой был отнесен гудвил (как минимум ежегодно, как этого требует МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

2. Принципы МСФО (IFRS) 3 должны быть применены при формировании совместной операции, если в соответствии с данным стандартом существующий бизнес - это взнос по крайней мере одной стороны (участника совместной операции).

3. Принципы МСФО (IFRS) 3 неприменимы, если участник совместной операции (деятельность которой представляет собой бизнес согласно определению в МСФО (IFRS) 3) увеличивает долю своего участия в ней и если участник сохраняет совместный контроль над ней.

4. Требования МСФО (IFRS) 3 не применяются, если стороны совместной операции находятся под общим контролем одной и той же стороны (сторон), обладающей конечным контролем до и после приобретения доли, и такой контроль носит постоянный характер.

Кроме того, сопутствующая поправка была внесена в МСФО (IFRS) 1. Она касается того, что освобождение от применения МСФО (IFRS) 3 для прошлых операций объединения бизнеса применяется также и к произошедшим в прошлом приобретениям участия в совместной операции, где деятельность представляет собой бизнес.

Поправки МСФО (IFRS) 11 применяются перспективно. Значит, их можно использовать для покупки долей участия в совместных операциях, которые представляют собой бизнес согласно определению МСФО (IFRS) 3, если дата приобретения - это дата начала первого годового отчетного периода или позже (при этом отчетный период начинается 01.01.2016 или позже). Также разрешено досрочное применение, но его следует раскрыть в финансовой отчетности.

Разъяснения в части приемлемых методов износа и амортизации

В 2011 году Комитет по разъяснениям международной финансовой отчетности (International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC) (далее - КРМФО)) получил запрос на разъяснение значения термина "потребление будущих экономических выгод, заключенных в активе" из МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы" (далее - МСФО (IAS) 38) в случае определения уместного способа амортизации. В свою очередь, СМСФО внес поправки в МСФО (IAS) 16 "Основные средства" (далее - МСФО (IAS) 16) и МСФО (IAS) 38.

Поправки в МСФО (IAS) 16 разъясняют, что применение метода амортизации, основанного на выручке, не допускается, поскольку выручка, генерируемая в результате деятельности, в которой использован актив, как правило, отражает факторы, отличные от потребления заключенных в данном активе экономических выгод. Например, на выручку влияют:

- другие используемые ресурсы и процессы;
- деятельность по продаже;
- изменения объемов и цен продаж;
- инфляция.

Поправки в МСФО (IAS) 38 вводят опровержимое допущение того, что применение метода амортизации, основанного на выручке для нематериального актива (далее - НМА), не является допустимым и может быть опровергнуто лишь в ограниченных случаях, а именно:

- если НМА выражен как оценка выручки;
- или когда можно продемонстрировать, что выручка и потребление экономических выгод от НМА в высшей степени взаимосвязаны.

Например, компания может иметь лицензию на сбор пошлины за использование моста. При этом лицензия допускает сбор пошлин до достижения определенной договором итоговой суммы.

Вследствие поправок в МСФО (IAS) 38 также включено руководство о том, что уместный метод амортизации можно определить на основе "преобладающего ограничивающего фактора" использования актива. Такими факторами являются следующие.

1. Условие договора, ограничивающее сроки права на использование актива (например, в договоре, устанавливающем права компании в отношении использования НМА, последнее может быть выражено как определенное количество лет (то есть время), количество произведенных единиц или фиксированная общая сумма выручки, которая будет сгенерирована активом). Определение такого преобладающего ограничивающего фактора может служить отправной точкой для определения допустимой основы для амортизации. Однако при этом возможно использование другой основы, если она более четко отражает ожидаемый характер потребления экономических выгод.

2. Количество единиц, которое разрешено произвести.

3. Фиксированная общая сумма выручки, которую разрешено сгенерировать. Например, источником выручки является лицензия на добычу или право на эксплуатацию. В обоих случаях выручка ограничена фиксированной общей суммой.

Поправки к обоим стандартам применяются перспективно. При этом разрешено их досрочное применение.

Изменение текущего метода износа или амортизации в результате поправок будет применяться к текущим суммам активов, а результат изменения будет учитываться как изменение в учетных оценках в соответствии с МСФО (IAS) 8 с даты первоначального применения (начало годового периода, который начинается 01.01.2016 или после этой даты). Это потребует раскрытия информации о характере и сумме изменения в бухгалтерских оценках в соответствии с пунктом 39 МСФО (IAS) 8 или характера и суммы тех изменений, которые, как ожидается, окажут влияние в будущих периодах (если это представляется возможным).

Изменения в учете плодовых культур (сельскохозяйственная отрасль)

До поправок, внесенных в МСФО (IAS) 16, учет плодовых культур следовало вести в соответствии с МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство". Все биологические активы оценивались по справедливой стоимости за вычетом расходов на их продажу (кроме редких случаев, когда допущение о том, что справедливая стоимость может быть надежно оценена, было опровергнуто). Принцип оценки был основан на допущении того, что трансформация биологических активов наилучшим образом может быть выражена в оценке по справедливой стоимости.

Однако в ходе публичных обсуждений в адрес СМСФО были направлены запросы от заинтересованных сторон об уместности оценки по справедливой стоимости для сформировавшихся биологических активов. Многие участники обсуждений настаивали на том, что использование в производственном процессе биологических активов схоже с использованием основных средств и, следовательно, для сформировавшихся биологических активов было бы уместно применять модель амортизируемой стоимости из МСФО (IAS) 16. Кроме того, некоторым компаниям оценка биологических активов по справедливой стоимости дорого обходилась, и ее было сложно

применять, так как для некоторых видов биологических активов не существует активного рынка.

В результате поправок плодовые культуры следует учитывать в соответствии с МСФО (IAS) 16 как основные средства, а именно:

- по фактическим затратам;
- по переоцененной стоимости.

Таким образом, сфера применения МСФО (IAS) 16 была расширена. В нее включили плодовые культуры (как следствие, они исключены из сферы МСФО (IAS) 41) и добавили их определение.

Согласно МСФО (IAS) 16 плодовая культура - это живое растение, которое:

- используется для производства или получения сельскохозяйственной продукции;
- как ожидается, будет плодоносить в течение более одного (годового) периода;
- имеет отдаленную степень вероятности быть проданным в качестве сельскохозяйственной продукции (за исключением побочных продаж в качестве отходов).

Обратите внимание, что в МСФО (IAS) 41 перечислены некоторые растения, которые не соответствуют определению плодовых культур и являются потребляемыми биологическими активами:

- растения, которые будут получены (собраны) в качестве сельскохозяйственной продукции (например, деревья, выращиваемые с целью заготовки древесины);
- растения, выращиваемые для цели получения (сбора) сельскохозяйственной продукции, когда вероятность того, что компания в далеком будущем тоже сможет получить (собрать) и продать растения (помимо продажи отходов), очень низкая;
- однолетние культуры (например, кукуруза и пшеница).

До того, как плодовые культуры смогут производить сельскохозяйственную продукцию (то есть до достижения ими зрелости), они будут учитываться как самостоятельно созданные объекты основных средств. При этом МСФО (IAS) 16 не будет применяться к биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью, и к продукции на плодовых культурах. Сельскохозяйственная продукция осталась в сфере применения МСФО (IAS) 41 и учитывается по справедливой стоимости.

Поправки в МСФО (IAS) 16 следует применять ретроспективно. При этом разрешено их досрочное применение.

Освобождение переходного периода для целей первого применения МСФО (МСФО (IFRS) 1) относится и к поправкам МСФО (IAS) 16, а именно: действует исключение по условной стоимости. Компании могут использовать справедливую стоимость плодовых культур на начало самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов в качестве условной первоначальной стоимости на эту дату. Данное исключение применимо к плодовым культурам, поскольку они являются объектами основных средств по определению МСФО (IAS) 16.

Изменения, связанные с раскрытием информации в финансовой отчетности

В результате запросов заинтересованных сторон и в рамках глобального проекта СМСФО по совершенствованию требований, связанных с представлением и раскрытием информации в финансовой отчетности, в дополнение к пересмотру Концептуальных основ МСФО был опубликован документ "Инициатива в сфере раскрытия информации (поправки к МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности")".

Основная цель поправок - побудить компании (и прочие стороны, задействованные в подготовке и обзоре финансовой отчетности) к тому, чтобы требования к представлению и раскрытию информации в финансовой отчетности были тщательно взвешены посредством применения

профессионального суждения (в том числе с учетом соблюдения принципов существенности, понятности и сопоставимости).

Изменения заключаются в следующем.

1. При агрегировании информации не должно допускаться уменьшение понятности финансовой отчетности через вуалирование существенной информации несущественными данными или через агрегирование существенных статей, отличающихся по характеру или функциям. Принцип существенности применяется ко всем четырем формам финансовой отчетности (отчет о финансовом положении на дату окончания периода, отчет о прибылях, убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата за период, отчет об изменениях в собственном капитале за период, отчет о денежных потоках за период) и примечаниям к ним.

2. Выполнение конкретного требования какого-либо МСФО по раскрытию информации не обязательно, если раскрываемая информация не является существенной. Эти правила должны рассматриваться наряду с определением существенности, указанным в пункте 7 МСФО (IAS) 1, которое требует учитывать статьи по отдельности и в совокупности, так как группа несущественных статей может в случае их объединения стать существенной.

3. Следует рассмотреть необходимость раскрытия дополнительной информации, если выполнение конкретных требований МСФО является недостаточным для понимания финансовой отчетности.

4. В случае представления промежуточных итоговых сумм (в отчете о финансовом положении, отчете о прибылях, убытках и прочем совокупном доходе) такие суммы должны:

- содержать статьи, которые состоят из сумм, признанных и оцененных в соответствии с МСФО;
- быть представлены и обозначены таким образом, чтобы были ясны и понятны статьи, составляющие промежуточную итоговую сумму;
- использоваться последовательно из периода в период;

- и быть выделены в менее заметном формате по сравнению с промежуточными итоговыми суммами и итоговыми суммами, которые должны быть представлены в отчете о финансовом положении согласно МСФО.

5. Компоненты прочего совокупного дохода (исключая относящиеся к ассоциированным и совместным предприятиям, учитываемые по методу долевого участия), должны быть классифицированы по характеру и сгруппированы как те, которые в соответствии с другими МСФО:

- не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка;
- и впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка при выполнении определенных условий.

6. Доля в прочем совокупном доходе ассоциированных и совместных предприятий, учитываемых по методу долевого участия с раздельным представлением доли в статьях, которые в соответствии с другими МСФО:

- не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка;
- впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка при выполнении определенных условий.

7. Включены примеры упорядоченного представления или группировки примечаний для соблюдения цели понятности и сопоставимости финансовой отчетности.

В результате поправок были удалены примеры раскрытия учетной политики по налогам на прибыль и курсовым разницам из пункта 120 МСФО (IAS) 1, поскольку не было понятно, почему пользователь финансовой отчетности всегда ожидает, что эта специфическая учетная политика должна быть раскрыта.

В связи с поправками компании, возможно, пожелают пересмотреть:

- применение принципа существенности;
- степень агрегирования строк финансовой отчетности;

- использование промежуточных итоговых сумм;
- вид представления информации;
- порядок примечаний к финансовой отчетности;
- содержание и представление учетной политики;
- объем раскрытия информации по существенным операциям с учетом удовлетворительного объяснения экономической сущности операций;
- какая учетная политика является существенной для пользователей финансовой отчетности для целей понимания конкретных операций.

Кроме того, фирмы могут рассмотреть возможность совместной работы с аудиторами и акционерами в процессе определения существенной и уместной информации для раскрытия в финансовой отчетности применительно к конкретному отчетному периоду.

Поправки можно применять досрочно. При этом компании не обязаны раскрывать информацию по МСФО (IAS) 8 (пп. 28-30) в отношении этих поправок. Тем не менее, если компания решила изменить порядок примечаний или информацию, представленную или раскрытую по сравнению с предыдущим периодом, в соответствии с пунктом 38 МСФО (IAS) 1, ей следует также внести корректировки в сопоставимую информацию для приведения в соответствие с текущим периодом представления и раскрытия информации в финансовой отчетности.

Поправки по учету инвестиционных организаций

Пункт 4 (a) МСФО (IFRS) 10 "Консолидированная финансовая отчетность" (далее - МСФО (IFRS) 10) содержит исключение, позволяющее не составлять консолидированную финансовую отчетность при условии соблюдения определенных специфических критериев данного стандарта. В частности, инвестиционная организация при соблюдении определенных критериев не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность, если она будет должна оценивать все свои дочерние предприятия

по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Применение этого исключения вызвало ряд частных вопросов у заинтересованных сторон.

Поправки, сделанные СМСФО, разъяснили некоторые аспекты применения МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 "Раскрытие информации об участии в других предприятиях" (далее - МСФО (IFRS) 12) и МСФО (IAS) 28 "Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия" (далее - МСФО (IAS) 28), связанные с исключением общего характера по инвестиционным организациям. Рассмотрим эти аспекты.

1. Каким образом при подготовке консолидированной финансовой отчетности материнские предприятия должны применять исключение общего характера МСФО (IFRS) 10 для инвестиционных организаций по отсутствию необходимости представлять консолидированную отчетность, если инвестиционная организация - это материнское предприятие?

В МСФО (IFRS) 10 было добавлено разъяснение о том, что материнское предприятие, являющееся инвестиционной организацией, не должно представлять консолидированную финансовую отчетность. Ему следует оценивать все свои дочерние предприятия по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9 (за исключением случая, когда такое предприятие не является инвестиционной организацией, но основной целью его деятельности является оказание услуг, относящихся к деятельности инвестиционной организации по осуществлению инвестиций). Ранее МСФО (IFRS) 10 содержал требование о том, что инвестиционная организация должна консолидировать свои дочерние предприятия, которые оказывают услуги, относящиеся к инвестиционной деятельности инвестиционной организации, так как эта деятельность лишь составная часть деятельности самой инвестиционной организации. Данное утверждение послужило поводом для претензий заинтересованных сторон, поскольку вступало в противоречие с другими требованиями стандарта. Поправка к параграфу 32 МСФО (IFRS) 10 разъясняет, что инвестиционная организация консолидирует только те

дочерние предприятия, которые удовлетворяют двум критериям одновременно:

- дочернее предприятие не является инвестиционной организацией;
- основная цель деятельности дочернего предприятия - предоставление услуг, которые относятся к инвестиционной деятельности инвестиционной организации.

2. Каким образом компания, не являющаяся инвестиционной, должна учитывать свои доли в ассоциированных компаниях или в совместной деятельности организаций, являющихся инвестиционными?

На практике могут возникнуть случаи, когда компания, которая не является инвестиционной, имеет инвестицию в дочернюю компанию, которая является инвестиционной организацией, и соответственно, эта дочерняя компания в своей финансовой отчетности оценивает доли в своих дочерних компаниях по справедливой стоимости. МСФО (IFRS) 10 четко указывает на то, что компания, которая не является инвестиционной, не должна консолидировать финансовые результаты своей дочерней компании, являющейся инвестиционной организацией, сохраняя оценку по справедливой стоимости дочерних компаний консолидируемой инвестиционной организации. В таких обстоятельствах при подготовке консолидированной финансовой отчетности компания, не являющаяся инвестиционной, должна консолидировать дочерние компании своей инвестиционной дочерней компании в соответствующей последовательности, а затем консолидировать свою инвестиционную дочернюю компанию в свою финансовую отчетность.

МСФО (IAS) 28 на данный момент не содержит аналогичных требований, и, соответственно, руководство стандарта было разъяснено в отношении применения метода долевого участия материнской компанией, не являющейся инвестиционной, для инвестиций в ассоциированное или совместное предприятие, являющееся инвестиционным.

Поправки в МСФО (IAS) 28 разъясняют, что если компания, которая не является инвестиционной организацией, имеет долю участия в ассоциированном или совместном предприятии, являющемся инвестиционной организацией, то, применяя метод долевого участия для учета своих долей в таком ассоциированном или совместном предприятии, она может сохранить оценку дочерних предприятий такого ассоциированного или совместного предприятия по справедливой стоимости (то есть непосредственно из его финансовой отчетности).

Таким образом, для инвестиций материнского предприятия, не являющегося инвестиционной организацией, корректировки в финансовую отчетность дочерних предприятий, являющихся инвестиционными организациями, в случае наличия у них своих дочерних предприятий, учитываемых по справедливой стоимости, потребуются, а в финансовую отчетность ассоциированного или совместного предприятия - не потребуются.

3. Применение МСФО (IFRS) 12 "Раскрытие информации об участии в других предприятиях" (далее - МСФО (IFRS) 12) инвестиционными организациями.

Поправки в МСФО (IFRS) 10 разъясняют, что инвестиционная организация, составляющая финансовую отчетность, в которой все ее дочерние предприятия оцениваются по справедливой стоимости через прибыли или убытки (в соответствии с МСФО (IFRS) 10), должна раскрывать информацию в отношении инвестиционных организаций в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 12. Отметим, что такие же требования по-прежнему содержатся и в МСФО (IAS) 27.

Досрочное применение поправок разрешается. Поправки применяют ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8. Однако при первом применении МСФО компании должны представлять только сумму корректировки согласно пункту 28 (f) МСФО (IAS) 8 за наиболее поздний сравнительный период, а не за текущий и все сравнительные периоды.

1.3. Обобщение практического опыта применения МСФО Российскими компаниями»

Обобщение практики применения МСФО российскими компаниями, в том числе причины и методы подготовки отчетности по МСФО, используемое программное обеспечение, проблемы, с которыми сталкиваются предприятия при переходе на МСФО, а также опыт и готовность специалистов к применению международных стандартов.

1. В исследовании приняли участие более 2000 компаний.

2. Профессиональный состав компаний.



3. Размер компании



4. Сфера деятельности компаний.



5. Национальная принадлежность компаний.

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 2015, 2016 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 возросшей за последние годы квалификации специалистов, составляющих отчетность по международным стандартам.

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

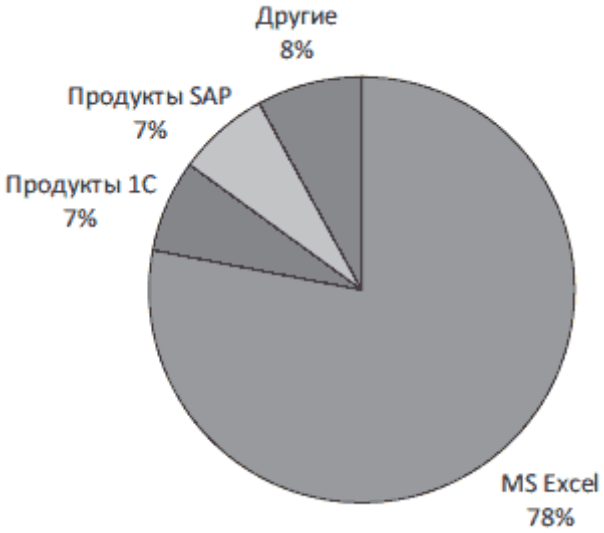
Составляете ли Вы отчетность по МСФО?



7. Автоматизация составления отчетности по МСФО.

Большинство компаний 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 компаний 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 компаний (более 400 человек) выделяют специализированную литературу: периодические издания, книги. Значительное число компаний 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 прямого 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 компаний, 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.

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 единовременно в короткие сроки, а также отслеживать зависимости различных показателей деятельности — реально, если выстроить единую систему учета и отчетности на предприятии.

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

Настраиваемые методики построения финансового и управленческого учета на предприятии;

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, НКРФ.

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-ориентированных специалистов: 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.

Подготовка к первой отчетности по МСФО

В связи с выпуском приказа Минфина РФ от 25 ноября 2014 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 2013 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 2015 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 2015 г. по МСФО, объем первой отчетности по МСФО, порядок аудита и представления отчетности может выглядеть следующим образом, представленным в приложении 1.

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 2017 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 2015 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 (приложение 2).

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 (2015 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 2017 г. (приложение 3).

Составление первой отчетности по МСФО

Составление первой отчетности по МСФО (в соответствии с МСФО 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности») отличается от составления 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 2015 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 2014 г.) в течение 2—4 кварталов 2016 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 2014 г. Вместе с тем некоторые организации составляют отчетность, например, за три года. В этом случае датой перехода будет 1 января 2013 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.

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

Глава 2. Практика применения Международных стандартов учета и отчетности в ООО «Строй Форум»

2.1. Методические аспекты перехода на МСФО Общества

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

В ноябре 2014 года МСФО были признаны для применения на территории России*. Консолидированная финансовая отчетность по этим стандартам должна быть подготовлена за период, завершившийся 31 декабря 2015 года. Ее составят компании, которые подпадают под действие Федерального закона от 27 июля 2013 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. 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 — 01.01.2015. 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 01.01.2015;

объединение бизнеса в прошлом; группа приняла решение не применять МСФО 3 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 01.01.2012.

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 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 31.12.2015 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 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».

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.

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.

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 децентрализовано.

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

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

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	
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	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	
большая нагрузка на существующих специалистов; без грамотного перераспределения обязанностей существует риск невыполнения поставленных задач; необходимость дополнительного обучения	нет знания бизнеса — нужно время на его анализ; вновь сформированная структура может отторгаться, так как поставлена сверху — сложности со сбором данных, качественной информации; может быть

специалистов подготовке отчетности по МСФО — как правило, с помощью консультантов, что приводит к увеличению финансовых затрат в первый год постановки функции МСФО	неоптимальной структурой (если специалисты наняты на уровне холдинга, а группа географически диверсифицирована); сложности с наймом квалифицированных специалистов и грамотной оценкой их квалификации

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

Для успешного проведения автоматизации необходимо обратить внимание на следующие факторы.

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.

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.

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

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.

2.2. Отличия учета по МСФО и РСБУ отдельных элементов капитала

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

В настоящее время российские компании для учета нематериальных активов применяют ПБУ 14/2007 [1]. 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 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 денег (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:

$$\sum_{i=1}^{n} \frac{Денежный\ поток_i}{(1+r)^i},$$

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

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	РСБУ	МСФО	Корректировка	РСБУ	МСФО	Корректировка	РСБУ/выбытие НМА		МСФО/выбытие НМА		Корректировка
Период	31.12.X0			31.12.X1			31.12.X2				
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	–	–	–

Амортизация

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

Подготовлено с использованием системы ГАРАНТ

Таблица 3. Предпосылки

Предпосылки	МСФО	РСБУ
Цена приобретения, ед.	100	100
Стоимость чистых активов (активы-пассивы), ед.	60	30
Деловая репутация, ед.	20	70
Доля в приобретаемой компании, %	100	100

Таблица 4. РСБУ баланс на дату приобретения компании B

РСБУ баланс на дату приобретения компании	Компания A (материнская)	Компания B (приобретенная)	A (после приобретения компании B)
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)

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) ед. = 120 ед. (где 90 ед. — амортизация, 30 ед. — убыток от выбытия ОС),

по МСФО расходы составляют: (100 - 0) ед. = 100 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 ожет 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 течение 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, разбивают 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).

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.

Нюансы отражения выручки в учете по МСФО

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. 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».

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

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

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

Выручка турагентства составит: (30 000 руб. - 26 460 руб.) x 18/118 = 3000 руб.

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

Общество 31.12.2015 продало оборудование компании С. Согласно условиям договора компания С может заплатить 102 500 руб. сразу или 120 000 руб. 31.12.2015 (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 руб. : 102 500 руб. - 1) х 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 руб. По состоянию на 30.06.2015 процентный доход составит:

102 500 руб. х 8,2% = 8405 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 30.06.2015 следует отразить:

выручку — 102 500 руб.;

процентный доход — 8405 руб.

В бухгалтерском балансе:

дебиторская задолженность покупателя: 102 500 + 8405 = 110 905 руб.

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

110 905 руб. х 8,2% = 9095 руб.

Таким образом, она достигает значения номинальной суммы платежа:

110 905 + 9095 = 120 000 руб.

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

В этом случае выручка составит: 120 000 : (1 + 20% : 100%)1 = = 100 000 руб.

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 МСФО [3] 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

Общество, оказывая услуги по проведению тренингов и семинаров, 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 чел. x 8000 руб. = 112 000 руб.

Стоимость услуг по обучению: (60 000 руб. - 8000 руб.) x 14 чел. x 9 : 36 = 182 000 руб.

Совокупный доход за год составит:

182 000 + 112 000 = 294 000 руб. Выручка в следующем году составит: (60 000 руб. - 8000 руб.) x 14 чел. x 27 : 36 = 546 000 руб.

Проценты, роялти, дивиденды:

проценты признаются по методу эффективной ставки процента[4];

роялти признаются по принципу начисления согласно содержанию конкретного договора;

дивиденды признаются, когда установлено право 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

ООО «Строй Форум» 01.01.2015 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% x 3 000 000 руб. x 3 = 900 000 руб.;

скидка:

3 000 000 - 2 800 000 = 200 000 руб.;

итого:

900 000 + 200 000 = 1 100 000 руб.

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

300 000 руб. : (1 + х) + 300 000 руб. : (1 + х)2 + 3 300 000 руб. : (1 + х)3 = 2 800 000 руб., откуда х = 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 инструменты: признание и оценка». Также были сделаны дополнения к приложению МСФО (IAS) 18 в 2012 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.

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 × 12,8%	3	4 = 1 + 2 + 3
1	2 600 000	339 000	(300 000)	2 639 000
2	2 639 000	346 000	(300 000)	2 925 000
3	2 925 000	375 000	(3 300 000)	0
	Итого:	1 100 000		

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

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.

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

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.

Продажа с правом возврата. Ситуация, при которой покупатель имеет право возвратить 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.

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.

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.

Глава 3. Основные направления повышения эффективности национальной системы учета при использовании положений МСФО

Выводы и предложения по результатам исследования.

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 компаний, 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.

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 практики 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 статуса профессии путем проведения профессиональных конкурсов, создания рейтингов высококвалифицированных специалистов данной сферы, введения профессионального праздника Международного дня МСФО.

Сближение Международных и Российских стандартов учета

За время реформирования национальные стандарты бухгалтерского учета в России претерпели значительные изменения за счет их сближения с МСФО:

- изменились старые ПБУ и введены новые ПБУ, ориентированные на МСФО;
- формы отчетности стали рекомендательными;
- значительно увеличилось количество требуемых раскрытий к отчетности;
- появились новые понятия, пришедшие из МСФО (например, условные факты хозяйственной деятельности, промежуточная отчетность, отложенные налоговые активы и обязательства).

Сейчас на сайте Минфина России размещены проекты нескольких новых ПБУ: «Доходы организации», «Учет вознаграждений работникам», «Учет запасов» и «Учет аренды». Кроме того, скоро там должны появиться и другие проекты ПБУ: «Бухгалтерская отчетность организации», «Учет основных средств», «Расходы организации». Министерство финансов планирует утвердить их в конце 2013 года, чтобы они начали действовать с 2014 года. Новые ПБУ во многом повторяют положения МСФО.

В новых ПБУ будет прямое требование дисконтировать кредиторскую и дебиторскую задолженность со сроком более 12 месяцев, что является одним из требований МСФО.

В ПБУ 1/2008 (в редакции от 18 декабря 2012 года) «Учетная политика организации» определено, что «если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также МСФО».

С 2013 года действует новый Федеральный закон от 6 декабря 2012 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», в котором разъясняется, что регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с принципом «применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов». Под международным стандартом понимается «стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте независимо от конкретного наименования такого стандарта».

Заключение

Международные стандарты учета позволяют не только сократить расходы компаний по подготовке своей отчетности (особенно в условиях консолидации финансовой отчетности предприятий, работающих в разных странах), но и снизить затраты по привлечению капитала. Известно, что рыночная цена капитала определяется двумя основными факторами: перспективной отдачей и рисками. Некоторые из рисков действительно характерны для деятельности самих компаний, однако есть и такие, которые вызваны недостатком информации, отсутствием точных сведений об отдаче капиталовложений. Одной из причин информационной недостаточности является отсутствие стандартизированной финансовой отчетности, которая,

сохраняя капитал, фактически приумножает его. Это объясняется тем, что инвесторы согласны получать чуть более низкие доходы, зная, что большая открытость информации снижает их риски.

2015 году Комитет по МСФО внес изменения в несколько стандартов, в частности в МСФО (IFRS) 5 "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность", МСФО (IAS) 40 "Инвестиционная недвижимость", МСФО (IAS) 16 "Основные средства" и другие. Эти изменения не кардинальны и обязательны к применению только со следующего года, но специалистам по МСФО уже сейчас нужно обратить на них внимание, чтобы заблаговременно собрать необходимую информацию и подготовиться к изменению учета.

Путём изучения МСФО нетрудно быть в хорошей профессиональной форме - оставаться современным квалифицированным специалистом. При оценке внедрения международных стандартов недальновидно ориентироваться исключительно на поставку информации для инвесторов.

Чтобы деньги на внедрение не были потрачены неэффективно, необходимо привязать существующую систему управленческого учёта к внедряемым международным стандартам. Основанием для такого подхода может служить изначальное приближение МСФО к управленческой и собственнической идеологии, а также к бизнес-логике. Главным достижением долгого и трудного процесса внедрения МСФО должно стать не привлечение более дешёвого финансирования и выход на IPO, а быстрое и точное извлечение данных, входящих в отчётность по МСФО из системы управленческого бухгалтерского учёта.

Инвесторам необходима не только отчётность по МСФО, а нечто большее. Данная ситуация нормальна, так как управленческий учёт должен вестись в любой компании.

Именно из управленческого учёта можно получать дополнительные данные для избранных инвесторов. К тому же у компаний всегда остаются коммерческие секреты, большинство из которых в отчётности по МСФО не

раскрывается. Было бы странно раскрывать все коммерческие секреты в отчётности по МСФО, которая априори является публичной, то есть доступной всем заинтересованным пользователям.

Если инвестор имеет контроль над компанией, ему не составит труда узнать любую информацию, в том числе представляющую коммерческую тайну, о компании. Если в отчётности по МСФО раскрывать всю информацию, которая только может прийти в голову инвестору или другому пользователю, то это будет слишком затратно в плане финансовых, трудовых и временных ресурсов для самой компании, да ещё и подорвет конкурентные преимущества путём раскрытия коммерческой тайны.

Естественно, что бизнес на это пойти не может и разработчики стандартов (Совет по Международным стандартам финансовой отчётности), понимая это, никогда не включат требования о раскрытии всей информации в стандарты МСФО.

В соответствии с требованиями международных стандартов компании должны избирать подходы в МСФО аналогичные их национальной практике. Такое требование, в частности, содержится в МСФО 1 "Первое применение Международных стандартов финансовой отчётности"(IFRS 1). При этом разработчики МСФО полагали, что суждения, принятые в национальном учёте при переходе на МСФО не должны быть разными, ведь объект учёта один, а применяемые стандарты на объект учёта объективно не влияют.

Естественно, не учтено влияние налогового учёта на бухгалтерскую отчётность, составленную по некоторым национальным стандартам, например, российским.

Поэтому российским компаниям просто необходимо отходить от вышеуказанного требования МСФО 1, и отражать операции исходя из независимого профессионального взгляда, который, именно в российских условиях, может отличаться от применяемого для целей составления национальной отчётности.

Список использованных источников:

1. Федеральный закон от 27.07.2010 №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (ред. от 04.11.2014).
2. Минина Н.В. Внедрение МСФО в российскую систему бухгалтерского учета // Audit-it.ru.
3. МСФО на практике http://msfo-practice.ru/news.aspx
4. Лабынцев Н.Т., Смертина Е.Н., Калайда О.М. Международные стандарты финансовой отчетности: теория, методика и практика их применения в россии (монография) // Международный журнал экспериментального образования. – 2014. – № 5 – С. 166-167
5. Сухарев И. Р. Значение введения МСФО в России // Издательство «Бухгалтерский учет». – 2012. – № 3. – С.7-13.
6. Рыльцова Г. Новое в МСФО в 2014 году // МСФО на практике №1, январь 2014.
7. Сокова Н. Обесценивание активов (МСФО (IAS) 36) // МСФО на практике №1, январь 2014.

8. Бахтин В. История и перспективы МСФО в России. http://402fz.4dk.ru/statexp/stati_ekspertov/istoriya_i_perspektivy_msfo_v_rossii/, 2016 г.

9. Осуществление реформы бухгалтерского учета в Российской Федерации: МСФО сегодня и завтра. – М., 2015;

10. Трубилин А.И., Оксанич Е.А., Рыбянцева М.С. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие. М.: «ИНФА-М», 2015 г. – 366с. МСФО (IFRS, IAS, РСБУ):

11. Существенные различия международных стандартов финансовой отчетности и российских принципов бухгалтерского учета. – http://www.as-audit.ru/consult/show/1481/, 2016 г.

12. http://www.minfin.ru. Официальный сайт Министерства финансов российской Федерации: Действующие стандарты МСФО
действующих стандартов МСФО

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»

МСФО (IAS) 2 «Запасы»

МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств»

МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»

МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода»

МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»

МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность»

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (IAS 16 «Property, Plant and Equipment»)

МСФО (IAS) 17 «Аренда» (IAS 17 «Leases»)

МСФО (IAS) 18 «Выручка» (IAS 18 «Revenue») (перестанет действовать с 1 января 2017 года; новый стандарт по выручке, который будет действовать с 01.01.17 — IFRS 15)

МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»

МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»

МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»

МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»

МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»

МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам»

МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»

МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия»

МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»

МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве»

МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»

МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»

МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»

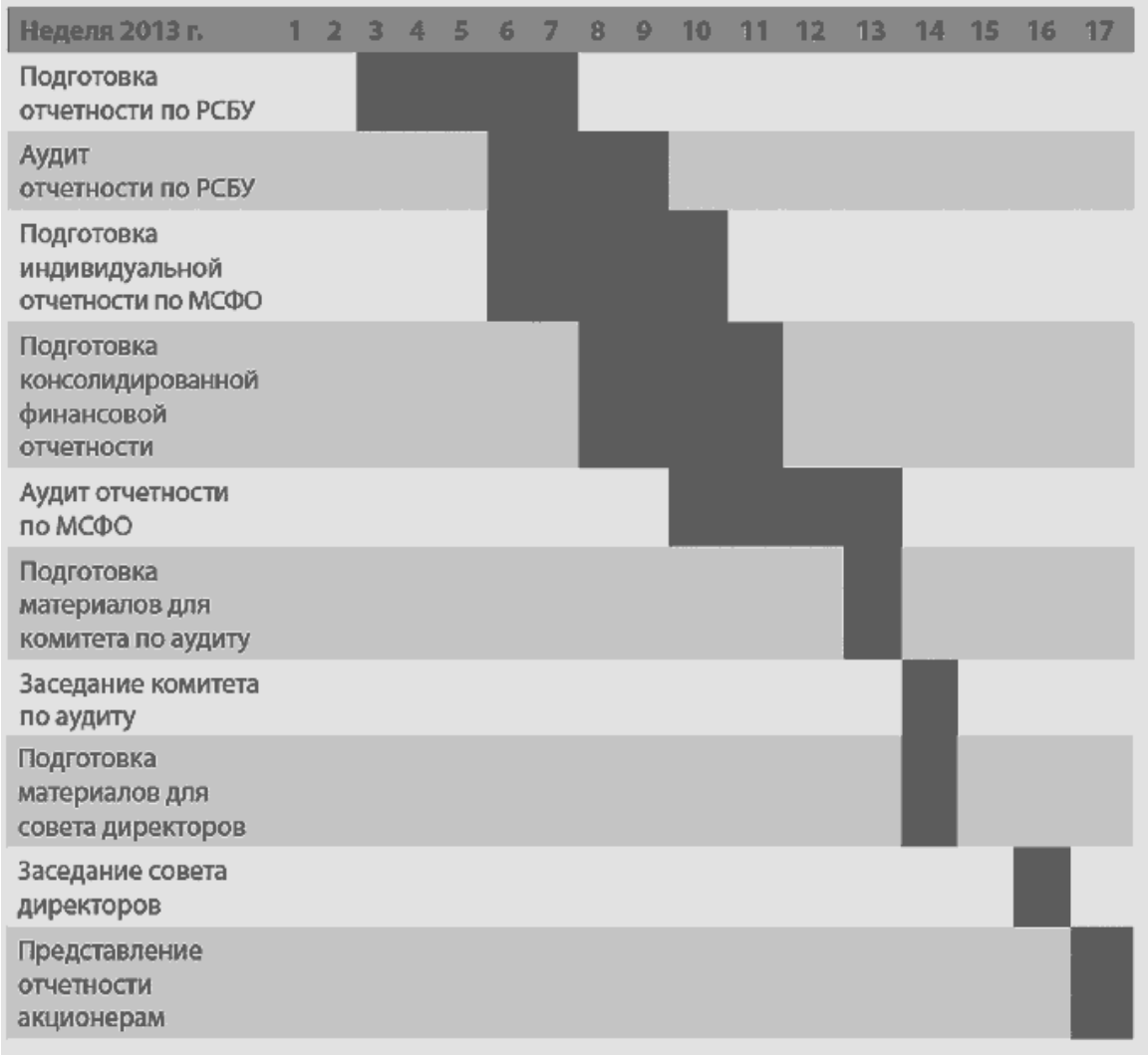
МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (подробно об оценочных обязательствах, об условных обязательствах)
МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»
МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»
МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»
МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»
МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов»
МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях»
МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»
МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»
МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»
МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»
МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»
МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»
МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»
МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»
МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность»
МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях»
МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (читать тут)
МСФО (IFRS) 14 «Счета отложенных тарифных разниц»(*Regulatory Deferral Accounts*) — вступит в силу с 01 января 2016 года
МСФО (IFRS) 15 «Выручка от контрактов с клиентами» (*Revenue from Contracts with Customers)* — вступит в силу с 01 января 2017 года
МСФО (IFRS 16) «Аренда» выпущен в январе 2016 года, вступит в силу с 1 января 2019 года.

13. Фазулзянова А. И. Перспективы развития бухгалтерского учета и отчетности // Молодой ученый. — 2016. — №7. — С. 131-134.

Приложение

Приложение 1



Приложение 2

Система учета и отчетности по МСФО

	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
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

Приложение 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