

ПОДГОТОВКА И АВТОМАТИЗАЦИЯ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО

Москва
«ИС-Паблицинг»



С.В. Диятян, А.Э. Бобровников

1С:Академия ERP.

Подготовка и автоматизация отчетности по МСФО

Электронная книга в формате pdf; ISBN 978-5-9677-2943-0.

Электронный аналог издания "1С:Академия ERP. Подготовка и автоматизация отчетности по МСФО" (ISBN 978-5-9677-2888-4, М.: ООО "1С-Паблишинг", 2019; артикул печатной книги по прайс-листу фирмы "1С": 4601546140340; по вопросам приобретения печатных изданий издательства "1С-Паблишинг" обращайтесь к партнеру "1С", обслуживающему вашу организацию, или к другим партнерам фирмы "1С").

Составление и предоставление финансовой отчетности являются неотъемлемой частью процесса обеспечения жизнедеятельности практически любой компании. На ее основе пользователи различных групп принимают решения в целях управления активами, оценки доходности капиталовложений, привлечения заемных средств, контроля и распределения рисков, получения гарантий трудоустройства и проч.

В книге рассматриваются вопросы теории и практического применения основных принципов составления отчетности в соответствии с МСФО. Вопросы автоматизации процесса построения финансовой отчетности по международным стандартам иллюстрируются на примере прикладного решения «1С:ERP Управление предприятием».

Книга адресована специалистам, бухгалтерам, консультантам и финансовым менеджерам, участвующим в подготовке отчетности по МСФО и работающим с ней, а также специалистам по внедрению систем автоматизации. Студенты и аспиранты, изучающие финансовые дисциплины, могут использовать предлагаемое издание для расширения и закрепления полученных знаний в области составления бухгалтерской отчетности. Например, книга может быть полезна при проведении работы с целью качественного сравнения содержания показателей финансовой отчетности, созданной по РСБУ и МСФО.

Все книги серии "1С:Академия ERP" – v8.1c.ru/erp-academy

УДК 657.1:004

ББК 65.052.2с51

Д50

С. В. Диятян, А. Э. Бобровников

Д50

Подготовка и автоматизация отчетности по МСФО /

С. В. Диятян, А. Э. Бобровников. – М., ООО «1С-Паблишинг», 2020. –

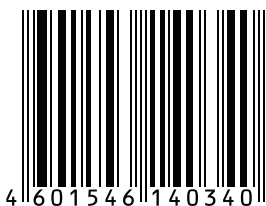
290 с.: ил. – (1С:Академия ERP)

ISBN 978-5-9677-2888-4

Составление и предоставление финансовой отчетности являются неотъемлемой частью процесса обеспечения жизнедеятельности практически любой компании. На ее основе пользователи различных групп принимают решения в целях управления активами, оценки доходности капиталовложений, привлечения заемных средств, контроля и распределения рисков, получения гарантий трудоустройства и проч.

В книге рассматриваются вопросы теории и практического применения основных принципов составления отчетности в соответствии с МСФО. Вопросы автоматизации процесса построения финансовой отчетности по международным стандартам иллюстрируются на примере прикладного решения «1С:ERP Управление предприятием».

Книга адресована специалистам, бухгалтерам, консультантам и финансовым менеджерам, участвующим в подготовке отчетности по МСФО и работающим с ней, а также специалистам по внедрению систем автоматизации. Студенты и аспиранты, изучающие финансовые дисциплины, могут использовать предлагаемое издание для расширения и закрепления полученных знаний в области составления бухгалтерской отчетности. Например, книга может быть полезна при проведении работы с целью качественного сравнения содержания показателей финансовой отчетности, созданной по РСБУ и МСФО.



Право тиражирования и распространения книги принадлежит фирме «1С-Паблишинг».

Полное или частичное копирование материалов книги без письменного разрешения фирмы «1С-Паблишинг» запрещается.

ISBN 978-5-9677-2888-4

© ООО «1С-Паблишинг», 2020

Оглавление

Введение.....	7
Принятые термины и сокращения	9
Глава 1. Что такое МСФО	15
Появление идеи МСФО, история создания.....	15
Применение МСФО в мире.....	20
История МСФО в России	23
Глава 2. Требования к специалистам.....	29
Специалист по МСФО: обзор профессии.....	29
Что представляют собой квалификации DipIFR (ДипИФР-Рус) и АССА?	32
Как сформировать свое «профессиональное суждение бухгалтера»?	39
Источники информации о МСФО в Интернете.....	43
Глава 3. Инструментарий составления отчетности.....	45
Отчетность составляется в MS Excel.....	45
Системы автоматизации.....	50
Варианты внедрения системы автоматизации	57
Ситуация «Дочерняя компания международной корпорации»	58

Ситуация «Отдельная компания»	61
Ситуация «Холдинг»	62
Глава 4. Способы составления отчетности	65
Возможные способы составления отчетности.....	65
Трансформация отчетности.....	66
Трансляция операций	67
Параллельный учет.....	69
Комбинация способов	70
Глава 5. Переход к автоматизации отчетности	73
Как перейти к автоматизации?	73
Для чего нужна МСФО Таксономия?	87
Возможности применения языка XBRL.....	99
Учетная политика организации.....	106
Методологическая основа проекта автоматизации.....	110
Как составить корпоративный план счетов?.....	128
Построение модели отчетности в MS Excel	142
Глава 6. Отдельные вопросы методологии составления отчетности по МСФО	167
Как сблизить национальные и международные стандарты учета?	167
Составление «Отчета о движении денежных средств» косвенным способом.....	176
Глава 7. Настройка модели отчетов в 1С:ERP	189
Возможности генератора финансовых отчетов. Элементы и показатели отчетов	189
Сохраненные элементы	201
Работа со сложными таблицами	204
Комплекты отчетов	209

Глава 8. Расчет и анализ финансовых показателей по данным отчетности.....	215
Ликвидность	215
Рентабельность	219
Прибыль	223
Оборачиваемость.....	226
Финансовая независимость (зависимость), финансовый рычаг	231
Заключение.....	237
Приложение 1. МСФО: порядок выпуска, структура, сфера применения.....	239
Методологическая основа МСФО	239
Совет по МСФО	241
Процесс создания стандартов.....	246
Перечень стандартов и интерпретаций к ним	248
Проекты СМСФО по изменению стандартов.....	253
Система МСФО: как читать стандарты.....	255
Приложение 2. Концептуальные основы финансовой отчетности.....	259
Появление, изменение, структура и цель «Концептуальных основ»	259
Качественные характеристики полезной финансовой информации.....	264
Отчитывающийся субъект и его границы	268
Активы, обязательства, капитал	269
Доходы и расходы.....	273
Критерии признания элементов финансовой отчетности	275
Оценка элементов финансовой отчетности.....	277
Концепция капитала и поддержания капитала	279

Приложение 3. Понятие справедливой стоимости	281
Что такое справедливая стоимость?	281
Когда следует применять оценку по справедливой стоимости?	286
Список использованной литературы	289

Введение

Достижение успеха в управлении бизнесом для компании напрямую связано с вопросами подготовки информации для планирования ресурсов, организации их использования в хозяйственной деятельности, а также контроля и последующего анализа полученных результатов.

Факторы конкурентной борьбы в условиях современного рынка требуют от предприятия выстраивать ключевые процессы сбора, обработки, подготовки и предоставления учетной информации различным группам пользователей финансовой отчетности с использованием комплексных научных подходов на всех уровнях управления: оперативном, тактическом и стратегическом.

Работа «вручную» с большим количеством данных при ведении бухгалтерского учета слишком трудоемка, чревата большим количеством ошибок и делает практически невозможным оперативное составление достоверной финансовой отчетности. Автоматизация процессов учета, подготовки и проверки отчетности исключает эти проблемы и дает множество преимуществ – например, увеличение скорости анализа информации при принятии управленческих решений.

В настоящее время на рынке программного обеспечения представлен ряд отечественных и зарубежных продуктов, позволяющих автоматизировать все процессы подготовки и выпуска отчетности: от накопления данных о хозяйственных операциях в бухгалтерском учете предприятия до заполнения отчетных форм, их анализа, аудита и утверждения.

В книге рассматриваются теория и практика некоторых методик составления в коммерческих организациях финансовой отчетности по международным стандартам. Вопросы автоматизации процесса подготовки отчетности по МСФО иллюстрируются на примере отечественной системы управления «1С:ERP Управление предприятием».

Авторы книги полагают, что без изучения и понимания теории МСФО и практическая деятельность в области применения положений международных стандартов теряет свой смысл, и надеются на скромную помощь данного издания в работе наших коллег с МСФО.

Важно отметить, что данная книга не является документацией к программе, так как в ней не приводятся особенности работы с программой, описания конкретных действий пользователя по работе с пунктами меню и элементами форм. Для этого существуют документация и учебные курсы, которые рекомендуются к изучению для большего понимания возможностей работы в программе. Настоящее издание не претендует на исчерпывающую информацию обо всех возможных трактовках стандартов МСФО. Авторы ставили перед собой цель написать книгу, с которой можно начать путь в мир отчетности по МСФО и автоматизации ее получения. Понимая, что подобного рода кратких методических пособий, объединяющих теоретические основы с практической стороной автоматизации процесса построения отчетности по МСФО, очень мало, авторы прошли свой путь по проектированию и настройке подсистемы международного финансового учета в программном продукте 1С:ERP. Одновременно с этим возникло понимание формата будущей книги и желание поделиться своим практическим опытом с читателями.

Данная книга входит в серию «1С:Академия ERP», другие издания которой также рекомендуются к изучению для понимания процессов, протекающих в компаниях, и их взаимосвязей – как между собой, так и с точки зрения финансового планирования и управления ресурсами предприятия в целом.

В книгах серии теория иллюстрируется описаниями практических возможностей программных продуктов «1С». Классические определения сопровождаются скриншотами их конкретных реализаций в программе. Отзывы и предложения по улучшению этой книги и всей серии можно присылать на электронную почту publishing@1c.ru с пометкой «1С:Академия ERP».

Принятые термины и сокращения

- **1С:ERP** – конфигурация системы управления предприятием «1С:ERP Управление предприятием» на базе платформы «1С:Предприятие 8».
- **ACCA** – Ассоциация присяжных сертифицированных бухгалтеров (англ. Association of Chartered Certified Accountants).
- **BSC** – сбалансированная система показателей (**ССП**) (англ. Balanced Scorecard).
- **EBITDA** – прибыль до учета процентов к уплате, налога на прибыль, амортизации по ОС и НМА (англ. Earnings before Interest, Tax, Depreciation, Amortization).
- **ERP** – планирование ресурсов предприятия (англ. Enterprise Resource Planning).
- **GPM** – рентабельность продаж (общая) (англ. Gross Profit Margin).
- **IAS** – международные стандарты финансовой отчетности (**МСФО**), аббревиатура использовалась до 2001 года (англ. International Accounting Standards).

- **IASB** – Совет по международным стандартам финансовой отчетности (**СМСФО**), аббревиатура используется начиная с 2001 года (англ. International Accounting Standards Board).
- **IASC** – Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (**КМСФО**), аббревиатура использовалась до 2001 года (англ. International Accounting Standards Committee).
- **IASCF** – Фонд комитета по международным стандартам финансовой отчетности (**ФКМСФО**) (англ. International Accounting Standards Committee Foundation).
- **IFAC** – Международная федерация бухгалтеров (**МФБ**) (англ. International Federation of Accountants).
- **IFRS** – международные стандарты финансовой отчетности (**МСФО**), аббревиатура используется начиная с 2001 года (англ. International Financial Reporting Standards).
- **IFRIC** – Комитет по интерпретациям международной финансовой отчетности (**КИМФО/КРМФО**), аббревиатура используется начиная с 2001 года (англ. International Financial Reporting Interpretations Committee).
- **IOSCO** – Международная организация комиссий по ценным бумагам (**МОКЦБ**) (англ. International Organization of Securities Commissions).
- **IPO** – первая публичная продажа акций компании (англ. Initial Public Offering).
- **KPI** – ключевые показатели эффективности (англ. Key Performance Indicators).
- **OIBDA** – операционный доход до вычета износа ОС и амортизации НМА (англ. Operating Income before Depreciation and Amortization).
- **ROA** – рентабельность активов (англ. Return on Assets).
- **ROE** – рентабельность капитала (англ. Return on Equity).

- **SAC** – Консультативный совет по стандартам (**КСС**) (англ. Standards Advisory Council).
- **SEC** – Комиссия по ценным бумагам и биржам США (англ. U.S. Securities and Exchange Commission).
- **SIC** – Постоянный комитет по интерпретациям (**ПКИ/ПКР**), аббревиатура использовалась до 2001 года (англ. Standing Interpretations Committee).
- **XBRL** – расширяемый язык деловой отчетности (англ. eXtensible Business Reporting Language).
- **БУ** – бухгалтерский учет.
- **ВГО** – внутригрупповые операции.
- **ГААП США** – национальные стандарты учета в США (англ. Generally accepted accounting principles, US GAAP).
- **ГФО** – генератор финансовых отчетов.
- **ГФУ** – группа финансового учета.
- **ДДС** – движение денежных средств.
- **Дт** – дебет.
- **ЕС** – Европейский союз.
- **ИБ** – информационная база.
- **ИТ** – информационные технологии.
- **КИМФО** – Комитет по интерпретациям международной финансовой отчетности.
- **КОР** – коэффициент общей рентабельности.
- **КРА** – коэффициент рентабельности активов.

- **КРМФО** – то же, что КИМФО.
- **КРП** – коэффициент рентабельности производства.
- **КРСК** – коэффициент рентабельности собственного капитала.
- **Кт** – кредит.
- **КТА** – коэффициент рентабельности текущих активов.
- **МСФО** – международные стандарты финансовой отчетности.
- **МФУ** – международный финансовый учет.
- **НК РФ** – Налоговый кодекс Российской Федерации.
- **НМА** – нематериальный актив.
- **НСИ** – нормативно-справочная информация.
- **НУ** – налоговый учет.
- **ОДДС** – отчет о движении денежных средств.
- **ОДЗ** – оборачиваемость дебиторской задолженности.
- **ОЗ** – оборачиваемость запасов.
- **ОКЗ** – оборачиваемость кредиторской задолженности.
- **ОКОФ** – Общероссийский классификатор основных фондов.
- **ОПБУ** – общепринятые принципы бухгалтерского учета, например в США.
- **ОПУ** – отчет о прибылях и убытках.
- **ОС** – основное средство.
- **ОСВ** – оборотно-сальдовая ведомость.

- **ОСД** – отчет о совокупном доходе.
- **ОУ** – оперативный учет.
- **ПБУ** – Положения по бухгалтерскому учету.
- **ПКИ** – Постоянный комитет по интерпретациям.
- **ПКР** – то же, что ПКИ.
- **РСБУ** – российские стандарты бухгалтерского учета.
- **ТМЦ** – товарно-материальные ценности.
- **УУ** – управленческий учет.
- **ФЗ** – федеральный закон.
- **ФСБУ** – федеральные стандарты бухгалтерского учета.
- **ЦФО** – центр финансовой ответственности.
- **ЦФУ** – центр финансового учета.

Глава 1. Что такое МСФО

Появление идеи МСФО, история создания

Во второй половине XX века ведущими тенденциями экономического развития общества становятся активный рост мировой торговли и международных финансовых рынков, а также появление и быстрое внедрение новых технологий. Вместе эти процессы дали толчок к зарождению и распространению транснациональных корпораций, роль которых по мере их роста становилась все более значимой для мировой экономики.

Для управления активами, оценки результатов деятельности и контроля рисков менеджменту корпораций стало необходимо составлять бухгалтерскую отчетность, которая объединяла бы финансовые показатели компаний, находящихся в разных странах, но была бы при этом понятна ее пользователям во всем мире. Так возникла идея международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), которая состоит в том, чтобы сделать отчетность компаний разных стран сопоставимой.

Мы знаем, что история бухгалтерского учета насчитывает уже не одно столетие: со времен систематического изложения принципа двойной записи итальянским монахом и математиком Фра Лука Бартоломео де Пачоли (конец XV века) и до наших дней. И за это время в разных государствах возникли и развивались свои бухгалтерские школы,

привнесшие в эту историю собственные методологические особенности вместе со спецификой представления в отчетности финансового положения предприятия. Такие школы формировались под влиянием многих факторов – например, социальных, экономических и юридических условий, превалирования интересов различных групп пользователей бухгалтерской отчетности и др. Своя исторически сложившаяся учетная школа есть и в России.

Очевидно, что наличие подобных страновых различий в подходах к составлению финансовой отчетности значительно затрудняет, а в ряде случаев и вовсе делает невозможным сопоставление (сравнение между собой) отчетности, подготовленной компаниями из разных юрисдикций. Это стало серьезной проблемой и выявило необходимость создания общепризнанного международного языка финансовой отчетности.

Благоприятная почва для этого процесса сформировалась после Второй мировой войны. Именно в то время наблюдались активный рост мировой торговли, развитие транснациональных компаний, объединение мирового пространства в одну экономическую зону и свободное перемещение по ней информационных ресурсов, капитала и рабочей силы. В совокупности с процессами появления и быстрого распространения большого количества новых технологий, а также развития, укрепления и взаимодействия социальных и культурных институтов, свободного выражения мысли все это стало важным шагом на пути возобновления в ускоренном темпе мировой экономической глобализации.

В 1973 году при участии бухгалтерских и аудиторских профессиональных институтов ряда развитых зарубежных стран, таких как Великобритания, Ирландия, Австралия, Германия, Нидерланды, Франция, Япония, США и Канада, был создан Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) (англ. International Accounting Standards Committee, IASC) – международная неправительственная профессиональная организация, призванная приступить к разработке и продвижению концептуально новой системы документов – стандартов, определяющих состав и содержание финансовой отчетности.

Надо отметить, что к середине 1980-х годов такая система уже существовала, но широко не применялась, а главное – не была подкреплена необходимыми властными компетенциями. В связи с этим перед КМСФО встала задача пересмотра целого ряда уже принятых к тому моменту регламентирующих документов (стандартов).

Так, для достижения поставленной цели – обеспечения сопоставимости финансовой отчетности компаний из разных стран – необходимо было существенно сократить число возможных альтернатив представления показателей в отчетности. Акцент при этом был смещен с отчета о прибылях и убытках (совр. «Отчет о совокупном доходе») на бухгалтерский баланс (совр. «Отчет о финансовом положении»). С 1981 года КМСФО стал полностью автономным во внедрении международных стандартов финансовой отчетности и в вопросах обсуждения документов, касающихся международного учета.

Постепенно роль МСФО на крупнейших мировых фондовых биржах все более усиливается. Активную поддержку этому процессу оказывает Международная организация комиссий по ценным бумагам (МОКЦБ) (англ. International Organization of Securities Commissions, IOSCO), которая в 1993 году начала проект по продвижению МСФО с целью предоставления компаниям возможности привлечения капитала на разных биржах одновременно. А с 2000 года МОКЦБ согласилась дать рекомендацию признавать МСФО на всех международных финансовых рынках, включая Нью-Йоркскую и Токийскую фондовые биржи, для целей листинга (включения в котировальный список) компаний.

В 1997 году был создан Постоянный комитет по интерпретациям МСФО, а уже к декабрю 1998 года завершилась работа над основным набором стандартов (в настоящее время выпущено 45 стандартов, 28 интерпретаций к ним и 2 практических руководства, а также «Концептуальные основы МСФО» и рекомендации по внедрению МСФО).

Более подробно система документов МСФО будет рассмотрена в разделе «Система МСФО: как читать стандарты» приложения 1 данной книги.

Стоит отметить, что уже через год, в феврале 2000-го, Комиссия по ценным бумагам и биржам США (англ. U.S. Securities and Exchange Commission, SEC) опубликовала подробный обзор, проведенный на основе анализа основных стандартов. Этот анализ положил начало процессу конвергенции (сближения) Общепринятых принципов

бухгалтерского учета (ОПБУ) США (англ. U.S. Generally accepted accounting principles, US GAAP) с Международными стандартами финансовой отчетности.

Однако наступившее третье тысячелетие (а именно 2001–2002 годы) ознаменовалось рядом громких корпоративных скандалов и крахов в США, что вызвало кризисные последствия для экономики не только самих Соединенных Штатов, но и многих стран Евразийского континента. Лишь некоторыми примерами могут служить банкротства компании WorldCom (крупнейший междугородний поставщик), публичной страховой компании Conseco Inc, телекоммуникационной компании Global Crossing Ltd, авиакомпания UAL Corporation, а также энергетической корпорации Enron, чье финансовое падение для фондовых рынков США стало ошеломительным. Банкротство Enron в конечном счете привело к выявлению в пассивах «самой инновационной компании Америки», по мнению издания Fortune, кредитных обязательств на сумму около 23 млрд долларов США, сокращению более 5 тысяч рабочих мест и роспуску компании Arthur Andersen, которая являлась одной из пяти крупнейших аудиторских и бухгалтерских партнерских компаний мира. Кроме того, это банкротство положило начало уголовному расследованию в связи с систематическим мошенничеством, позволявшим Enron скрывать свои финансовые проблемы от инвесторов.

Одновременно на фоне описанных выше событий в кругах профессиональной бухгалтерской общественности начинается активное обсуждение перспектив конвергенции ОПБУ США и МСФО, в связи с чем проводится заседание Совета по МСФО в штаб-квартире Совета по стандартам бухгалтерского учета США, итогом которого стало подписание Норволкского соглашения сентября 2002 года.

В апреле 2001 года в КМСФО начались организационные преобразования, и Комитет был реорганизован в Совет по МСФО (СМСФО), одновременно значительно активизировав свою работу.

Следует отметить, что к тому моменту времени в состав СМСФО уже входили все профессиональные общественные бухгалтерские институты (более 140), являвшиеся членами Международной федерации бухгалтеров (МФБ).

Так МСФО, по словам профессора кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, д.э.н. М.Л. Пятова, «стали буквально завоевывать мир». Несколько десятков крупнейших стран мира разработали дорожные карты (специальные планы) по переходу на МСФО или сближению с ними собственных национальных стандартов бухгалтерского учета.

В России в 1998 году вышла в свет программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, в которой, в частности, говорится об обязанности всех кредитных организаций (банков) подготавливать отчетность в соответствии с нормами МСФО начиная с 2005 года.

Чуть позже, к концу 2002 года, Европейская комиссия приняла директиву Европейского союза и обязала компании, чьи ценные бумаги находятся в обращении на фондовых биржах Европы (по разным оценкам – не один десяток тысяч компаний) обязаны составлять консолидированную финансовую отчетность по правилам МСФО начиная с 2005 г.

А на конец 2008 года было запланировано завершение краткосрочных проектов по сближению МСФО с ОПБУ США, и с наступлением 2009 года требование о согласовании отчетности по МСФО с ОПБУ США было снято.

Подводя итог, можно сказать, что развитие МСФО, от возникновения идеи до их распространения по всему миру, – это очередной важный этап в формировании международной практики ведения учета и составления финансовой отчетности.

Применение МСФО в мире

В настоящее время международные стандарты широко используются в качестве основы для формирования финансовой отчетности в разных странах и являются признаваемыми во всем мире.

Однако важно отметить, что Совет по МСФО не является регулирующим органом и не может устанавливать в отношении кого-либо законодательных директив по применению международных стандартов. Кроме того, сами МСФО представляют собой систему единых, унифицированных принципов построения финансовой отчетности, а не нормативно-правовых актов, поэтому обязанность применения стандартов может возникнуть, только если она будет предусмотрена национальным законодательством отдельного государства. Тем не менее многие компании и профессиональные институты добровольно применяют международные стандарты, так как высоко оценивают их качество и доверяют информации, представленной в финансовой отчетности, подготовленной по их правилам.

В странах, которые перешли на МСФО, как компаниям, так и инвесторам выгодно использовать эту систему. Инвесторы с большей вероятностью вкладывают деньги в бизнес с прозрачной деловой практикой, поскольку это позволяет снизить риски при покупке компании. Больше всего от применения МСФО выигрывают мультинациональные компании. Эксперты полагают, что глобальное внедрение МСФО позволит добиться ощутимой экономии на издержках от процедуры выпуска и сопоставления отчетности, а также сделает передачу информации более свободной.

В Европе лишь в некоторых странах международные стандарты финансовой отчетности приняты как обязательные. Для подавляющего большинства европейских государств прямая необходимость подготовки отчетности в соответствии с МСФО возникает у компаний, чьи ценные бумаги обращаются на финансовых рынках. Так, например, старейшие фондовые биржи мира – Лондонская и Франкфуртская – принимают такую отчетность.

Активная поддержка продвижения МСФО осуществляется со стороны Европейской комиссии. Продолжающееся стремление Старого света к объединению и унификации привело к реализации единой промышленной политики, предполагающей создание общей бизнес-среды

и гармонизацию финансовой отчетности. Эта цель достигается путем издания директив для стран-членов Европейского союза (ЕС), которые представляют собой предписания по внедрению законодательства в отдельных областях.

На сегодняшний день (начало 2019 года) наиболее известными являются следующие директивы ЕС:

- четвертая, посвященная вопросам годовой отчетности компаний выделенных организационно-правовых форм;
- седьмая, относящаяся к консолидированной отчетности группы компаний;
- восьмая, регламентирующая правила аудиторской деятельности.

Тем не менее, несмотря на заявление со стороны Европейской комиссии о том, что директивы ЕС в целом соответствуют МСФО, все еще сохраняются различия между международными стандартами финансовой отчетности и национальными правилами ведения бухгалтерского учета в некоторых государствах-членах ЕС.

В этой связи МСФО, первоначальная идея которых состояла в унификации принципов составления отчетности коммерческих организаций, используются национальными правительствами отдельных стран:

- как единая основа для разработки (или в качестве) местных стандартов;
- как дополнение при отсутствии национальных стандартов по тем или иным вопросам учета и отчетности.

Значительная поддержка МСФО осуществляется также со стороны МОКЦБ, которая еще в 2000 году рекомендовала всем странам, входящим в ее состав, позволить компаниям, чьи ценные бумаги размещены на мировых фондовых биржах, применять МСФО при подготовке отчетности. Ведущим членом МОКЦБ является Комиссия по ценным бумагам и биржам США (КЦББ) – контролирующий орган, имеющий полномочия устанавливать ограничения на определенные подходы к бухгалтерскому учету или требовать внедрения правовых норм в новых областях.

Как известно, в **Соединенных Штатах** существуют свои национальные стандарты учета – ГААП США (Generally accepted accounting principles, US GAAP). В результате на фоне этого факта все иностранные компании, присутствующие или желающие выйти на американские фондовые рынки, до недавнего времени были обязаны предоставлять трансформацию своей финансовой отчетности по правилам ГААП США согласно дополнению 20F.

Процесс конвергенции двух общепризнанных систем составления финансовой отчетности, начавшийся в 2002 году при участии СМСФО и Совета по стандартам бухгалтерского учета США, сосредоточился на главной цели: добиться от КЦББ разрешения для иностранных инвесторов предоставлять с целью листинга (котируя акции) отчетность, подготовленную по правилам МСФО, без выверки по ГААП США. Стратегия конвергенции заключалась не в постепенном устранении разницы в правилах и подходах, а в полной замене наиболее критикуемых стандартов в обеих системах вновь выпущенными, более продуманными документами, а также в принятии новых «общих» стандартов с почти идентичным подходом ко всем нюансам отчетности.

Основными этапами процесса сближения МСФО и ГААП США являются:

- Норволкское соглашение от сентября 2002 года.
- Меморандум о взаимопонимании между вышеназванными Советами по стандартам от февраля 2006 года, устанавливающий обязательство выполнить конвергенцию (устранить отличия в стандартах) к концу 2008 года и надлежащие процедуры по достижению цели.
- Официальное заявление КЦББ США от 27 августа 2008 года о своем намерении разрешить начиная с отчетности за 2009 год применять МСФО компаниям со 100-процентно американским капиталом, а с 2014 года – сделать МСФО обязательными для составления годовой отчетности всех публичных компаний в США.

Как видно, это последнее организационное решение КЦББ установило окончательный срок для завершения процедур сближения двух систем подготовки финансовой отчетности и устранило последнее

препятствие на пути утверждения МСФО в качестве единственной глобальной системы стандартов отчетности во всем мире.

В разных странах МСФО вносят существенный вклад в процесс гармонизации создаваемой финансовой отчетности. В государствах с развивающейся законодательной базой в области бухгалтерского учета международные стандарты используются как основа (например, в Латвии и на Мальте) или как установленный норматив (характерно для Китая, СНГ и некоторых стран центральной Европы) для разработки национальных правил учета.

В Чехии, Эстонии и Бангладеше все компании, чьи ценные бумаги находятся в открытом размещении на финансовых рынках, обязаны предоставлять финансовую отчетность по принципам МСФО.

Помимо стран Евразийского континента допустимо использование МСФО, в частности, в Австралии и Египте.

Редкими примерами запрета на применение международных стандартов финансовой отчетности являются Бразилия и Иран.

История МСФО в России

С падением социалистического строя в жизнь общества на постсоветском пространстве пришли серьезные перемены, обусловленные политическими и экономическими преобразованиями. В начале 90-х годов прошлого столетия в России стартовал процесс реформирования бухгалтерского учета, связанный с переходом к рыночным отношениям в экономике. Официальным документом начала реформ стала принятая Государственной думой и утвержденная Постановлением Верховного Совета РФ «Программа перехода РФ на принятую в международной практике систему учета и статистики» от 23 октября 1992 года № 3708-1. Программа устанавливала цель преобразований и определяла перечень этапов по достижению этой цели.

Кроме того, было принято решение об использовании МСФО в качестве образца соответствия международно принятой практике, некоей «отправной точки» при создании концепции бухгалтерского учета и разработке национальных стандартов учета и отчетности – ПБУ.

Спустя два года, в соответствии с намеченным планом, Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ была одобрена «Программа реформирования системы бухгалтерского учета», в рамках которой были утверждены ПБУ 1, 2, 3 и 4, а также подписан закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 года. Интересно, что согласно данному документу полный переход на МСФО в нашей стране ожидался уже к 2000 году. Однако в 1998 году стало очевидно, что программа 1994 года нуждается в серьезном пересмотре. Это, в свою очередь, породило очередной нормативный акт – «Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности», утвержденная Постановлением Правительства от 06 августа 1998 года № 283. В ней, частности, было установлено обязательство для всех кредитных организаций (банков) подготавливать отчетность в соответствии с принципами МСФО начиная с 2004 года.

С точки зрения методологии реализация программы реформирования означала совершение существенных изменений в теории и практике бухгалтерского учета в России. С изучением «Концептуальных основ МСФО» в профессиональную деятельность наших коллег вошли такие прежде неизвестные понятия, как метод начисления, концепция поддержания капитала, приоритет экономического содержания факта хозяйственной деятельности над его юридической формой, существенность показателя отчетности, принцип осмотрительности и прочие.

Следующим шагом на пути реформ стала «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу», одобренная Приказом Минфина от 01 июля 2004 года № 180. Концепция выделила следующие этапы, необходимые для достижения соответствия учетной практики в нашей стране положениям международных стандартов (выдержка из приказа):

- «В период 2004–2007 гг. Обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов¹, кроме тех, чьи ценные

¹ К общественно значимым должны быть отнесены хозяйствующие субъекты, в коммерческую деятельность которых прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц: открытые акционерные общества и иные организации, имеющие публично размещаемые (размещенные) и/или публично обращающиеся ценные бумаги; финансовые организации, работающие со средствами физических и юридических лиц, другие организации.

бумаги обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно признаваемым стандартам. Утверждение основного комплекта российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО. Совершенствование принципов и требований к организации учетного процесса, а также базовых правил бухгалтерского учета, обеспечивающих формирование информации для составления индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности. Создание специального органа в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов бухгалтерского учета и отчетности. Создание основных элементов инфраструктуры применения МСФО. Сближение правил налогового учета с правилами бухгалтерского учета. Активизация участия профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии. Усиление контроля обеспечения общественно значимыми хозяйствующими субъектами публичности консолидированной финансовой отчетности. Совершенствование системы подготовки и повышения квалификации кадров, в том числе пользователей бухгалтерской отчетности. Развитие международного сотрудничества в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности.

- В период 2008–2010 гг. Обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности других хозяйствующих субъектов, включая общественно значимые, ценные бумаги которых обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно признаваемым стандартам. Оценка возможности составления определенным кругом хозяйствующих субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно по МСФО (вместо российских стандартов). Укрепление и расширение сферы деятельности специального органа в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов бухгалтерского учета и отчетности. Дальнейшее повышение роли профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии. Развитие системы контроля обеспечения хозяйствующими субъектами публичности бухгалтерской отчетности.

Расширение сферы контроля на качество бухгалтерской отчетности, в том числе подготовленной по МСФО».

И, наконец, в соответствии с вышеприведенной концепцией в июле 2010 года был принят Федеральный закон № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». Согласно закону список юридических лиц, помимо кредитных организаций, в чью обязанность входит составление консолидированной отчетности по МСФО, начиная с 2012 года пополнился следующими видами компаний:

- страховые общества (за исключением страховых организаций, осуществляющих свою деятельность исключительно в сфере обязательного медицинского страхования);
- иные организации, чьи ценные бумаги допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список.

Начиная с 2015 года это также:

- негосударственные пенсионные фонды;
- управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов;
- клиринговые организации;
- федеральные государственные унитарные предприятия, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации;
- акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности и перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации.

Одновременно с законом о консолидированной финансовой отчетности 25 февраля 2011 года было принято «Положение о признании МСФО и их разъяснений для применения на территории Российской Федерации», утвержденное Постановлением Правительства № 107, которое предполагало, что каждый документ системы МСФО должен проходить отдельную экспертизу на предмет его применимости в России.

При этом полномочия принятия решений о вступлении документов МСФО в силу закреплены за Министерством финансов. В 2011 году 63 стандарта и интерпретации были признаны используемыми на территории РФ.

Таким образом, законодательство России не стало полностью отказываться от РСБУ: МСФО применяются для целей составления консолидированной отчетности группы компаний, а национальные ПБУ – для индивидуальной отчетности юридических лиц. Очевидно, что переход на МСФО – это сложный, неоднозначный процесс, требующий длительных серьезных изменений в законодательстве, регулирующем бухгалтерский учет, и его правоприменительных практиках.

К моменту выхода этой книги более 150 крупных компаний в Российской Федерации публикуют финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО. Для чего же нужна отчетность по международным стандартам российским компаниям?

В первую очередь – для **привлечения финансирования**. Без отчетности по правилам МСФО сегодня невозможно получить доступ к иностранному капиталу, поскольку потенциальный инвестор просто не поймет данные отчетных форм, составленных по российским нормам бухгалтерского учета.

При работе с зарубежными партнерами. Иностранцы нередко высказывают желание проверить финансовое положение и законность хозяйственной деятельности российской организации – компании необходимо иметь стабильное положение на рынке и устойчивый финансовый поток, который позволит ей обеспечить сделку.

МСФО для внутренних целей. Организации зачастую применяют международные стандарты не только при составлении отчетности для внешних пользователей, но и с целью получения внутренних управленческих данных. МСФО отражают экономическую сущность операций и призваны повышать качество финансовой информации, подготовленной на их основе, поэтому компании используют стандарты как инструмент для принятия управленческих решений.

Обеспечение сравнимости показателей деятельности разных компаний. Единые международно признаваемые стандарты, положенные в основу формирования финансовой отчетности, значительно

повышают ее эффективность, так как открывают пользователям возможность анализа и сравнения представленных показателей компаний, работающих в разных экономиках мира. Отчетность, сопоставимая как внутри одной отрасли, так и между разными отраслями, является более полезной при принятии инвестиционных решений.

Глава 2. Требования к специалистам

Специалист по МСФО: обзор профессии

Специалист по работе с международными стандартами финансовой отчетности – это сотрудник, занимающийся подготовкой финансовой отчетности по правилам МСФО. Для нашей страны такая специальность является сравнительно новой, а возникла она благодаря активизации международных бизнес-связей и приходу в Россию иностранных инвестиций, а также постепенному выходу отечественных компаний на международные рынки.

Можно отметить, что в первую очередь указанная профессия востребована в иностранных организациях, чьи российские подразделения (дочерние структуры, филиалы и представительства) обязаны на регулярной основе предоставлять отчетность в головную компанию. Однако и отечественным предприятиям, заинтересованным в привлечении иностранных инвестиций, также требуются вышеназванные работники.

Поскольку специалисты по МСФО появились на рынке труда относительно недавно, спрос на высококвалифицированных финансовых аналитиков и бухгалтеров-экспертов с опытом работы и знаниями в области международных стандартов превышает предложение. Эксперты, занимающиеся изучением тенденций рынка труда, полагают, что в ближайшие годы спрос на таких сотрудников будет только расти.

На сегодняшний день это востребованная и высокооплачиваемая профессия, требующая, прежде всего, основательной подготовки в сфере экономики, финансового менеджмента, бухгалтерского учета и аудита. Поэтому получение профильного высшего образования имеет серьезное значение для будущего специалиста по МСФО. Однако для того, чтобы претендовать на данную должность, только базового образования вуза зачастую недостаточно, поскольку многие работодатели в числе своих требований к кандидату на вакансию заявляют обязательное наличие у него сертификата по МСФО, подтверждающего профессиональные знания соискателя. Примерами общепризнанных в мире сертификатов по МСФО являются следующие квалификации:

- **ACCA** (англ. Association of Chartered Certified Accountants) – присяжный сертифицированный бухгалтер;
- **CPA** (англ. Certified Public Accountant) – сертифицированный публичный бухгалтер;
- **CIMA** (англ. Chartered Institute of Management Accountants) – дипломированный специалист по управленческому учету;
- **DipIFR** (англ. Diploma in International Financial Reporting) или ДипИФР (Рус) – дипломированный специалист по международной финансовой отчетности.

Кроме того, для успешного выполнения своих должностных обязанностей специалист по МСФО должен обладать дополнительными навыками, не связанными напрямую с профессией бухгалтера или финансового менеджера, например иметь достаточный уровень знания английского языка и опыт работы с ERP-системами. Указанные навыки во многом определяют корректность результата работы и помогают повысить ее эффективность, так как использование ERP-системы позволяет управлять бизнес-процессами разных компаний холдинга в режиме реального времени в рамках единой системы автоматизации.

Среди частых требований, предъявляемых к личностным деловым качествам сотрудника, занимающегося подготовкой отчетности по международным стандартам, можно выделить следующие: аналитический склад ума, аккуратность и внимание к деталям, способность работать в сжатые сроки, а также умение работать с большими объемами информации.

Основными должностными обязанностями специалиста по МСФО являются:

- трансформация готовой финансовой отчетности компании, составленной в соответствии с требованиями национальных стандартов учета, в отчетность по МСФО;
- составление примечаний к отчетности;
- подготовка консолидированной отчетности группы компаний;
- участие в мероприятиях внутреннего контроля или самостоятельная подготовка отчетности к аудиторским проверкам;
- взаимодействие с аудиторами;
- оказание консультационной поддержки структурным подразделениям компании.

Итак, как видно из представленной выше информации, профессия сотрудника в сфере подготовки отчетности по международным стандартам – это востребованная, высокооплачиваемая и интересная работа, дающая ее обладателю потенциальную возможность карьерного роста. Перспективы развития и продвижения по карьерной лестнице могут варьироваться от должности эксперта (финансового менеджера) функционального подразделения компании, финансового контролера или руководителя отдела трансформации отчетности вплоть до финансового директора организации. Однако нельзя не отметить очевидный минус данной работы, благодаря которому далеко не каждому удастся оставаться в профессии «на плаву», – это постоянное требование высочайшей степени концентрации и ответственности при исполнении должностных обязанностей.

Что представляют собой квалификации DipIFR (ДипИФР-Рус) и АССА?

Попробуем ответить на вопрос: какую программу подготовки в сфере МСФО выбрать – сертификат по международной финансовой отчетности или «классические бумаги» АССА? И что дает профессиональная квалификация ее обладателю – конкурентное преимущество на рынке труда или красивый диплом в рамочке?

На сегодняшний день АССА – Ассоциация присяжных сертифицированных бухгалтеров – является крупнейшей и быстрорастущей международной профессиональной организацией, объединяющей практикующих бухгалтеров и аудиторов по всему миру. История ассоциации начинается с 1904 года, и к настоящему времени АССА насчитывает в своих рядах более 208 000 членов и 503 000 студентов из 178 стран. Престиж данной организации и доверие к ней основываются на более чем столетнем опыте предоставления профессиональных квалификаций в области бухгалтерского учета и финансов.

В России наиболее востребованными являются следующие обучающие программы, позволяющие получить:

- диплом по международной финансовой отчетности (DipIFR certificate), если квалификационный экзамен был сдан на английском языке. Или сертификат ДипИФР-Рус по аналогичному учебному курсу, экзамен по которому можно сдать на русском языке;
- статус аффилированного лица и членства в АССА при успешном прохождении полного цикла экзаменов на английском языке, состоящего из 13 бумаг (до сентября 2018 года полная квалификация АССА включала в себя 14 экзаменов).

Диплом по международной финансовой отчетности (Рус). Популярность данной программы объясняется, во-первых, известностью самой АССА, а во-вторых – отсутствием языкового барьера при сдаче экзамена. Программа ДипИФР-Рус появилась в 2003 году и вызвала оживленный интерес у многих бухгалтеров и аудиторов из стран постсоветского пространства, которые хотели бы пройти подготовку по МСФО и получить диплом международной профессиональной организации, подтвер-

ждающий такие знания. Одновременно работодатели, заинтересованные в привлечении специалистов, дипломированных в сфере МСФО, стали выдвигать требование о наличии у соискателей сертификата ДипИФР.

Фокус экзамена ДипИФР направлен на тестирование теоретических знаний и умения составлять финансовую отчетность по международным стандартам для отдельной компании и по группе компаний в целом. Считается, что в результате успешной сдачи экзамена обладатели квалификации должны понимать и уметь применять:

- основные принципы международных стандартов финансовой отчетности;
- необходимые МСФО к ключевым элементам финансовой отчетности;
- требования к раскрытию информации в отчетах и примечаниях к ним.

А также составлять основные формы финансовой отчетности в соответствии с МСФО по отдельной организации и консолидированную отчетность по группе компаний (за исключением консолидированного отчета о движении денежных средств).

По уровню сложности данный экзамен можно оценить как средний между экзаменами по бумагам F7 «Финансовая отчетность» и P2 «Корпоративная отчетность» полной квалификации АССА. Следует отметить, что в квалификацию ДипИФР не входит сравнение принципов и выявление различий между МСФО и РСБУ, а также не рассматриваются методики перехода от финансовой отчетности по РСБУ к отчетности в формате МСФО (например, трансформация российской отчетности).

Экзамен можно сдавать два раза в год (в июне и декабре) в письменной форме по предварительной регистрации в одном из экзаменационных центров АССА, расположенных в крупных городах России (Москва, Санкт-Петербург, Нижний Новгород, Казань, Самара, Краснодар, Екатеринбург, Новосибирск, Владивосток). Продолжительность экзамена составляет 3 часа 15 минут, и за это время необходимо успеть решить 4 обязательные задачи. Минимальное количество проходных баллов составляет 50 из 100 возможных.

Квалификация ДипИФР ориентирована на финансовых специалистов, которые уже имеют практический опыт работы в сфере бухгалтерского учета или аудита в соответствии с национальными стандартами БУ. Поэтому при регистрации на экзамен кандидату необходимо подтвердить свой профессиональный опыт, предоставив, например, аттестат бухгалтера (аудитора) или документ от работодателя, удостоверяющий трудовой стаж сроком не менее трех лет (допускается два года стажа при наличии профильного образования).

При кажущемся среднем уровне сложности экзамен, тем не менее, требует от кандидатов серьезной подготовки и знания не только международных стандартов финансовой отчетности, но также техники успешного решения задач и специфики начисления баллов. Готовиться к ДипИФР можно как в специализированных учебных центрах, аккредитованных АССА (например, АТС International и другие одобренные центры-партнеры), так и самостоятельно, приобретя комплект учебных материалов. При этом стоимость самостоятельной подготовки (методические пособия + вступительный взнос на экзамен) варьируется в пределах 25 тысяч рублей, что в 3–4 раза ниже цены очных курсов, предлагаемых учебными центрами.

Бесспорным плюсами при выборе сертификата ДипИФР являются возможность прохождения экзамена на русском языке и сравнительно невысокие стоимостные и временные затраты на подготовку к нему. Таким образом, ДипИФР – это самый быстрый и бюджетный способ подтверждения профессиональной квалификации в сфере работы с МСФО. Однако нужно еще раз заметить, что данная программа не дает практических знаний и умений по трансформации национальной финансовой отчетности в формат МСФО.

Полная квалификация, или «классические бумаги» АССА. Квалификация ориентирована на главных бухгалтеров, аудиторов, финансовых директоров и финансовых аналитиков, а также на студентов экономических вузов, желающих получить дополнительное профессиональное образование. Таким образом, для первичной регистрации по программе кандидатам не требуется подтверждение двух- или трехлетнего периода трудового стажа, достаточно соблюдения условия о поступлении в вуз.

Программа квалификации включает в себя:

- успешное прохождение 13 экзаменов (названия приведены в таблице ниже), разбитых на три блока;
- подтверждение наличия 3-летнего практического опыта в сфере бухгалтерского учета, аудита, экономики или финансов (при этом стаж может быть получен как во время обучения, так и после прохождения всех экзаменов);
- выполнение учебного модуля по профессиональной этике.

В настоящее время ACCA проводит четыре экзаменационные сессии в год (в марте, июне, сентябре и декабре), в каждую из которых кандидат может пробовать сдать до четырех бумаг. Это позволяет студентам ACCA гибко планировать свой учебный график и время экзаменов, принимая во внимание периоды пиковой нагрузки на работе.

Перечень бумаг полной квалификации ACCA

Название экзамена, англ.	Название экзамена, рус.
Applied Knowledge	Блок 1. Применяемые знания
Accountant in Business	Бухгалтер и бизнес
Management Accounting	Управленческий учет
Financial Accounting	Финансовый учет
Applied Skills	Блок 2. Применяемые навыки
Corporate and Business Law	Корпоративное право
Performance Management	Управление эффективностью
Taxation	Налогообложение
Financial Reporting	Финансовая отчетность
Audit and Assurance	Аудит и сопутствующие услуги
Financial Management	Финансовый менеджмент

Название экзамена, англ.	Название экзамена, рус.
Strategic Professional – Essentials	Блок 3. Профессионал стратегии – необходимые бумаги
Strategic Business Leader	Стратегический бизнес-лидер
Strategic Business Reporting	Стратегическая корпоративная отчетность
Strategic Professional – Options	Блок 3. Профессионал стратегии – опциональные бумаги (на выбор 2 из 4)
Advanced Financial Management	Продвинутый финансовый менеджмент
Advanced Performance Management	Продвинутое управление эффективностью
Advanced Taxation	Продвинутое налогообложение
Advanced Audit and Assurance	Продвинутый аудит и сопутствующие услуги

Все экзамены квалификации ACCA сдаются на английском языке, что требует от студентов не только уверенного владения языком (чтение и письмо), но и знания профессиональной лексики. При этом кандидатам, обладающим сертификатами DipIFR или ДипИФР-Рус, предоставляется освобождение от экзамена по финансовой отчетности (Financial Reporting).

Для полного прохождения программы отводится десять лет с момента первоначальной регистрации. Студентам предоставляется возможность планировать свой экзаменационный график самостоятельно и сдавать бумаги в произвольном порядке в рамках одного блока.

Экзамены первого блока представляют собой 2-часовое компьютерное тестирование. Экзамены второго блока длятся чуть более 3-х часов и могут выполняться по желанию студентов, как письменно, так и в виде компьютерного тестирования. Все последующие бумаги, по аналогии с DipIFR, являются письменными экзаменами продолжительностью 3 часа 15 минут. При этом количество задач на разных экзаменах может отличаться, но минимальный проходной оценкой по-прежнему остаются 50 баллов из 100.

Следует также сказать, что специалисты с профильным высшим образованием или студенты экономических вузов при первичной регистрации могут запросить освобождение от нескольких экзаменов первого блока. Для этого необходимо удостовериться в том, что данный вуз входит в список учебных заведений, опубликованный на официальном сайте ACCA (accaglobal.com).

Стоимость обучения по программе полной квалификации ACCA складывается из расходов на первоначальную регистрацию, оплаты ежегодных членских взносов в ассоциацию, платежей при регистрации на экзамены (или освобождения от таковых), а также затрат на приобретение учебных материалов. Суммарные расходы на прохождение всей программы при самостоятельной подготовке в среднем составляют от 450 до 500 тысяч рублей. Учитывая весьма существенную стоимость обучения, многие студенты ACCA предпочитают готовиться к экзаменам самостоятельно, приобретая учебники или онлайн-курсы у специализированных издательств. Помимо этого также доступны очные семинары и практические занятия, предлагаемые аккредитованными учебными центрами. Однако это потребует значительных дополнительных затрат и может увеличить указанную выше стоимость обучения в несколько раз.

Итак, если вы готовы потратить в среднем около 4 лет на дополнительное образование, справиться с нелегкой работой и пройти все экзамены, заплатив при этом почти полмиллиона рублей, то возникает закономерный вопрос: что же дает квалификация ACCA ее обладателю?

Наличие диплома о полной квалификации ACCA означает следующие преимущества:

- Право на использование аббревиатуры ACCA в подписи. Даже при успешном прохождении экзаменов по всем бумагам, но до момента получения членства в ассоциации аффилированные лица не могут использовать в своей подписи данную аббревиатуру. Она является привилегией тех, кто получил членство, подтвердив необходимый практический опыт и знание вопросов профессиональной этики.
- Представление для партнеров по бизнесу, работодателей и коллег по работе о высоком уровне квалификации специалиста, обладающего подписью с аббревиатурой ACCA.

- Большие возможности для продвижения по карьерной лестнице и получения высокооплачиваемой работы. Согласно опросам, проведенным рекрутинговыми компаниями среди членов АССА в 2017–2018 гг., средняя заработная плата таких специалистов составляет от 100 до 150 тысяч рублей в месяц после вычета налогов. При этом шестая часть респондентов указала на значительно более высокую зарплату – от 250 тысяч рублей в месяц и выше.
- Признание диплома, подтверждающего международную квалификацию, во всем мире. Это открывает возможность быть более гибким в выборе страны для проживания и работы, а также получить полную свободу в развитии своей карьеры, имея возможность практиковать в любом секторе экономики.
- Доступ к информационным материалам, способствующим дальнейшему профессиональному развитию. Члены ассоциации одновременно являются подписчиками журнала «Учет и бизнес» (Accounting&Business), в котором публикуются последние новости и актуальные тенденции из мира экономики и финансов.
- Участие в различных мероприятиях (семинарах, тренингах, презентациях), организованных специально для обладателей квалификации АССА. Это позволяет общаться с коллегами, обмениваться мнениями и новостями, а также заводить полезные бизнес-связи.

Таким образом, по сравнению с сертификатом DipIFR (ДипИФР-Рус) «классические» бумаги АССА – это значительно более долгий и дорогостоящий путь. Однако у него есть свое неоспоримое преимущество: квалификация обоснованно подтверждает высокие профессиональные навыки и уникальность ее обладателя на международно признанном уровне.

Как сформировать свое «профессиональное суждение бухгалтера»?

Как уже не раз отмечалось ранее, система документов МСФО включает в себя сами международные стандарты и интерпретации КИМФО, выпускаемые с целью рассмотрения случаев противоречивого или спорного толкования положений стандартов либо некоторых вопросов, специально не охваченных МСФО. Для устранения подобных ситуаций СМСФО проводит годовые циклы пересмотров и улучшения текстов документов. Однако на практике все еще остается открытым вопрос: чем руководствоваться финансовым специалистам, если применяемая формулировка стандарта расплывчата, а какие-либо инструкции к ней отсутствуют?

Нередко успех работы с МСФО заключается в том, чтобы научиться мыслить иначе и формировать профессиональное суждение, отражающее положение дел в организации. Конечно, накопление опыта работы, позволяющего оценить учетную ситуацию и сформировать профессиональное суждение по ней, – это процесс поэтапный. Тем не менее в данной непростой задаче можно придерживаться нижеследующих правил, образующих подход к отражению в отчетности операций, учет которых прямо не прописан в МСФО.

Правило 1. Необходимо изучить учетную политику. Основным методическим документом о ведении учета в любой компании является ее учетная политика. Составление и изменение учетной политики, как правило, является задачей сотрудников, понимающих проблематику учета и стандарты отчетности.

Бухгалтер в своей работе часто ограничен рамками деятельности организации и пожеланиями ее менеджмента. В этой связи важной частью процесса составления отчетности является соблюдение положений учетной политики, содержащей описание методов и алгоритмов учета, используемых бухгалтерской службой в своей повседневной работе.

Правило 2. Следует посмотреть стандарт по выявленной проблеме. Большинство задач, поставленных перед бухгалтером в его работе, не являются уникальными. И, несмотря на то что в России учет по МСФО в настоящее время находится в состоянии развития, многие вопросы так или иначе пытались решить в других странах.

При работе со стандартами необходимо помнить, что один и тот же объект учета, например основное средство, в разные периоды своего использования в организации может отражаться в отчетности в соответствии с разными стандартами МСФО. Именно переход от применения одного стандарта к другому может вызвать трудности с учетом.

Например, с момента покупки объекта недвижимости основными стандартами для его учета будут МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям», если здание приобреталось с использованием заемных средств. Каждый год стоимость объекта подлежит проверке на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Как только компания прекратит использование помещения для собственных нужд и начнет сдавать его в аренду, необходимо будет применять МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость». В конечном итоге, если компания решит не продлевать договоры аренды, а продать здание – следует руководствоваться МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Правило 3. Нужно выяснить, существуют ли разъяснения к стандарту по выявленной проблеме. Разъяснения SIC/IFRIC представляют собой уточняющие документы к стандартам МСФО, которые содержат описание практики учета, связанной с решением вопросов по неочевидным из стандарта ситуациям.

Например, разъяснение ПКР (SIC) 32 «Нематериальные активы – затраты на веб-сайт» к МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» подробно объясняет, как определить границы между этапами разработки сайтов и какие правила признания в отчетности следует применять на том или ином этапе.

Правило 4. Можно обратиться к части «В» стандарта – «Основе для выводов» (Basis for Conclusion). Основа для выводов содержит разъяснения Совета по МСФО о причинах принятия той или иной нормы стандарта, представленные в виде комментариев с практическими примерами в отношении непростых формулировок документа. Зачастую приведенных примеров бывает достаточно для того, чтобы сделать правильный вывод исходя из общих положений стандарта.

Некоторые МСФО, например четверка документов, касающаяся представления в отчетности финансовых инструментов, – МСФО (IAS) 32, 39 и МСФО (IFRS) 7 и 9, вообще сложно поддаются пониманию без детальных практических разъяснений. Однако следует сказать, что некоторой трудностью в применении части «В» может быть отсутствие для нее перевода на русский язык.

Правило 5. Надлежит выработать собственное профессиональное суждение. Международная федерация бухгалтеров (IFAC) в процессе поиска решений, которые удовлетворяли бы всех пользователей отчетности, давно уже выбрала подход, основанный на принципах (principle-based approach). В данном подходе внимание уделяется прежде всего профессиональному мнению бухгалтера, и это оправдывает себя гораздо лучше, чем жесткие рамки правил.

С профессиональным суждением необходимо подходить к подавляющему большинству пунктов МСФО.

Например, МСФО (IAS) 17 «Аренда» содержит критерии отличия финансовой аренды от операционной, которые, как может показаться на первый взгляд, недостаточно четко сформулированы. Так, в пункте 10 перечислен ряд условий, определяющих возможность классификации аренды в качестве финансовой. Пункт 10.(с): «...срок аренды распространяется на значительную часть срока экономической службы актива даже при отсутствии передачи права собственности». Пункт 10.(d): «...приведенная стоимость минимальных арендных платежей практически равна справедливой стоимости актива».

Таким образом, возникает вопрос: какова же количественная оценка того, что данные условия соблюдены? Сколько процентов составляет «значительная часть срока службы актива» или величина, «практически равная справедливой стоимости актива»?

Нигде вы не найдете ответа на эти вопросы, и это совершенно справедливо, так как каждая конкретная ситуация, связанная с финансовой арендой, должна рассматриваться через «призму» стандарта с учетом своих особенностей. А принимаемое решение необходимо выстраивать, учитывая общий подход к составлению отчетности, заключенный в «Концептуальных основах финансовой отчетности». Как уже отмечалось ранее, это те самые принципы, на которых базируется вся система МСФО.

Заметим также, что во многих стандартах есть ссылка на применение принципа «приоритета экономической сущности факта хозяйственной деятельности над его юридической формой» как основы для формирования профессионального суждения при принятии решений. При соблюдении данного принципа подход к учету будет базироваться на экономической сути событий и конечной цели отчетности – уместном и правдивом представлении финансового положения организации.

Правило 6. Можно проконсультироваться с аудитором. Заслуженным авторитетом среди представителей финансовых профессий пользуются аудиторы. И это неудивительно, так как у аудитора есть хорошая возможность использовать накопленный опыт своих коллег и руководства аудируемых компаний для выработки собственного компетентного мнения. В связи с этим необходимо понимать, что у того, кто будет проверять отчетность компании-клиента, есть свое, не менее обоснованное профессиональное суждение, которое может стать причиной для разногласий.

Например, множество разногласий у аудитора с его клиентом может возникать по поводу раскрытий в отчетности, и подобные расхождения во мнениях лучше согласовывать заранее.

Если же организация не имеет договорных отношений с аудитором, то можно обратиться к информационной поддержке компаний «Большой аудиторской четверки» (KPMG, PWC, Ernst & Young, Deloitte Touche Tohmatsu), по праву являющихся лидерами в профессии. Каждая из этих компаний выпускает множество специальной методической литературы и практических пособий. Одним из таких пособий является «Модель финансовой отчетности» (Illustrative Financial Statements), составленная для абстрактной группы компаний с учетом последних изменений в стандартах.

Правило 7. Желательно посмотреть на компании, аналогичные вашей. В конечном итоге всегда следует помнить о том, что финансовая отчетность составляется для пользователей, которые будут принимать решения на ее основе. Для принятия взвешенных решений пользователям необходимо иметь возможность сравнения показателей деятельности компании с отчетностью ее конкурентов. И такое сопоставление станет возможным только в случае применения одинаковых подходов к формированию отчетности.

Источники информации о МСФО в Интернете

В данном разделе приводится перечень официальных интернет-ресурсов, непосредственно связанных с тематикой или затрагивающих область международных стандартов финансовой отчетности.

- Сайт Фонда МСФО, являющегося некоммерческой международной организацией, ответственной за разработку единого набора высококачественных глобальных стандартов бухгалтерского учета, известных как стандарты МСФО. www.ifrs.org
- Сайт, созданный при поддержке аудиторской компании Deloitte. Содержит обширную подборку новостей и ресурсов о международных стандартах финансовой отчетности, КМСФО и глобальных изменениях в области бухгалтерского учета и аудита. Новостные публикации обновляются практически ежедневно. www.iasplus.com
- Сайт «Академии PwC» – подразделения аудиторской компании PwC (PricewaterhouseCoopers), занимающегося оказанием образовательных услуг в сфере МСФО, финансового менеджмента и анализа, внутреннего аудита и контроля, управления персоналом и повышения личной эффективности. www.training.pwc.ru
- Сайт аудиторской компании EY (Ernst & Young). Компания EY как аудитор и консультант ставит перед собой цель своевременно предоставлять новую информацию всем лицам, чей круг интересов связан с изучением и применением МСФО. www.ey.com
- Сайт Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров, крупнейшей международной профессиональной организации, объединяющей высококвалифицированных специалистов по финансовому учету и отчетности во всем мире. www.accaglobal.com
- Сайт Министерства финансов РФ. Содержит тексты МСФО на русском языке, введенные в действие на территории

Российской Федерации, а также обучающие материалы по МСФО. www.minfin.ru

- Сайт журнала «МСФО на практике». Электронный журнал о международных стандартах финансовой отчетности, предлагающий своим читателям обзоры последних изменений в МСФО, детальную информацию о практике составления бухгалтерской и налоговой отчетности и применении МСФО, а также доступ к онлайн-вебинарам и другим электронным сервисам. www.msfo-practice.ru
- Сайт конкурса «IFRS Профессионал», организованного при поддержке Российской коллегии аудиторов, Торгово-промышленной палаты Российской Федерации, АССА, а также других международных и российских некоммерческих и партнерских организаций. Основной задачей портала является популяризация МСФО в России. www.ifrs-professional.com
- Сайт журнала Гаар.ru. Электронный информационно-деловой журнал, созданный компанией «1С-Рарус», о теории и практике финансового и управленческого учета, международных и национальных стандартах учета, а также справочник по обучению и повышению квалификации в области учета и управления. www.gaar.ru
- Ресурс, созданный с целью оказания помощи в поиске необходимой информации о финансах и МСФО, используемой при самостоятельной подготовке к экзамену ДипИФР-Рус. www.msfo-dipifr.ru

Глава 3. Инструментарий составления отчетности

Отчетность составляется в MS Excel

Самый доступный (но не всегда простой и удобный!) способ составления отчетности по МСФО в компании – это использование табличных редакторов, например MS Excel. Такая отчетность составляется в полуавтоматическом, полуручном режиме специалистами по международному учету из готовой бухгалтерской отчетности, созданной на основе первичных документов в соответствии с требованиями национальных РСБУ. При этом выявить разницу в трактовке учетных подходов между МСФО и РСБУ позволяет анализ бухгалтерских проводок (хозяйственных операций), который существенным образом опирается на экспертное мнение специалистов по международному учету.

Сам процесс преобразования уже готовых отчетных форм, составленных по национальным правилам учета, в финансовую отчетность на основе международных стандартов в профессиональных кругах получил название трансформации, или перекладки, отчетности.

Частичная автоматизация процесса трансформации отчетности в формат МСФО осуществима за счет использования возможностей MS Excel. При этом входящей информацией, необходимой для последующих расчетов и корректировок, являются оборотно-сальдовые ведомости и данные карточек бухгалтерских счетов (или агрегированные статьи бухгалтерской отчетности), полученные из учетной программы. Зная разницу в подходах и требованиях двух учетных систем и используя

инструментарий табличного редактора (формулы, ссылки, макросы и т.п.), можно при помощи вычислений получить на выходе отчетные показатели, соответствующие правилам представления, признания, оценки и раскрытия информации по МСФО.

В модели трансформации «от отчетности по РСБУ» используются электронные таблицы для перекладки, в которых за основу берутся показатели российской отчетности: бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. В дальнейшем табличные данные корректируются, в результате чего получаются показатели отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе по МСФО. Пример такой таблицы представлен на рис. 3.1.

№ строки	РСБУ	АДЖ 1	АДЖ 2	АДЖ 3	АДЖ 4	АДЖ 5	АДЖ 6	Итого по проводкам	Скорректированное сальдо на 31.12.2018			
3	План счетов РСБУ	ИРС chart of accounts	№ строки	Сальдо на 31.12.2018	АДЖ 1	АДЖ 2	АДЖ 3	АДЖ 4	АДЖ 5	АДЖ 6	Итого по проводкам	Скорректированное сальдо на 31.12.2018
5	ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	LONG-TERM ASSETS		(до корректировок)								
6	Нематериальные активы	Intangible assets	110	9 059	9 073					-17 126	-4 311	4 748
9	Основные средства	Property, plant and equipment (PP&E)	120, 130								0	0
10	ОС: Здания и сооружения	Buildings							99 058		99 058	99 058
11	ОС: Собственные машины и оборудование	Freehold machinery and equipment							541 356		538 092	538 092
12	ОС: Взяты в фин аренду машины и оборудование	Leasehold machinery and equipment									0	0
13	ОС: Компьютеры	Computer hardware							2 054		2 054	2 054
14	ОС: Прочие	Other		1 228 699	-256 800	-327 253	776		-838 023		-1 221 400	-7 299
15	ОС: Накопленный износ	Accumulated depreciation	194						-5 950		-5 950	-5 950
16	Авансы выданные под ОС и ОС	Advances paid for property, plant and equipment									5 422	5 422
17	Незавершенное строительство / Оборудование в установке	Construction in progress and equipment for installation	130							26 205	26 205	26 205
18	Основные средства, итого	Property, plant and equipment, net		1 228 699							0	672 180
19	Часть вложений в активы, переданные в финансовую аренду	Net investment in direct finance leases	135								0	0
20	Отложенный актив-долгосрочный	Deferred tax asset - long term									0	0
22	Долгосрочные финансовые вложения	Long-term investments	140	57							0	57
24	Прочие внеоборотные активы	Other long-term assets:	150								0	0
25	ПВ: Авансы выданные под приобретение бизнеса	Advances for business acquisition									0	0
26	ПВ: Прочие	Other									0	0
27	ИТОГО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	TOTAL LONG-TERM ASSETS	190	1 237 815							0	676 984

Рис. 3.1. Классическая модель трансформационной таблицы «от отчетности»

На рисунке видно, что таблица имеет три основных столбца: «Сальдо до корректировок», «Итого по проводкам», «Скорректированное сальдо» – и дополнительные столбцы для корректировок. Каждый из дополнительных столбцов, как правило, отображает одну корректировку (проводку по МСФО).

Количество строк и их наименований в такой электронной таблице может быть различным. В идеале она должна содержать столько строк, сколько показателей будет представлено в отчетности и раскрыто в примечаниях к ней. Это делается для упрощения процедуры заполнения примечаний – без выполнения дополнительных расчетов, а путем создания ссылки на нужную строку в таблице. Например, если в раскрытии по основным средствам требуется указать используемую в компании классификацию основных средств, то для каждого показателя (класса ОС) должна быть своя строка в таблице. Иначе при составлении примечания потребуются дополнительная работа по анализу регистров учета ОС с целью получения нужной информации. С другой стороны, если в таблице предусмотреть выделение статей отчетности в количестве, требуемом для заполнения абсолютно всех примечаний, то ее структура может оказаться огромной – до нескольких тысяч строк.

Работа по трансформации отчетности требует точного соблюдения сроков регламента закрытия отчетного периода и предоставления информации для каждого из последующих шагов обработки данных. Регламент, как минимум, состоит из перечисленных ниже этапов:

- определение даты закрытия бухгалтерских счетов и запрета изменения данных для отчетности по РСБУ;
- подготовка и предоставление бухгалтерской отчетности, оборотных ведомостей и расшифровок счетов в виде трансформационных таблиц для последующей перекладки;
- предоставление информации об операциях и счетах, которые не были отражены в РСБУ на дату закрытия отчетного периода из-за отсутствия первичных документов;
- перекладка отчетности каждой отдельно взятой компании: изменение классификации статей, признание и прекращение признания ряда операций и объектов учета (например, основных средств, расходов будущих периодов) по правилам МСФО, начисление доходов и расходов по отсутствующим первичным документам, начисление резервов (на обесценение активов, гарантийный ремонт, отпуска сотрудникам) и иных аналогичных сумм, расчет курсовых разниц и другое;

- консолидация трансформированной отчетности дочерних и зависимых компаний холдинга вместе с материнской компанией в едином файле: суммирование показателей одноименных статей, исключение (элиминирование) внутригрупповых статей и оборотов, включая оборот нереализованной прибыли, списание специфических активов (например, гудвила), отражение изменения доли миноритарных акционеров, начисление отложенного налога на прибыль и прочее;
- подготовка раскрывающей информации к полученному пакету отчетности: представление данных сравнительного периода, вычисление разниц в показателях отчетного и сравнительного периодов и анализ их на предмет существенности суммы, подготовка постатейных расшифровок, пояснений и комментариев;
- прохождение аудита выпущенной отчетности, при необходимости внесение корректировок по результатам проверки;
- и, наконец, предоставление (публикация) отчетности пользователям.

Можно себе представить трудоемкость подобного процесса: чем больше данных в таблицах и больше самих файлов, тем сложнее с ними работать. Нужно помнить, где что находится, где что проверено и изменено, а где – еще нет. В итоге файлы превращаются в лоскутное одеяло из пометок разными цветами и комментариев. Одновременно, по мере роста количества таблиц и объема файлов, возрастает риск внезапной потери данных из-за низкой надежности MS Excel как средства хранения информации.

Массовая работа нескольких пользователей при таком подходе затруднительна. Приходится работать по очереди или настраивать совместный доступ. Хотя облачные решения и позволяют работать в одной таблице нескольким пользователям, но для этого необходим предварительный перенос всех первичных данных в облако, что не всегда допустимо.

Еще одним недостатком подхода трансформации отчетности является сложность контроля целостности результата расчетов, получаемого через формулы и связи. Данные перестают коррелировать между собой за счет добавления ручных правок и подгонок, формулы также могут устаревать

и не учитывать дополнительно внесенные поправочные ячейки. Поэтому точность и достоверность отчетности, подготовленной способом перекладки отчетности РСБУ в отчеты МСФО с использованием табличных редакторов, ниже многих других способов ее составления.

Кроме того, не следует забывать, что получение отчетности в MS Excel требует привлечения квалифицированных специалистов, способных все свести и проверить, внести корректировки и экспертные поправки. Разумеется, другие способы автоматического составления отчетности тоже требуют наличия подготовленных специалистов. Однако при работе в специальной учетной программе существует возможность установки разграничения ответственности и прав доступа, настройки автоматических регламентных заданий, перехода к источнику данных вплоть до первичного документа, а также контроля результата работы и сроков исполнения задач. Таким образом можно значительно снизить риск внезапной потери данных, сделать учетный процесс более контролируемым и перераспределить ответственность на более низкий уровень исполнения.

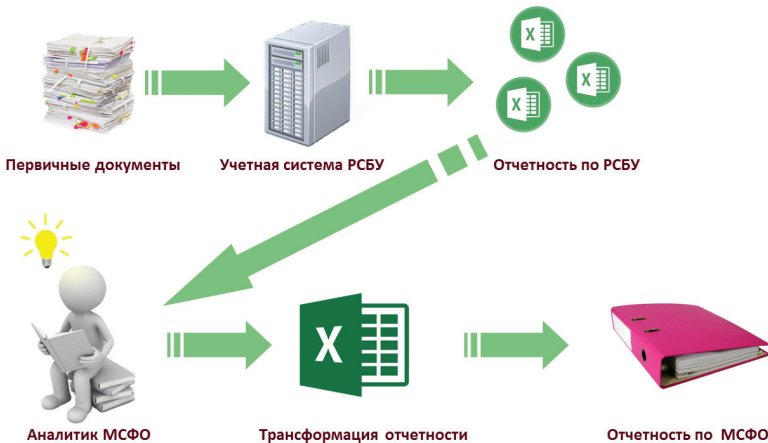


Рис. 3.2. Схема подготовки отчетности в MS Excel

В настоящее время для 90 % российских компаний, составляющих отчетность по МСФО, основной целью ее подготовки является доступ к мировым рынкам капитала. В связи с этим стоит отметить, что для компаний, чьи ценные бумаги котируются или планируются к размещению на мировых фондовых рынках, прохождение аудита международной финансовой отчетности является обязательной процедурой.

В своей работе аудиторы, по сути, должны повторить весь путь составителей отчетности, взяв за основу журналы бухгалтерских проводок и отчетность по РСБУ и далее проверив трансформационные формулы, поправки и корректировки, приводящие к итоговым показателям отчетности по МСФО.

Временные и стоимостные затраты на прохождение аудита в этом случае могут быть сравнимы с затратами на подготовку самой отчетности. Поэтому часто составление отчетности передается на аутсорсинг в консалтинговые компании, которые тесно работают с аудиторами (сами аудиторы не имеют права создавать отчетность, по которой они потом должны будут представить аудиторское заключение). Задачей внутренних специалистов компании при таком подходе является сбор и передача внешним исполнителям материалов для работы в виде выгрузки отчетов из учетной системы.

Системы автоматизации

Когда трудозатраты на составление отчетности в MS Excel (и ее последующего аудита) становятся значительными либо оперативность или достоверность составления такой отчетности не удовлетворяют заинтересованные стороны (например, менеджменту компании необходимо получение отчетов в более сжатый срок) – возникает потребность в автоматизации процесса подготовки отчетности по МСФО при помощи учетной программы.

Обычно бухгалтерский и оперативный учет в компании уже автоматизированы в той или иной мере, остается выбрать подход и решение для автоматизации МСФО. Если же в компании вообще нет системы автоматизации, то задача МСФО должна держаться «в уме» при выборе общей системы для выполнения задач оперативного и регламентированного учетов.

В настоящее время на рынке существует множество систем автоматизации для составления отчетности по международным стандартам – как отечественных, так и зарубежных производителей.

Некоторые западные системы в силу своей изначальной природы «заточены» под учет по международным стандартам или US GAAP. Но редко в какой системе этот учет дополнен полноценным бухгалтерским учетом

по РСБУ. При этом для выхода на российский рынок в таких системах предусматривается локализация учета под требования национального бухгалтерского и налогового учетов. Только тонкость в том, что этот учет не является отдельным полноценным бухгалтерским учетом по РСБУ дополнительно к существующему, международному. Часто в таких системах основной учет локализован для национального учета в РФ, и уже «чистой» МСФО-отчетности, даже в исторически «международной» системе, не остается.

Локализация изменяет возможности международного функционала под потребности национального учета и отчетности. В результате возможны два варианта: один оперативный документ сразу формирует проводки по нескольким учетам либо требуется отражение еще одного документа в другом учете, что приводит к двойному вводу данных. Получается, что теряется вся прелесть западной системы с ее возможностью ведения международного учета: он там будет, но не как первичный, а как перекладка РСБУ. Из-за локализации под национальные стандарты, в зависимости от возможности включения и отключения опций настройки независимого ведения учета по разным стандартам, может потребоваться установка отдельной «чистой» инсталляции такой системы с настройками под международные стандарты (без включения опций ведения учета для РФ), где уже учет и отчетность по МСФО поддерживаются «из коробки», без искажений для локализации национального учета.

Получаем парадокс: изначальная «международная» система, приобретаемая для локального учета в конкретной стране, может не иметь МСФО-отчетности, формируемой по принципу быстрой настройки, как ожидается. При этом такая поддержка может осуществляться с некоторыми ограничениями в учете по международным стандартам, связанными с тем, что они и раньше никогда не были полноценно автоматизированы для целей оперативного учета в этой системе. То есть западная система не всегда будет досконально соответствовать всем современным стандартам, т. к. они меняются Советом по МСФО независимо от текущих возможностей конкретной учетной системы, а оперативная автоматизация принимаемых изменений всеми поставщиками программного обеспечения не гарантируется.

Как следствие, при подготовке финансовой отчетности потребуются ручные операции и корректировки. То есть вести учет и получить отчетность будет возможно, но оперативность этих процессов напрямую

зависит от количества и качества усилий, затраченных на внедрении и доработке системы под конкретные особенности учета.

Список корпоративных систем автоматизации можно найти на просторах сети Интернет, это известные бренды на рынке ERP-систем от следующих:

- «1С»;
- Baan / Infor;
- Microsoft;
- Oracle;
- Platinum;
- SAP;
- Scala;
- SunSystems.

Достоверность обзоров и сравнений, которые публикуются в сети Интернет, авторы оставляют на совести их составителей и обращают внимание читателей на частые искажения фактов и занижение возможностей одной системы относительно другой – в зависимости от принадлежности автора обзора к тому или иному лагерю. Поэтому рекомендуется получить свое мнение, изучив системы по доступным методическим материалам, презентациям, учебным роликам и обзорам на официальных сайтах компаний-производителей. Если такие материалы в открытом доступе отсутствуют (что уже само по себе подозрительно, но встречается), то можно обратиться к компаниям-партнерам, занимающимся внедрением этих решений, для получения методических материалов и доступа к демоверсии (если таковая предусмотрена). Если же выбор решения необходим для автоматизации предприятия, то такие компании могут поучаствовать в тендере на проект автоматизации и провести презентацию своего решения (да и себя самих как специалистов, способных это сделать).

Некоторые компании, при наличии соответствующей возможности, самостоятельно дорабатывают существующую у них систему автоматизации опцией подготовки полного комплекта отчетности по МСФО либо опцией подготовки предварительных данных с их последующей выгрузкой в иную систему или обработкой вручную для сведения в готовую отчетность.

Эту работу выполняют собственные специалисты компании, или привлекаются внешние исполнители – специалисты по МСФО и платформе, на которой построен текущий учет.

Интересна статистика и динамика использования различных инструментов подготовки отчетности по МСФО, регулярно составляемая журналом «МСФО на практике» (msfo-practice.ru). Заметна тенденция снижения доли MS Excel как инструмента для составления отчетности. Как показано на рисунке, все больше и больше компаний переходят к ведению учета и составлению отчетов в системах автоматизации.



Рис. 3.3. Статистика использования инструментов подготовки отчетности по МСФО

По своей функциональности существующие системы автоматизации для подготовки отчетности по МСФО можно разделить на следующие типы:

- учетная система с модулем МСФО;
- отдельная система (только модуль МСФО);
- самостоятельно созданные («самописные») решения по первому или второму варианту, либо что-то среднее между ними.

Учетная система с модулем МСФО предоставляет возможность ведения разных видов учета (оперативный, финансовый, налоговый) в единой системе либо выделения области для формирования отчетности по МСФО внутри этой системы.

Для первого подхода характерны следующие:

- преимущества – широкие возможности составления отчетности на базе всей оперативной информации, а не только бухгалтерского учета, минимизация двойного ввода, расшифровка отчетности до исходного документа;
- недостатки – усложнение процедуры закрытия месяца, зависимость от полноты данных оперативного учета (т.е. возникает конфликт приоритетов отчетности по МСФО, управленческого и регламентированного учетов). Ведение отчетности по МСФО внутри единой системы становится отдельным направлением с точки зрения организации учета в компании.

Второй подход имеет следующие:

- преимущества – независимость от оперативного учета, так как для трансляции операций доступны все данные с расширенными аналитиками, а для оперативного учета доступны все возможности и функциональности учетной системы (оперативный учет в этой области системы подчиняется требованиям МСФО);
- недостатки – необходимость переключать не проводки, а сами документы, при этом возможно задвоение данных.

Наличие **отдельной системы (только модуль МСФО)** указывает на необходимость осуществления интеграции разных систем, при которой часть данных на входе берется из другой системы, а остальные документы ведутся независимо либо весь учет ведется полностью параллельно и независимо, что означает двойной ввод данных.

В первом случае возникают:

- преимущества – частичная независимость в части обновления основной системы, минимизация двойного ввода данных;
- недостатки – требуется интеграция систем и обновление правил интеграции при обновлении (изменении) учетной системы, появляется зависимость от основной системы в части ввода первичных документов.

Во втором случае можно отметить:

- преимущества – независимость в части обновления основной системы, не нужна интеграция систем, высокая точность учета;
- недостатки – двойной ввод всех документов оперативного учета в отдельную систему.

«Самописные» решения по первому или второму варианту либо что-то среднее между ними. При таком подходе учет ведется в единой системе бухгалтерского учета с добавлением корректировок, необходимых для целей МСФО. В период составления отчетности подготовленные данные выгружаются для трансформации в MS Excel, где уже сводится итоговый комплект отчетов. Возможно также составление комплекта отчетности внутри самой системы.

Представленные ниже схемы иллюстрируют перечисленные варианты систем автоматизации и их взаимосвязи.

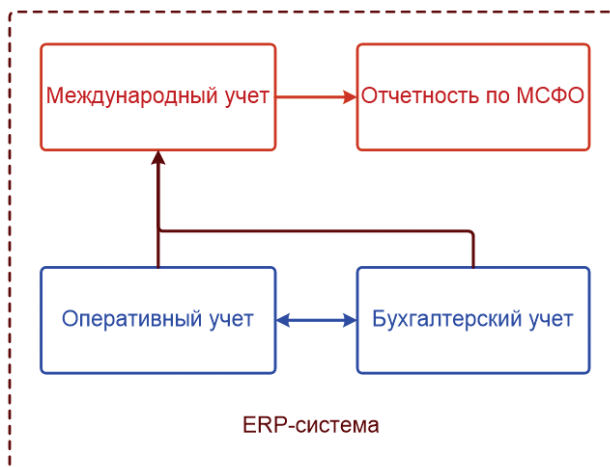


Рис. 3.4. Учетная система с модулем МСФО

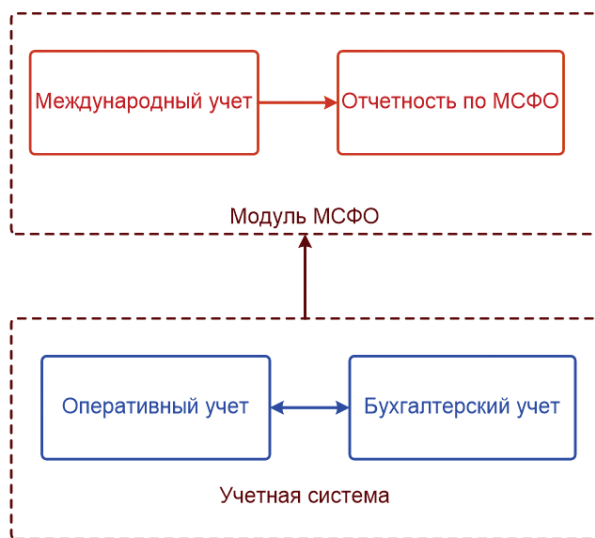


Рис. 3.5. Отдельная система – модуль МСФО

Варианты внедрения системы автоматизации

Рассмотрим типичные сценарии, которые возникают перед компанией, решившей внедрить у себя учет и отчетность по МСФО.

Нужно отметить, что автоматизация с выбором учетной системы не заканчивается, а только начинается. Если в компании до этого не было практики составления отчетности по МСФО вообще или все делалось на аутсорсинге внешними консультантами, то первоначально такой компании потребуется постановка международного учета и регламентов составления отчетности по международным стандартам. Без этого переход к автоматизации невозможен.

Если до этого в компании не было своих специалистов по МСФО, то они понадобятся. Заблуждением будет считать успешным подходом поручить эту задачу своему текущему бухгалтеру по РСБУ. Поручить-то можно, но пройдет время в ожидании чуда, а оно не произойдет. Лучше привлечь внешних исполнителей, которые ранее составляли отчетность на аутсорсинге, для помощи в постановке автоматизированного учета с использованием накопленного ими опыта в решении аналогичных задач. Это потребует обмена информацией в части методологии, применяемой внешними консультантами при составлении отчетности, и адаптации ее к реалиям компании. На такой шаг не все могут пойти, так как методология может быть конкурентным преимуществом компании – составителя отчетности по МСФО. Также это может стоить дороже самой системы автоматизации, но шансы на успех получить в компании работающую методологию и ее автоматизацию сильно возрастают.

Постановкой учета по МСФО занимаются также и компании-внедренцы, поставляющие системы автоматизации. Они не настолько хорошо знают компанию-заказчика, как специалисты, которые уже составляли отчетность по МСФО для нее ранее, но они знают возможности своей системы автоматизации и смогут поставить учет по МСФО исходя из предполагаемой методики работы в системе и общих практик МСФО и автоматизации.

На выбор того или иного варианта автоматизации учета и отчетности по МСФО влияют различные факторы:

- текущая ситуация с системой автоматизации бухгалтерского учета (по национальным стандартам);
- функциональность существующих систем учета, возможность доработок;
- список различий и допустимых сближений в учете между РСБУ и МСФО;
- специфика учета и бизнеса компании, оперативность ввода данных в учетную систему;
- сроки закрытия отчетного периода по РСБУ и МСФО;
- периодичность подготовки отчетности (месяц, квартал, год);
- квалификация и опыт сотрудников (успех постановки МСФО зависит во многом от исполнителей).

Далее рассмотрим несколько типичных примеров компаний, которым требуется автоматизация процессов составления отчетности по МСФО.

Ситуация «Дочерняя компания международной корпорации»

Рассмотрим практический пример задачи составления отчетности по МСФО. Обычная ситуация, когда компания в России представляет собой дочернюю компанию международной корпорации. И головной офис просит предоставлять ежемесячно или ежеквартально комплект отчетности по МСФО в определенном формате. Такая информация в головной компании используется для последующей консолидации в корпоративную отчетность с данными других подразделений в разных странах.

Что делать и с чего начать?

В проекте внедрения международного учета в российской компании необходимо:

- Проанализировать корпоративный план счетов МСФО и выявить основные различия с планом счетов по РСБУ из текущей бухгалтерской системы. Вероятнее всего, будет выявлен недостаток статей текущего аналитического учета или целой функциональности, например отсутствие каких-либо документов для формирования требуемых операций по МСФО.
- Произвести мэппинг (составить карту соответствия) планов счетов двух учетов. Для этого необходимо сначала сформировать список прямого соответствия счетов РСБУ – МСФО (счет в счет). Затем сформировать список косвенного соответствия счетов: счет + аналитика РСБУ = счет МСФО (или наоборот счет РСБУ = счет МСФО + его аналитика).
- Сблизить планы счетов для простоты мэппинга счетов (обычно это достигается за счет увеличения детализации субсчетов в РСБУ). При этом требуется внесение изменений в учетную систему по РСБУ, т.к. в большинстве случаев детализация МСФО выше требований РСБУ и нужно прорабатывать группировку показателей синтетического учета.
- Разработать систему отчетов для сверки данных между РСБУ и МСФО (для проверки перекладки данных и корректирующих поправок международного учета).
- И, на последнем этапе, выбрать способ составления отчетности, настроить работу системы по нему, утвердить регламент работы пользователей, обучить сотрудников и запустить процесс ведения учета по МСФО в компании.

Далее перечислены возможные способы подготовки отчетности по международным стандартам, а именно:

- трансформация отчетности РСБУ в МСФО;
- трансляция операций РСБУ в МСФО;

- параллельный учет;
- комбинация методов.

Поскольку целью международной корпорации является получение от дочерних структур отчетности по МСФО, предоставленной в требуемом формате и с нужной детализацией, у отчитывающейся компании возникает потребность в выборе из перечисленных выше методов подготовки отчетов.

Более подробно способы составления отчетности по МСФО будут рассмотрены в следующей главе.

Так, в нашем примере отчетность по МСФО в российской компании можно получить следующим образом:

- Трансформировать в MS Excel из формата РСБУ в формат МСФО и передать готовые формы в виде набора электронных таблиц.
- Транслировать операции РСБУ в МСФО, внести корректировки и сформировать пакет отчетности МСФО внутри учетной системы (или во внешнем модуле через интеграцию с основной системой). Готовый комплект отчетности при этом способе может быть предоставлен в одном из следующих форматов: файлы MS Excel, специальная выгрузка данных для последующей их загрузки в учетную систему материнской организации или автоматическая загрузка данных за счет настроенной интеграции учетных систем дочерней и материнской компаний.
- Вести параллельный учет, независимо от РСБУ, в той же учетной системе или в системе головной организации через удаленный доступ к ней, что позволяет, минуя стадию передачи данных, получать информацию в режиме онлайн и с требуемой детализацией.

Ситуация «Отдельная компания»

Следующий практический пример. Теперь ситуация иная – российская торговая компания ежемесячно формирует индивидуальную отчетность по МСФО для своих собственников.

Подходящие варианты автоматизации:

- трансляция операций;
- параллельный учет;
- комбинация способов: большинство документов транслируется без изменений из РСБУ, затем отличительные особенности МСФО вводятся дополнительно отдельными документами.

Можно выделить следующие разделы учета, таящие в себе ряд различий в подходах по РСБУ и МСФО, требующие повышенного внимания на внедрении:

- расчет себестоимости товаров (транспорт, пошлины и пр.);
- внеоборотные активы – ОС и НМА;
- выручка от реализации, учет торговых бонусов и скидок;
- а также момент перехода права собственности.

Что необходимо сделать в учетной системе по РСБУ:

- Сблизить учет РСБУ до МСФО максимально. Законодательство позволяет сейчас для компаний, сдающих отчетность по МСФО, ставить приоритет учета по МСФО выше ПБУ для РСБУ, однако вопрос с ведением налогового учета при этом остается открытым.
- Оставить учет по РСБУ без изменений в тех областях, где это необходимо для получения полноценных данных для налогового учета.

- Добавить в план счетов по РСБУ дополнительные субсчета и субконто. Учесть внесенные изменения (настроить правильные группировки) при построении форм регламентированной отчетности.
- Использовать настройки расчета себестоимости товара, допустимые для МСФО, в отношении оперативного и регламентированного учетов.
- Настроить порядок переноса проводок из РСБУ в МСФО либо разnosку оперативных документов непосредственно в МСФО.
- Настроить используемые виды финансовых отчетов для получения комплекта отчетности в формате МСФО.

По аналогии с предыдущим примером потребуются: разработка и утверждение регламента работы пользователей, проведение обучения сотрудников, а также выполнение необходимых процедур внедрения и перехода к составлению отчетности по МСФО дополнительно к текущему учету.

Ситуация «Холдинг»

Еще одна практическая ситуация: торгово-промышленный холдинг, собственники которого приняли решение формировать консолидированную отчетность по МСФО своими силами. Для усложнения задачи предположим, что все компании холдинга используют различные информационные системы для ведения учета по РСБУ, а опыт работы с МСФО у сотрудников финансовой службы отсутствует.

Для такой ситуации можно предложить следующие варианты:

- **Первый этап.** Трансформация отчетности, составленной по правилам РСБУ, в формат МСФО для каждой компании группы и последующее сведение в консолидированную отчетность.
- **Вариант А.** Единый центр специалистов в головной компании на вход получает РСБУ-отчетность от всех подразделений.

- **Вариант Б.** В каждой бизнес-единице организована своя экспертная группа МСФО, передающая уже готовую stand-alone отчетность по МСФО в головную организацию.
- **Второй этап.** Независимое внедрение автоматизации МСФО в каждой компании группы на их текущих учетных системах. Способы получения отчетности для отдельной компании рассматривались выше.
- **В перспективе:** перевод всех компаний в единую учетную систему и на единую методологию составления отчетности.

Обычно внедрение единой системы автоматизации и построение методологии учета не начинаются одновременно во всех бизнес-единицах холдинга. Для старта проекта автоматизации необходимо собрать пилотную группу, которая на протяжении всего пути будет тесно работать с управляющей компанией. Пилотный проект доводят до опытной эксплуатации, а затем получают шаблон (программное обеспечение и регламенты) для тиражирования в других компаниях группы.

Важно провести предварительный анализ используемых учетных систем и применяемых учетных политик, а также опросить персонал во всех подразделениях, в том числе не участвующих в первом этапе пилотного внедрения. Это позволяет расширить список требований к проработке будущей системы автоматизации и избежать потенциальных конфликтов при внедрении и тиражировании готового шаблона. Снятию напряженности и предотвращению конфликтных ситуаций способствуют корпоративная переписка, рабочие встречи, четкие рабочие регламенты и подбор нового персонала или обучение существующего в фоновом режиме к основным задачам. Выделение времени для создания рабочих групп и проведения обучения сотрудников в ходе пилотного проекта обязательно. Это дает возможность подготовки руководства отдельных компаний холдинга к идущим процессам автоматизации и к моменту тиражирования отработанного шаблона внедрения обеспечивает уверенный переход на единую методологию составления отчетности по МСФО (а в идеале и единую систему автоматизации).

Основная сложность как в постановке единой методологии учета, так и в консолидации отчетности, подготовленной при помощи разнообразных текущих учетных систем, – это унификация данных. В учетных системах может использоваться разная кодировка плана

счетов, контрагентов и номенклатуры, что потребует составления мэппинга разных по написанию, но единых по своей сути данных. Мэппинг необходим для облегчения процедуры сведения отчетности на уровне агрегированных показателей – строк отчета. Тем не менее детализация учетной информации для составления примечаний и, особенно, выделения и сворачивания внутригрупповых оборотов (ВГО) все равно потребуется. Упростить решение этой задачи, сделать его прозрачным и легко проверяемым призвана единая учетная система с общим блоком нормативно-справочной информации (НСИ) по холдингу.

«Единая система учета для подготовки отчетности по МСФО» – это современная информационная система, используемая менеджментом для управления группой компаний, объединяющая оперативный, регламентированный и налоговый учеты. Переход к такой системе является нетривиальным, длительным и многоэтапным проектом. Однако выгоды от его успешной реализации (такие как быстрое и удобное получение консолидированной отчетности по МСФО, составление управленческих отчетов в режиме реального времени и т.д.) превысят все расходы (финансовые и временные), понесенные в процессе перехода на единую систему автоматизации.

Глава 4. Способы составления отчетности

Возможные способы составления отчетности

В настоящее время в российской практике ведения учета и составления отчетности сложились следующие способы подготовки отчетности по международным стандартам:

- трансформация готовой отчетности, сформированной в соответствии с РСБУ, в формат МСФО;
- трансляция хозяйственных операций, отраженных по российскому плану счетов, в учетный модуль МСФО;
- параллельный учет (независимо от ведения национального БУ) фактов хозяйственной деятельности организации для целей получения отчетности по МСФО;
- комбинация вышеперечисленных способов подготовки отчетности.

Далее будут рассмотрены преимущества и недостатки каждого из указанных методов получения отчетности по МСФО.

Трансформация отчетности

Метод трансформации, рассмотренный в разделе «Отчетность составляется в MS Excel» настоящего издания как пример составления отчетности в MS Excel, состоит из двух этапов. Первый заключается в полном закрытии отчетного периода и получении комплекта бухгалтерской отчетности, подготовленной по российскому законодательству. Второй этап представляет собой расчет корректировок, позволяющих трансформировать сальдо и обороты счетов, представленные в российских формах, в отчетность, составленную по правилам МСФО.

Можно отметить следующие преимущества способа трансформации:

- отсутствие требования ежедневного ввода данных в учетную систему, а также ненужность настроек правил трансляции;
- доступность подхода (решения средствами MS Excel).

Недостатки метода:

- отсутствие возможности анализа источника данных показателей отчета, так как недоступен переход к первичным документам, лежащим в основе бухгалтерских проводок;
- пониженная актуальность получаемых данных как следствие продолжительных временных затрат, необходимых на подготовку отчетности по РСБУ и ее трансформацию в формат МСФО;
- снижение точности получаемой отчетности как результат подхода трансформации, при котором корректировке подлежат по большей части только существенные статьи и может применяться значительное количество допущений;
- неудобство хранения информации и риск потери данных в MS Excel, возникающий при создании десятков файлов, состоящих из множества листов и содержащих перекрестные ссылки.

Наглядно метод трансформации отчетности представлен на схеме ниже.

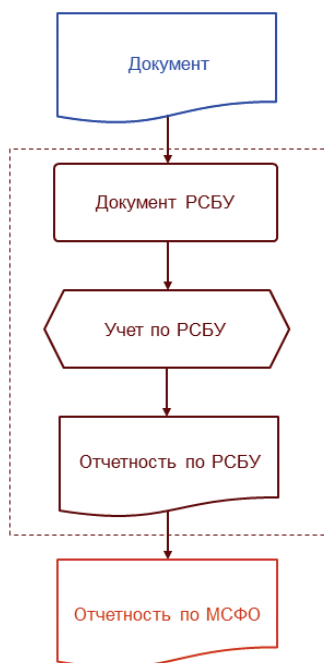


Рис. 4.1. Составление отчетности по МСФО методом трансформации

Трансляция операций

Данный способ составления отчетности по МСФО заключается в том, что сначала хозяйственные операции отражаются в учете по правилам РСБУ, а затем полученные данные с помощью созданных правил транслируются в учет по МСФО. Механизм трансляции выполняется с использованием таблицы соответствия счетов, в которой каждому счету (субсчету) по российскому плану счетов подбирается аналог из плана счетов МСФО, а для переноса бухгалтерских оборотов из одного учета в другой применяются правила трансляции данных.

Для указанного подхода характерны следующие возможности (преимущества):

- выполнение сверки данных двух подсистем при помощи специальных отчетов;
- осуществление оперативного анализа деятельности;
- выполнение анализа составляющих статей отчетности с детализацией вплоть до первичных документов.

К недостаткам способа относятся:

- сложность настройки правил трансляции оборотов из одного модуля учета в другой;
- зависимость одной подсистемы от момента отражения операций в другой подсистеме.

Процесс получения отчетности по международным стандартам с использованием метода трансляции операций показан на схеме ниже.

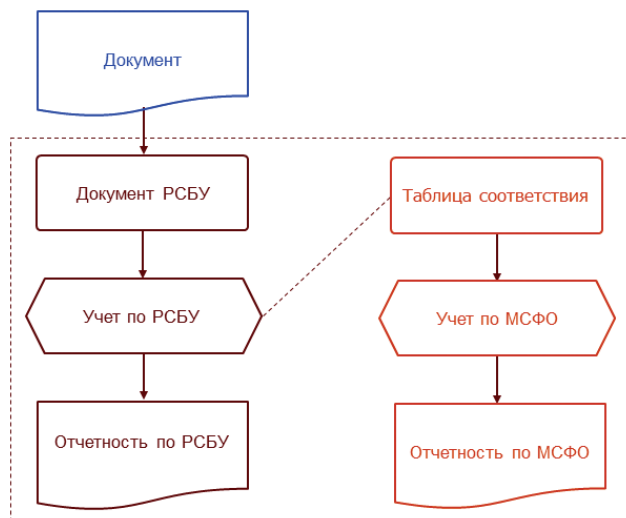


Рис. 4.2. Получение отчетности по МСФО при трансляции данных

Параллельный учет

Определяющая методика формирования отчетности по МСФО при данном подходе заложена в его названии. Первичные бухгалтерские документы за каждый отчетный период вводятся в две независимые учетные системы, в каждой из которых формируется отчетность по своим правилам.

Преимуществами метода являются:

- независимое ведение учета в двух подсистемах;
- оперативный анализ данных для принятия решений;
- подготовка отчетности по МСФО, независимая от срока закрытия отчетного периода по национальным стандартам;
- возможность соблюдения требований МСФО с максимальной точностью.

Существенным недостатком способа служат значительные трудовые затраты на обработку информации и контроль полученного результата, а именно – двойной ввод данных в разные системы учета при отсутствии возможности сверки конечных показателей обеих подсистем в оптимальном режиме.

Ниже изображена схема получения отчетности при параллельном учете.

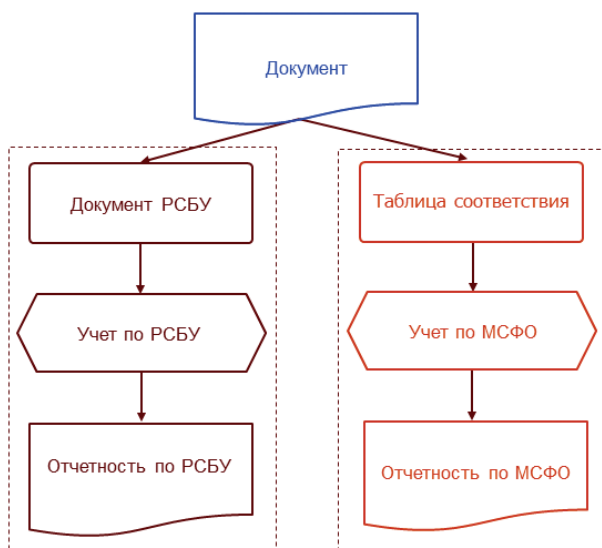


Рис. 4.3. Подход к формированию отчетности при параллельном учете

Комбинация способов

В системе автоматизации 1С:ERP в разделе **Международный финансовый учет** используется смешанный подход, которому присущи свойства всех приведенных выше способов подготовки отчетности по МСФО, а именно методик трансформации отчетности, трансляции операций и параллельного учета. При этом система предоставляет пользователям следующие возможности:

- фиксирование фактов хозяйственной деятельности при помощи документов оперативного учета, по которым в финансовом учете отражаются проводки как по принципам РСБУ, так и по МСФО и, следовательно, отсутствует необходимость двойного ввода информации (данный способ ведения учета по МСФО используется в поставляемой модели в качестве основного);
- создание отдельных документов параллельного учета по МСФО в случае отсутствия общих документов оперативного учета;

- осуществление трансляции операций из регламентированного учета в международный с использованием таблицы соответствия счетов между планами счетов МСФО и РСБУ;
- формирование показателей отчетности по МСФО методом трансформации отчетности, подготовленной по принципам РСБУ.

Комбинированный способ получения отчетности показан на рисунке 4.4.

Этот подход лишен недостатка двойного ввода документов: если РСБУ и МСФО сближены в достаточной мере, то один оперативный документ системы используется для формирования проводок в двух учетах.

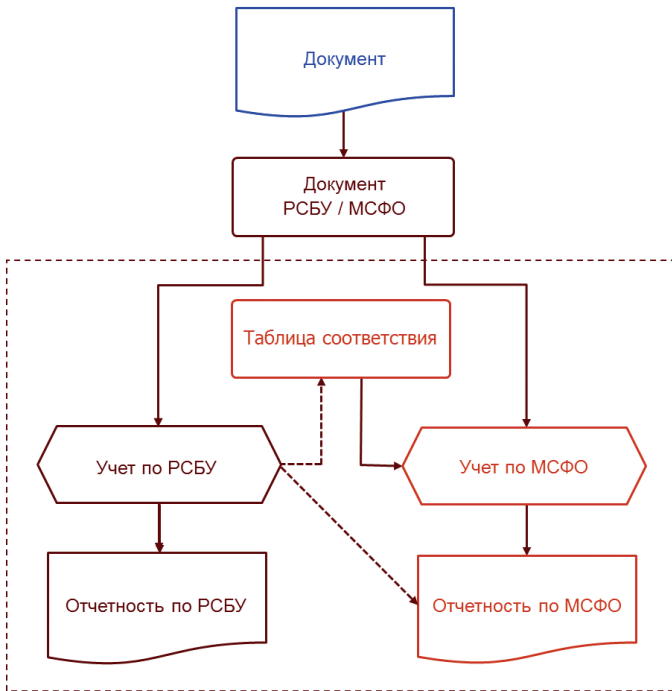


Рис. 4.4. Составление отчетности по МСФО при комбинации способов

В некоторых случаях возможно сочетание двух или трех способов одновременно – например, 1С:ERP предоставляет такую возможность. Сочетание разных способов формирования отчетности требует большей аккуратности при настройке системы, чтобы не получить задвоения данных в результате использования нескольких способов одновременно.

Глава 5. Переход к автоматизации отчетности

Как перейти к автоматизации?

Многие компании, имеющие опыт подготовки отчетности по МСФО или только планирующие начать это делать, однажды понимают, что оперативно получить достоверную отчетность невозможно без применения в организации современных информационных технологий. Наиболее распространенные варианты внедрения систем автоматизации, а также перечень их самих были рассмотрены ранее, в разделах «Системы автоматизации» и «Варианты внедрения системы автоматизации» настоящей книги.

Работа любой информационной системы как инструмента сбора, накопления, хранения, обработки, анализа и передачи данных в конечном счете призвана улучшать эффективность управления бизнес-процессами в компании на основе повышения актуальности и достоверности информации, получаемой из системы. Поэтому важнейшим условием при выборе требуемого программного продукта является, прежде всего, изучение и оценка его функциональных возможностей.

Под такими возможностями (функциональностью) понимается набор функций, определенных в технических характеристиках автоматизированной системы и удовлетворяющих потребностям пользователей, который она способна выполнять.

При выборе учетной системы, как правило, предъявляются повышенные требования к ее функциональности, поскольку финансовый учет сам по себе является довольно сложным процессом, оперирующим большим количеством данных. Если же пользователю необходимо выпускать отчетность по МСФО, то требования к функциональности системы автоматизации повышаются. Поэтому чаще всего бывает целесообразно рассматривать этап подбора соответствующего программного обеспечения как отдельный мини-проект в рамках решения общей задачи автоматизации. Грамотное выполнение проекта позволит:

- изучить структуру бизнес-процессов компании;
- выстроить схему документооборота в организации и понять его состав;
- провести анализ используемого способа получения отчетности по МСФО с целью выявления его возможностей и ограничений;
- определить необходимый уровень детализации отчетности;
- разработать новые или адаптировать существующие методические документы для работы в системе;
- выбрать способ автоматизации составления отчетности по МСФО и удовлетворяющий ему программный продукт;
- оценить возможные риски при автоматизации (например, риск отсутствия персонала, имеющего навыки работы с новой системой), что позволит снизить их в дальнейшем;
- составить и утвердить план внедрения (предположим, что подготовка технического задания на разработку является частью процесса внедрения, который не рассматривается в настоящем издании).

Следует отметить, что особенности ведения бизнеса и структура компании будут определять общие требования к выбору системы автоматизации независимо от того, по каким правилам в ней ведется учет.

Как правило, переход на МСФО требует внимательного изучения, а зачастую и преобразования существующих бизнес-процессов. Это, в свою очередь, влечет за собой изменение принятой в компании системы документооборота, так как возрастают требования к составу применяемых учетных аналитик, увеличивается количество полей в первичных документах и появляются звенья дополнительного контроля в процедуре движения и утверждения документов. В итоге возникает потребность в формировании четко выстроенного учетного регламента, который:

- определяет сроки подготовки первичных документов в бумажном и электронном виде;
- распределяет обязанности между сотрудниками финансовой службы;
- устанавливает систему подчиненности в отношении отражения хозяйственных операций в учетной системе;
- и, как следствие, позволяет делегировать часть полномочий в другие службы организации.

Своевременное предоставление доступа к информации всем заинтересованным пользователям позволит избежать двойного документооборота после внедрения системы автоматизации.

Анализ принятого порядка движения и обработки документации в компании является значимой точкой проекта автоматизации отчетности по МСФО с позиции определения необходимого уровня детализации этой отчетности. В самом деле, прежде чем устанавливать подробную систему субсчетов и составлять справочники аналитического учета, необходимо понять, из каких документов и в какой момент времени можно получить необходимую для учета информацию.

Таким образом, подробное описание существующей системы документооборота в совокупности с выводами относительно преимуществ и ограничений применяемого в компании способа составления отчетности по МСФО представляют собой исходные данные проекта автоматизации.

Определение требуемого уровня детализации отчетности неразрывно связано с выработкой соответствующей методологии финансового учета, для построения которой необходимо:

- Провести анализ отличий международных стандартов финансовой отчетности от национальных стандартов бухгалтерского учета, принимая во внимание отраслевую специфику деятельности организации.
- Составить список журнальных операций (бухгалтерских проводок), отражаемых в отчетности по правилам МСФО, и определить порядок их формирования, то есть распределить операции на те, что относятся к трансформации, к трансляции данных или параллельному учету. Одновременно можно разграничить ответственность между сотрудниками финансовой службы, назначив лиц, отвечающих за ввод данных, а также контроль операций и проверку их результата.
- Разработать план счетов по МСФО.
- Подготовить справочники финансовых аналитик, учитывающие организационно-структурное деление компании, сегментацию бизнеса (при наличии), особенности реализации продукции, характеристики списка поставщиков, распределение центров финансовой ответственности, структуру денежных потоков и т. п.

Построение методологии финансового учета позволяет выработать финальное техническое задание по отношению к будущей системе автоматизации и вплотную подойти к выбору программного продукта, ему соответствующего.

Как уже было отмечено ранее, требования к функциональным возможностям программного обеспечения формируются с учетом, прежде всего, особенностей ведения бизнеса и структуры компании. Вторым немаловажным фактором является используемый в организации способ подготовки отчетности по МСФО.

Минимальный набор требований к функциональности в данном случае состоит из наличия у системы автоматизации следующих возможностей:

- мультивалютность;
- ведение учета некоторых видов активов и обязательств по историческому курсу;
- расчет переоценки текущих активов и обязательств;
- расшифровка трансляционных прибылей и убытков;
- мультиязычный интерфейс.

Мультивалютность означает способность программы отражать каждую операцию в трех видах валют: валюте операции (то есть той, в которой данная хозяйственная операция была осуществлена); функциональной валюте (в которой компания ведет более 70 % своей деятельности) и валюте представления – в которой финансовая отчетность представляется пользователям. В момент проведения операции и ее отражения на счетах финансового учета пересчет суммы проводки из валюты операции в валюты представления и функциональную производится автоматически. При этом если в организации ведется внутренний управленческий учет, то для целей получения достоверной информации и принятия решений валюты управленческого учета и представления отчетности, как правило, должны совпадать.

Учет немонетарных статей (неденежных активов и обязательств) по историческому курсу. Для соблюдения положений МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» необходимо иметь механизм, позволяющий вести учет операций по историческому курсу в функциональной валюте применительно к следующим объектам учета: авансовые платежи за товары и услуги, деловая репутация (гудвил), нематериальные активы, запасы, основные средства и некоторые виды обязательств, расчет по которым должен быть произведен путем передачи немонетарного актива. Возможность сохранения исторического курса совершенной покупки позволяет вести учет перечисленных объектов в стоимостной оценке на дату возникновения хозяйственной операции без погрешности в сумме.

Переоценка текущих активов и обязательств. Данная функция используется при пересчете сумм текущих активов и обязательств (например, расчетов с покупателями и поставщиками, расчетов с работниками организации, денежных средств, их эквивалентов и т. д.), выраженных в иностранной валюте (то есть в валюте операции, отличной от функциональной), в функциональную валюту. Переоценка указанных монетарных статей возникает в учете в двух случаях:

- в момент первоначального признания в отчетности краткосрочного актива или обязательства, выраженного в иностранной валюте;
- или при пересчете сальдо таких активов и обязательств на конец отчетного периода.

Основными требованиями, предъявляемыми к работе механизма переоценки, являются следующие возможности:

- выбор режима расчета и отражения в учете результатов переоценки: в течение периода по каждой отдельной совершенной операции или совокупно, на конец периода в разрезе сальдо бухгалтерских счетов и финансовых аналитик (например, по контрагентам);
- автоматический повтор операций по переоценке в следующем отчетном периоде.

Расшифровка трансляционных прибылей и убытков. Названная функция очень полезна в случае составления международной отчетности методом трансляции данных. Как уже говорилось ранее, в разделе «Трансформация отчетности» данной книги, механизм трансляции данных использует в своей работе таблицу соответствия счетов и правила трансляции, которые применяются при переносе бухгалтерских оборотов из учетного блока РСБУ в модуль МСФО. В результате могут образоваться погрешность пересчета или трансляционные прибыли и убытки, возникающие как следствие наличия расхождений в подходах к составлению отчетности двух учетных систем. Поскольку подобные расхождения и их влияние на финансовую отчетность всегда попадают в поле зрения аудиторов при проведении проверки, требуется отделять трансляционные прибыли и убытки от аналогичных статей, возникающих в ходе обычной деятельности компании.

Забегаая вперед, отметим, что **Генератор финансовой отчетности** модуля **Международный финансовый учет** программного продукта «1С:ERP Управление предприятием» позволяет гибко настраивать различные формы финансовых отчетов по желанию пользователя системы, в том числе и примечания к отчетности.

Мультиязычный интерфейс. Наличие данной опции дает возможность использования интерфейса программы одновременно на нескольких языках. Это может быть полезно в случае, когда организация имеет в своем составе дочерние подразделения за рубежом. Однако следует принять во внимание, что включение подобной функции влечет за собой увеличение трудозатрат в момент настройки программы, так как возникает необходимость ввода всех названий элементов системы (журналов, отчетов, счетов, аналитик и т. д.) на двух и более языках.

При выборе системы автоматизации необходимо учитывать, что автоматизировать абсолютно все процессы, операции и расчеты, связанные с подготовкой международной финансовой отчетности, нерационально, а в ряде случаев – невозможно. Так, например, определение величины обесценения активов, учитываемых по справедливой стоимости, связанное с изменением рыночной оценки, выполняется вне учетной системы, а в программе отражается только результат соответствующих расчетов, который изменяет балансовую стоимость актива согласно новой оценке.

Поэтому в каждом конкретном случае выбор того или иного программного продукта и его модификации должен не только учитывать специфику бизнеса организации, способ ведения учета и другие факторы, но и быть основанным на разумном балансе между требованиями пользователей системы, с одной стороны, и целями и ресурсами компании – с другой стороны.

Отдельно следует рассмотреть риски, которые могут возникать в связи с реализацией проекта автоматизации отчетности по МСФО. Основные риски в данном случае присутствуют в сфере человеческих ресурсов. Успех проекта во многом связан с работой сотрудников финансовой службы компании, их способностью правильно организовать свое время

и оперативно выполнять новые требования. Очевидно, что подобная задача влечет за собой кратное увеличение нагрузки на работников бухгалтерии. Помимо этого в процессе перехода к автоматизации нередко обнаруживается дефицит знаний, необходимых для полноценного участия в проекте вовлеченных в него людей.

Минимизировать подобный риск помогут следующие мероприятия:

- организация методических и функциональных тренингов по работе в системе с целью разъяснения позиции руководства компании в отношении автоматизации отчетности по МСФО и обучения технике выполнения в программе тех или иных операций;
- разработка должностных инструкций и регламентов пользователя для работы в системе;
- привлечение дополнительного персонала с опытом работы на аналогичных проектах или внешних консультантов, обладающих необходимыми знаниями в области автоматизации отчетности по МСФО (обучение имеющегося собственного персонала в данном случае может существенно увеличить срок проекта);
- предоставление внутрикорпоративного сетевого ресурса, доступного всем заинтересованным пользователям (участникам проекта), где можно ознакомиться с актуальной информацией о МСФО, регламентах составления отчетности, правилах работы в программе и прочими документами.

Еще один существенный риск связан с искажением учетной информации при внесении данных в систему. Причины появления искажений, в частности, могут быть связаны:

- с неправильной первичной настройкой или эксплуатацией системы пользователями. Наиболее частым примером является некорректный расчет прибылей и убытков от курсовых разниц. Для устранения подобных проблем (или их минимизации) необходимо разработать подробную инструкцию для пользователей с описанием правил настройки программы и последовательности выполнения операций;

- с ошибками в работе системы. Современное программное обеспечение является технологически сложным продуктом, для которого ни один производитель не дает 100-процентную гарантию от ошибок. Обычно известные ошибки (зафиксированные пользователями или компанией-производителем) исправляются с выходом новых версий – релизов обновления программы. Однако нередко и наличие критичных ошибок в работе системы, что существенно искажает показатели отчетности или значительно усложняет процесс ее формирования. Для снижения негативного эффекта от такой ситуации следует внимательно отнестись к заключению с поставщиком программного продукта или исполнителем проекта внедрения договора на техническое сопровождение программы, в котором будут определены сроки исправления критичных ошибок;
- с отсутствием необходимой функциональности в системе. Если система изначально не поддерживает какие-либо учетные алгоритмы, то приходится делать дополнительные расчеты вне рамок автоматизации. В результате данные могут быть искажены вследствие непрозрачности расчетов или под влиянием человеческого фактора.

Итак, в процессе решения задачи автоматизации отчетности по МСФО каждая компания будет делать свой обоснованный выбор подходящего ей программного продукта. Однако лучшим доказательством того, что та или иная система пригодна для целей такой автоматизации в отечественных компаниях, является положительный опыт успешных проектов, которые реализованы именно в России.

Например, одним из таких проектов является внедрение системы автоматизации с целью получения отчетности по международным стандартам в одном российском энергетическом холдинге.

Справка о компании. Холдинг сформирован в виде открытого акционерного общества в 2005 году на базе пяти электростанций, суммарная мощность которых составляла около 9000 МВт. Один из филиалов компании осуществляет поставку тепла потребителям в регионах деятельности компаний холдинга.

Основным видом деятельности открытого акционерного общества является производство и продажа электрической и тепловой энергии и мощности. С 2007 года компания входит в состав крупного международного концерна, который ведет свою деятельность более чем в 30 странах мира.

Своим опытом по внедрению новой учетной системы, а также достигнутыми результатами поделилась начальник управления международной финансовой отчетности:

«В своей компании мы используем комбинированный метод подготовки отчетности по МСФО. Параллельный учет применяем к внеоборотным активам, а для всех остальных участков используем метод трансформации.

До прошлого года мы вели учет внеоборотных активов в "1С", а консолидацию делали в MS Excel. В июне был завершен проект по автоматизации МСФО, и начиная с III квартала обе МСФО-отчетности формируются автоматически».

Стоит отметить, что с началом автоматизации отчетности по международным стандартам многие компании принимают как данность существующие у них учетные процессы. В результате это приводит к попыткам встраивания процедур формирования отчетности по МСФО в уже действующие рамки. В энергохолдинге пошли другим путем:

«Мы разработали единую аналитическую модель для управленческого, бухгалтерского и МСФО-учета, доработали план счетов и только после этого начали автоматизировать учет по МСФО. Перед стартом проекта были определены участки управленческого и российского учета, которые требовали доработки. На тот момент в компании использовались разные аналитические справочники статей затрат. Справочники совпадали на 95 процентов, все остальное потребовало согласования и изменений.

Что касается статей баланса, то российской бухгалтерии потребовалось доработать свой план счетов и расширить его нужной детализацией. После "косметических" изменений плана счетов мы фактически взяли его за основу, добавив к нему дополнительные МСФО-счета. Одновременно с этим мы проводили операционный аудит процессов и входящих остатков по МСФО».

На вопрос о том, что изменилось с внедрением новой учетной системы и каково впечатление от результатов проекта, руководитель управления международной финансовой отчетности открытого акционерного общества ответила так:

«Мы очень довольны полученным результатом. Благодаря автоматизации мы смогли перевести управленческий учет на МСФО и одновременно получили простой, но вместе с тем современный инструмент формирования МСФО-отчетности. Что касается более детальных результатов, то нам удалось сократить сроки закрытия внеоборотных активов по МСФО на 10 дней, автоматизировать процесс трансформации и консолидации данных, автоматизировать самые существенные и рутинные МСФО-корректировки (такие как распределение доходов и расходов между филиалами, реклассификация авансов в незавершенное строительство, капитализация ремонтов, сверка внутригрупповых расчетов и расчетов со связанными сторонами). И, главное, мы сделали процесс формирования отчетности управляемым и предсказуемым.

Одновременно снизилась нагрузка на российских бухгалтеров. Раньше бухгалтерия помимо своих прямых функциональных обязанностей занималась еще и заполнением большого файла с расшифровками в MS Excel. Файл есть и сейчас, но в нем осталось всего три листа, и это те расшифровки, которые пока не автоматизированы в РСБУ.

Также мы смогли оптимизировать численность управления МСФО и расходы на аудит».

И в заключение руководитель управления международной финансовой отчетности добавляет:

«В отношении подготовки отчетности разработаны контрольные процедуры. В первую очередь, у нас четко разделены обязанности и закреплена ответственность за результат между сотрудниками управления МСФО. При этом у каждого сотрудника есть детальный чек-лист по описанию рисков и контролю за процессами.

Наш аудитор, компания "Большой четверки", также активно помогает нам в повышении качества отчетности: аудиторы порекомендовали нам проводить дополнительные аналитические процедуры и передали шаблоны процедур. После аудита за 9 месяцев и годового аудита у нас не было существенных замечаний к качеству отчетности, поэтому я считаю, что контрольная функция организована эффективно.

Сейчас формированием международной отчетности занимаются четыре человека. На мой взгляд, численность управления МСФО оптимальна. У всех специалистов управления есть ДипИФР, сдача экзаменов квалификации АССА – по желанию».

При оценке результатов, полученных от внедрения системы автоматизации подготовки отчетности по МСФО, одним из наиболее убедительных доказательств успешной реализации проекта является показатель соотношения вложенных затрат и ожидаемых выгод (таких как экономия времени, применение расширенной аналитики, удобство формирования отчетности и др.). В данном контексте решения, предлагаемые фирмой «IC», имеют неоспоримое преимущество на рынке программных продуктов с точки зрения как первоначальных инвестиций, так и доступности технической поддержки, а также относительной легкости доработок и внесения изменений в программу.

В качестве примера можно привести проект внедрения системы автоматизации в российском подразделении иностранного торгово-производственного холдинга.

Справка о компании. Французская компания, выпускающая продукты питания, деятельность которой началась в 1956 году. Сегодня данный производственный концерн – это 77 современных филиалов и около 19 тыс. сотрудников в 26 странах мира, а также более 3 млрд литров переработанного молока. Компания имеет годовой товарооборот порядка 3,5 млрд евро и ассортимент из нескольких сотен наименований марочных сыров.

На российском рынке продукция концерна впервые появилась в 1992 году, когда в Москве было открыто его торговое представительство. За прошедшие годы российское отделение компании стало одним из лидеров рынка элитных сыров в нашей стране и в регионе Восточной

Европы. Своей оценкой полученных результатов и сложности внедрения ERP-системы поделился финансовый директор торгового представительства в России:

«Автоматизация подготовки финансовой отчетности по МСФО – это серьезный вызов для финансовых служб средних и малых компаний – филиалов международных компаний в РФ. Основная сложность – ограниченный бюджет и сроки внедрения. Если сравнивать с проектами, использующими западные ERP-системы, то на первый план выходят:

- готовность персонала к работе в данных системах. На практике часто компания подстраивает свои бизнес-процессы под условный SAP, а не наоборот;
- сложность с актуализацией в системе изменений в РСБУ;
- постоянные расходы, связанные с присутствием специалистов компании-внедренца на территории заказчика (таким образом, возникают командировочные расходы, телеком, выделение рабочих мест и прочее);
- проект легко превращается в «долгоиграющий» со сроком окупаемости минимум пять-семь лет.

Исходя из этого для автоматизации ведения учета МСФО в части основных средств, трансформационных проводок «закрытия месяца», отражения торговых скидок и бонусов, прочей информации по коммерческой деятельности, а также с учетом жестких сроков (дедлайнов) для отправки финансовой отчетности в материнскую компанию мы остановили выбор на продукте компании «1С».

Говоря о подходах к реализации проекта автоматизации отчетности и результатах от внедрения системы, финансовый директор отмечает:

«В процессе разработки технического задания мы отказались от ежемесячной трансформации проводок РСБУ и перешли на параллельный учет (все регламентированные проводки

МСФО отражаются в режиме реального времени), это позволяет сократить риск пропуска корректировочных проводок, а также ускорить процесс закрытия оборотно-сальдовой ведомости по МСФО.

Проект предполагал получение итоговой финансовой отчетности, поэтому все стандартные регламентные операции закрытия были максимально гармонизированы с РСБУ:

- начисление амортизации;
- операции с основными средствами и нематериальными активами;
- переоценка курсовых разниц;
- отражение корректировочных проводок по отложенным налогам (ноу-хау нашего внедрения);
- контроль закрытия автоматизированного начисления коммерческих затрат на базе договорных условий (включая возмещение рекламных, логистических расходов и начисление бонусов за объем продаж)».

Подводя итог, многие руководители финансовых служб компаний, работающих в разных отраслях экономики, обращают внимание на следующее:

«Конечно, отечественные программные продукты имеют весомое ценовое преимущество как с позиции первичных вложений в систему автоматизации, так и с точки зрения дальнейших затрат на техническую поддержку и внесение в программу необходимых доработок.

Однако помимо ценового фактора следует принять во внимание и то, что системы автоматизации часто используются не только для подготовки международной финансовой отчетности, но и с целью масштабного пересмотра операционной деятельности всех подразделений организации и приведения ее к соответствию со стратегией и учетной политикой материнской компании».

В этой связи было бы неверно использовать термин «внедрение ERP-системы» только в контексте автоматизации процессов ведения учета и составления отчетности. Более точная формулировка конечной цели внедрения – это осуществление комплексной реконструкции и автоматизации всех бизнес-процессов. В их числе: постановка управления закупками, логистикой и производственными мощностями, взаимодействие с клиентской базой, а также бюджетирование и подготовка отчетности.

Для чего нужна МСФО Таксономия?

Одним из требований, предъявляемых со стороны финансовых регуляторов и фондовых рынков разных стран к компаниям, публикующим свою международную отчетность, является использование Таксономии МСФО. Пользователям финансовой информации, в свою очередь, также удобно анализировать отчетность, представленную в едином формате. Кроме того, есть и другие выгоды от применения данного подхода.

Более подробно об этом речь пойдет в следующем разделе настоящего издания – «Возможности применения языка XBRL».

Что же такое Таксономия и как это работает? Таксономия МСФО ежегодно издается Фондом МСФО и содержит международные стандарты финансовой отчетности (IAS/IFRS) и интерпретации к ним (IFRIC/SIC), а также МСФО для малого и среднего бизнеса. Согласно изданию Совета МСФО, документы в нем представлены в формате Расширяемого языка деловой отчетности (англ. eXtensible Business Reporting Language, XBRL), разработанного именно для записи отчетности.

Главная идея, положенная в основу Таксономии, – это создание такого инструмента построения и записи отчетности, который, с одной стороны, гарантировал бы сопоставимость данных, а с другой – предоставлял возможность их автоматизированной обработки. С практической точки зрения государственным регулирующим органам, получающим финансовую отчетность от тысяч компаний, важно автоматически выбирать в ней показатели, требуемые для контроля и статистики. А фондовым рынкам необходимо обеспечить своим участникам возможность

сопоставления информации, содержащейся в отчетности компаний, чьи ценные бумаги на них (рынках) размещены.

Заметим, что идея эта отнюдь не новая. Достаточно взглянуть на любую стандартную форму бухгалтерской отчетности – в ней присутствуют обязательные поля для ввода информации: название организации, отчетный период или дата, единицы измерения и т. д., а каждой строке соответствует свой уникальный код. Таким образом, каждому элементу отчета:

- присвоено имя или номер;
- установлено его место в документе;
- определено, как он взаимодействует с другими элементами отчета.

Аналогичную задачу решает Таксономия МСФО. Она служит для представления финансовой отчетности в едином формате, в электронном виде. Причем помимо основных форм отчетности она охватывает также все примечания и раскрытия, установленные правилами международных стандартов.

Таксономия МСФО 2018 соответствует стандартам МСФО, выпущенным по состоянию на 1 января 2018, она также объединяет все промежуточные выпуски Таксономии, которые были изданы в 2017 году для раннего применения составителями финансовой отчетности. Аналогичным образом новые стандарты, выпущенные Советом по МСФО в 2018 году, должны быть включены в промежуточные выпуски для Таксономии МСФО 2018.

На рисунке 5.1 изображено шестое издание Таксономии, вышедшее в свет в марте 2018 года. Все ежегодные и промежуточные версии документа обновляются с учетом выхода новых МСФО и изменений, внесенных в существующие стандарты, опубликованных Советом по МСФО за соответствующие годы.

Строго говоря, впервые Таксономия была представлена Фондом МСФО на рассмотрение широкой общественности еще в 2012 году с целью получения пожеланий и комментариев в отношении ее содержания и структуры. По результатам собранных отзывов в Таксономию

2013 года было внесено около 70 поправок, касающихся концепции форм основных финансовых отчетов и примечаний к ним. Так, например, в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» были добавлены таблицы, позволяющие раскрывать в финансовой отчетности информацию о нематериальных активах, «оцененных как имеющие неопределенный срок полезного использования», и для тех НМА, «которые являются существенными по отношению к финансовой отчетности организации».

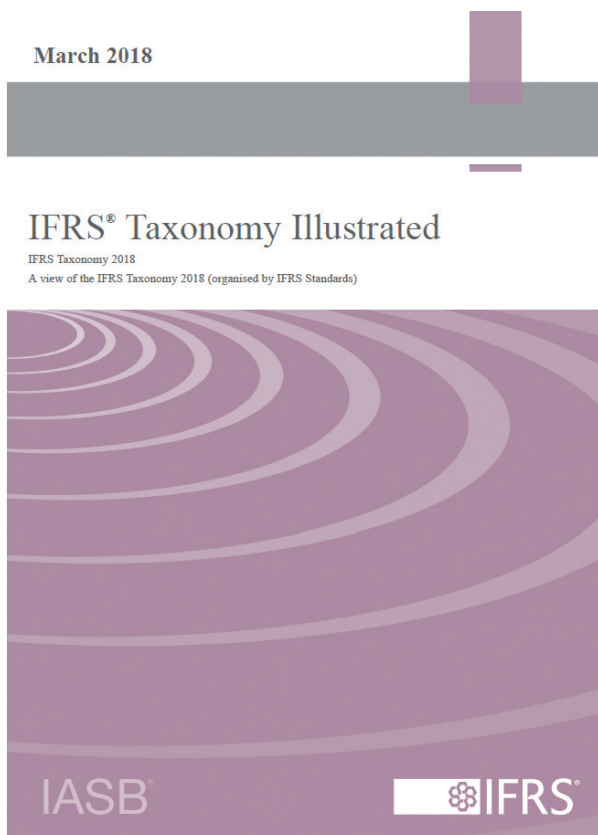


Рис. 5.1. Иллюстрированная МСФО Таксономия 2018

С точки зрения содержания финансовой отчетности Таксономия МСФО включает в себе не только описание форм отчетов, но и требования всех стандартов о раскрытии информации по МСФО, а также руководство пользователя и серию иллюстративных примеров, касающихся отчетной практики. Обобщенно, все показатели в отчетности и любые текстовые раскрытия, так же как и связи показателей друг с другом, правила проверки значений и ссылки на пункты международных стандартов, являются частью единого механизма Таксономии. Таким образом, все XBRL-файлы в составе Таксономии имеют ссылки на соответствующие МСФО.

В основу механизма заложен подход на основе стандартов, или так называемый «стандартный подход», означающий, что Таксономия составлена по принципу «от стандарта к стандарту» (например, IAS 1, IAS 2... МСФО (IFRS) 1, МСФО (IFRS) 2 и т. д.). Требования о раскрытии информации по МСФО, руководство и примеры в каждом стандарте проанализированы, смоделированы в соответствующую иерархию и, в конечном счете, построены в файлы XBRL. В итоге развитие Таксономии было выровнено с развитием самих международных стандартов и согласовано с программой Совета по МСФО.

На следующем рисунке представлен «Отчет о финансовом положении» в виде иерархического списка показателей и ссылок на связанные пункты МСФО. Раздел «Активы».

[210000] Statement of financial position, current/non-current		
Statement of financial position [abstract]		
Assets [abstract]		
Non-current assets [abstract]		
Property, plant and equipment	X instant, debit	IAS 1.54 a Disclosure- IAS 16.73 e Disclosure
Investment property	X instant, debit	IAS 1.54 b Disclosure- IAS 40.76 Disclosure- IAS 40.79 d Disclosure
Goodwill	X instant, debit	IAS 1.54 c Disclosure- IAS 36.134 a Disclosure- IAS 36.135 a Disclosure- IFRS 3.B67 d Disclosure
Intangible assets other than goodwill	X instant, debit	IAS 1.54 c Disclosure- IAS 38.118 e Disclosure
Investments accounted for using equity method	X instant, debit	IAS 1.54 e Disclosure- IFRS 12.B16 Disclosure- IFRS 8.24 a Disclosure
Investments in subsidiaries, joint ventures and associates	X instant, debit	IAS 27.10 Disclosure
Non-current biological assets	X instant, debit	IAS 1.54 f Disclosure
Trade and other non-current receivables	X instant, debit	IAS 1.54 h Disclosure- IAS 1.78 b Disclosure
Non-current inventories	X instant, debit	IAS 1.54 g Disclosure
Deferred tax assets	X instant, debit	IAS 12.81 g (i) Disclosure- IAS 1.54 o Disclosure- IAS 1.56 Disclosure
Current tax assets, non-current	X instant, debit	IAS 1.54 n Disclosure
Other non-current financial assets	X instant, debit	IAS 1.54 d Disclosure
Other non-current non-financial assets	X instant, debit	IAS 1.55 Common practice
Non-current non-cash assets pledged as collateral for which transferee has right by contract or custom to sell or repledge collateral	X instant, debit	Expiry date 2021-01-01 IAS 39.37 a Disclosure- IFRS 9.3.2.23 a Disclosure
Total non-current assets	X instant, debit	IAS 1.66 Disclosure- IFRS 12.B10 b Example- IFRS 12.B12 b (ii) Disclosure
Current assets [abstract]		
Current inventories	X instant, debit	IAS 1.54 g Disclosure- IAS 1.68 Example- IAS 2.36 b Disclosure
Trade and other current receivables	X instant, debit	IAS 1.54 h Disclosure- IAS 1.78 b Disclosure
Current tax assets, current	X instant, debit	IAS 1.54 n Disclosure
Current biological assets	X instant, debit	IAS 1.54 f Disclosure
Other current financial assets	X instant, debit	IAS 1.54 d Disclosure
Other current non-financial assets	X instant, debit	IAS 1.55 Common practice
Cash and cash equivalents	X instant, debit	IAS 1.54 i Disclosure- IAS 7.45 Disclosure- IFRS 12.B13 a Disclosure
Current non-cash assets pledged as collateral for which transferee has right by contract or custom to sell or repledge collateral	X instant, debit	Expiry date 2021-01-01 IAS 39.37 a Disclosure- IFRS 9.3.2.23 a Disclosure
Total current assets other than non-current assets or disposal groups classified as held for sale or as held for distribution to owners	X instant, debit	IAS 1.66 Disclosure
Non-current assets or disposal groups classified as held for sale or as held for distribution to owners	X instant, debit	IAS 1.54 j Disclosure
Total current assets	X instant, debit	IAS 1.66 Disclosure- IFRS 12.B10 b Example- IFRS 12.B12 b (i) Disclosure
Total assets	X instant, debit	IAS 1.55 Disclosure- IFRS 13.93 a Disclosure- IFRS 13.93 b Disclosure- IFRS 13.93 e Disclosure- IFRS 8.23 Disclosure- IFRS 8.28 c Disclosure

Рис. 5.2. «Отчет о финансовом положении», активы

Далее на рисунке 5.3 аналогичным образом показан раздел «Капитал и обязательства» «Отчета о финансовом положении».

Структура «Отчета о совокупном доходе, прибыли или убытке по элементам затрат» в редакции Таксономии МСФО 2018 изображена на рисунке 5.4.

Equity and liabilities [abstract]		
Equity [abstract]		
Issued capital	X instant, credit	IAS 1.78 e Example
Retained earnings	X instant, credit	IAS 1.78 e Example; IAS 1.1G6 Example
Share premium	X instant, credit	IAS 1.78 e Example
Treasury shares	(X) instant, debit	IAS 1.78 e Example; IAS 32.34 Disclosure
Other equity interest	X instant, credit	IAS 1.78 e Example
Other reserves	X instant, credit	IAS 1.78 e Example
Total equity attributable to owners of parent	X instant, credit	IAS 1.54 r Disclosure
Non-controlling interests	X instant, credit	IAS 1.54 q Disclosure; IFRS 10.22 Disclosure; IFRS 12.12 f Disclosure
Total equity	X instant, credit	IAS 1.55 Disclosure; IAS 1.78 e Disclosure; IFRS 1.24 a Disclosure; IFRS 1.32 a (i) Disclosure; IFRS 13.93 a Disclosure; IFRS 13.93 b Disclosure; IFRS 13.93 e Disclosure
Liabilities [abstract]		
Non-current liabilities [abstract]		
Non-current provisions [abstract]		
Non-current provisions for employee benefits	X instant, credit	IAS 1.78 d Disclosure
Other non-current provisions	X instant, credit	IAS 1.78 d Disclosure
Total non-current provisions	X instant, credit	IAS 1.54 l Disclosure
Trade and other non-current payables	X instant, credit	IAS 1.54 k Disclosure
Deferred tax liabilities	X instant, credit	IAS 12.81 g (i) Disclosure; IAS 1.54 o Disclosure; IAS 1.56 Disclosure
Current tax liabilities, non-current	X instant, credit	IAS 1.54 n Disclosure
Other non-current financial liabilities	X instant, credit	IAS 1.54 m Disclosure; IFRS 12.B13 c Disclosure
Other non-current non-financial liabilities	X instant, credit	IAS 1.55 Common practice
Total non-current liabilities	X instant, credit	IAS 1.69 Disclosure; IFRS 12.B10 b Example; IFRS 12.B12 b (iv) Disclosure
Current liabilities [abstract]		
Current provisions [abstract]		
Current provisions for employee benefits	X instant, credit	IAS 1.78 d Disclosure
Other current provisions	X instant, credit	IAS 1.78 d Disclosure
Total current provisions	X instant, credit	IAS 1.54 l Disclosure
Trade and other current payables	X instant, credit	IAS 1.54 k Disclosure
Current tax liabilities, current	X instant, credit	IAS 1.54 n Disclosure
Other current financial liabilities	X instant, credit	IAS 1.54 m Disclosure; IFRS 12.B13 b Disclosure
Other current non-financial liabilities	X instant, credit	IAS 1.55 Common practice
Total current liabilities other than liabilities included in disposal groups classified as held for sale	X instant, credit	IAS 1.69 Disclosure
Liabilities included in disposal groups classified as held for sale	X instant, credit	IAS 1.54 p Disclosure; IFRS 5.38 Disclosure
Total current liabilities	X instant, credit	IAS 1.69 Disclosure; IFRS 12.B10 b Example; IFRS 12.B12 b (iii) Disclosure
Total liabilities	X instant, credit	IAS 1.55 Disclosure; IFRS 13.93 a Disclosure; IFRS 13.93 b Disclosure; IFRS 13.93 e Disclosure; IFRS 8.23 Disclosure; IFRS 8.28 d Disclosure
Total equity and liabilities	X instant, credit	IAS 1.55 Disclosure

Рис. 5.3. «Отчет о финансовом положении», капитал и обязательства

Как видно из приведенных примеров, работа с иллюстрированной Таксономией не требует знания языка XBRL, так как вся информация о структуре отчетов в ней изложена в простой визуальной форме. Данная Таксономия МСФО состоит:

- из собственной иерархии и элементов внутри нее, которые представляют требования МСФО о раскрытии информации;
- требований к формату элементов, таких как текст, числовое значение и т. п.;
- ссылок на международные стандарты, относящиеся к тому или иному элементу структуры.

[320000] Statement of comprehensive income, profit or loss, by nature of expense		
Profit or loss [abstract]		
Profit (loss) [abstract]		
Revenue	X duration, credit	IAS 1.102 Example- IAS 1.103 Example- IAS 1.82 a Disclosure- IFRS 12.B10 b Example- IFRS 12.B12 b (v) Disclosure-
Interest revenue calculated using effective interest method	X duration, credit	IAS 1.82 a Disclosure- Effective 2021-01-01 IAS 1.82 a (i) Disclosure
Insurance revenue	X duration, credit	Effective 2021-01-01 IAS 1.82 a (i) Disclosure- Effective 2021-01-01 IFRS 17.106 Disclosure- Effective 2021-01-01 IFRS 17.80 a Disclosure
Other income	X duration, credit	IAS 1.102 Example- IAS 1.103 Example- IAS 26.35 b (iv) Disclosure
Increase (decrease) in inventories of finished goods and work in progress	(X) duration, debit	IAS 1.102 Example- IAS 1.99 Disclosure
Other work performed by entity and capitalised	X duration, credit	IAS 1.85 Common practice- IAS 1.IG6 Example
Raw materials and consumables used	(X) duration, debit	IAS 1.102 Example- IAS 1.99 Disclosure
Employee benefits expense	(X) duration, debit	IAS 1.102 Example- IAS 1.104 Disclosure- IAS 1.99 Disclosure
Depreciation and amortisation expense	(X) duration, debit	IAS 1.102 Example- IAS 1.104 Disclosure- IAS 1.89 Disclosure- IFRS 12.B13 d Disclosure- IFRS 8.23 9 Disclosure- IFRS 8.28 9 Disclosure
Reversal of impairment loss (impairment loss) recognised in profit or loss	(X) duration, debit	IAS 1.99 Disclosure
Other expenses	(X) duration, debit	IAS 1.102 Example- IAS 1.99 disclosure
Other gains (losses)	X duration, credit	IAS 1.102 Common practice- IAS 1.103 Common practice
Insurance service expenses from insurance contracts issued	(X) duration, debit	Effective 2021-01-01 IAS 1.82 ab Disclosure- Effective 2021-01-01 IFRS 17.80 a Disclosure
Income (expenses) from reinsurance contracts held, other than finance income (expenses)	X duration, credit	Effective 2021-01-01 IAS 1.82 ac Disclosure- Effective 2021-01-01 IFRS 17.86 Disclosure
Profit (loss) from operating activities	X duration, credit	IAS 1.85 Common practice- IAS 32.IE33 Example
Difference between carrying amount of dividends payable and carrying amount of non-cash assets distributed	X duration, credit	IFRIC 17.18 Disclosure
Gains (losses) on net monetary position	X duration, credit	IAS 29.9 Disclosure
Gain (loss) arising from derecognition of financial assets measured at amortised cost	X duration, credit	IAS 1.82 a8 Disclosure
Finance income	X duration, credit	IAS 1.85 Common practice
Finance costs	(X) duration, debit	IAS 1.82 b Disclosure
Impairment gain and reversal of impairment loss (impairment loss) determined in accordance with IFRS 9	(X) duration, debit	IAS 1.82 b8 Disclosure
Insurance finance income (expenses) from insurance contracts issued recognised in profit or loss	X duration, credit	Effective 2021-01-01 IAS 1.82 bb Disclosure- Effective 2021-01-01 IFRS 17.80 b Disclosure
Finance income (expenses) from reinsurance contracts held recognised in profit or loss	X duration, credit	Effective 2021-01-01 IAS 1.82 bc Disclosure- Effective 2021-01-01 IFRS 17.82 Disclosure
Share of profit (loss) of associates and joint ventures accounted for using equity method	X duration, credit	IAS 1.82 c Disclosure- Effective on first application of IFRS 9 IFRS 4.39M b Disclosure- IFRS 8.23 9 Disclosure- IFRS 8.28 9 Disclosure
Other income (expense) from subsidiaries, jointly controlled entities and associates	X duration, credit	IAS 1.85 Common practice
Gains (losses) arising from difference between previous amortised cost and fair value of financial assets reclassified out of amortised cost into fair value through profit or loss measurement category	X duration, credit	IAS 1.82 c8 Disclosure
Cumulative gain (loss) previously recognised in other comprehensive income arising from reclassification of financial assets out of fair value through other comprehensive income into fair value through profit or loss measurement category	X duration, credit	IAS 1.82 cb Disclosure
Hedging gains (losses) for hedge of group of items with offsetting risk positions	X duration, credit	IFRS 7.24C b (vi) Disclosure- IFRS 9.6.6.4 Disclosure
Profit (loss) before tax	X duration, credit	IAS 1.102 Example- IAS 1.103 Example- IFRS 5.33 b (i) Disclosure- IFRS 8.23 Example- IFRS 8.28 9 Example
Tax income (expense)	(X) duration, debit	IAS 12.79 Disclosure- IAS 12.81 c (ii) Disclosure- IAS 12.81 c (i) Disclosure- IAS 1.82 d Disclosure- IAS 26.35 b (vii) Disclosure- IFRS 12.B13 g Disclosure- IFRS 8.23 9 Disclosure
Profit (loss) from continuing operations	X duration, credit	IAS 1.81A 9 Disclosure- IFRS 12.B12 b (vi) Disclosure- IFRS 8.23 Disclosure- IFRS 8.28 b Disclosure
Profit (loss) from discontinued operations	X duration, credit	IAS 1.82 e8 Disclosure- IAS 1.98 e Disclosure- IFRS 12.B12 b (vii) Disclosure- IFRS 5.33 8 Disclosure
Profit (loss)	X duration, credit	IAS 1.106 d (i) Disclosure- IAS 1.81A a Disclosure- IAS 7.18 b Disclosure- IFRS 1.24 b Disclosure- IFRS 12.B10 b Example- IFRS 1.32 a (i) Disclosure- Effective 2021-01-01 IFRS 17.113 b Example- Effective on first application of IFRS 9 IFRS 4.39L e Example- IFRS 8.23 Disclosure- IFRS 8.28 9 Disclosure
Profit (loss), attributable to [abstract]		
Profit (loss), attributable to owners of parent	X duration, credit	IAS 1.81B a (ii) Disclosure
Profit (loss), attributable to non-controlling interests	X duration, credit	IAS 1.81B a (i) Disclosure- IFRS 12.12 9 Disclosure
Earnings per share [text block]	text block	IAS 33.66 Disclosure
Earnings per share [abstract]		
Earnings per share [table]	table	IAS 33.66 Disclosure
Classes of ordinary shares [axis]	axis	IAS 33.66 Disclosure
Ordinary shares [member]	member[default]	IAS 1.79 a Common practice- IAS 33.66 Disclosure
Earnings per share [line items]	line items	
Basic earnings per share [abstract]		
Basic earnings (loss) per share from continuing operations	X.XX duration	IAS 33.66 Disclosure
Basic earnings (loss) per share from discontinued operations	X.XX duration	IAS 33.66 Disclosure
Total basic earnings (loss) per share	X.XX duration	IAS 33.66 Disclosure
Diluted earnings per share [abstract]		
Diluted earnings (loss) per share from continuing operations	X.XX duration	IAS 33.66 Disclosure
Diluted earnings (loss) per share from discontinued operations	X.XX duration	IAS 33.66 Disclosure
Total diluted earnings (loss) per share	X.XX duration	IAS 33.66 Disclosure

Рис. 5.4. «Отчет о совокупном доходе, прибыли (убытке) по элементам затрат»

Стандарты МСФО смоделированы в Таксономии двумя способами: через иерархическую структуру и через оси измерений. Наиболее распространенной техникой моделирования, применяемой в Таксономии, является создание иерархической структуры отчета. Пример иерархического моделирования в табличном формате представлен ниже в виде выдержки из «Отчета о движении денежных средств», составленного косвенным методом.

Таксономия МСФО – иерархическое моделирование

Расширенная ссылка [520000]
Отчет о движении денежных средств, косвенный метод

Отчет о движении денежных средств [абстрактный тип]		
Денежные средства, полученные от (используемые в) операционной деятельности [абстрактный тип]		
Прибыль (убыток)	Х, оборот кредит	IAS 1.106 d (i) Disclosure, IAS 1.81A a Disclosure, IAS 7.18 b Disclosure, IFRS 1.24 b Disclosure, IFRS 12.B10 b Example, IFRS 1.32 a (ii) Disclosure, IFRS 8.23 Disclosure, IFRS 8.28 b Disclosure
Корректировки для сверки прибыли (убытка) [абстрактный тип]		
Корректировки по расходу по налогу на прибыль	Х, оборот дебет	IAS 7.35 Disclosure
Корректировки финансовых расходов	Х, оборот дебет	IAS 7.20 c Common practice
Корректировки на уменьшение (увеличение) запасов	Х, оборот дебет	IAS 7.20 a Common practice
Корректировки на уменьшение (увеличение) торговой дебиторской задолженности	Х, оборот дебет	IAS 7.20 a Common practice
Корректировки на уменьшение (увеличение) прочей дебиторской задолженности	Х, оборот дебет	IAS 7.20 a Common practice
Корректировки на увеличение (уменьшение) торговой кредиторской задолженности	Х, оборот дебет	IAS 7.20 a Common practice

Для чего нужна МСФО Таксономия?

Расширенная ссылка [520000]

Отчет о движении денежных средств, косвенный метод

Корректировки на увеличение (уменьшение) прочей кредиторской задолженности	X, оборот дебет	IAS 7.20 a Common practice
Корректировки на расходы по амортизации основных средств и нематериальных активов	X, оборот дебет	IAS 7.20 b Common practice
Корректировки на обесценение (восстановление убытка от обесценения), признается в составе прибыли или убытка	X, оборот дебет	IAS 7.20 b Common practice
Корректировки на прочие резервы	X, оборот дебет	IAS 7.20 b Common practice
Корректировки на нерезализованные убытки (доходы) от переоценки иностранной валюты	X, оборот дебет	IAS 7.20 b Common practice
Корректировки на расходы, связанные с выплатами на основе долевых инструментов	X, оборот дебет	IAS 7.20 b Common practice
Корректировки на доходы (убытки) от переоценки справедливой стоимости	X, оборот дебет	IAS 7.20 b Common practice
Корректировки на долю в финансовом результате ассоциированных компаний	(X), оборот кредит	IAS 7.20 b Common practice
....		
Денежные средства, полученные от (использованные в) инвестиционной деятельности [абстрактный тип]		
Денежные средства от реализации дочерних компаний или других бизнесов	X, оборот дебет	IAS 7.39 Disclosure
Денежные средства, использованные для приобретения дочерних компаний или других бизнесов	(X), оборот кредит	IAS 7.39 Disclosure

Вторая техника моделирования, используемая в Таксономии МСФО, – это моделирование через оси измерений и таблицы. Каждая такая ось измерений может быть связана с любым набором элементов строк через таблицы, создавая таким образом размерную структуру. Примером построения отчета в виде двухмерной таблицы является «Отчет об изменениях в капитале».

Таксономия МСФО – моделирование через оси измерений

Расширенная ссылка [610000]
Отчет об изменениях в капитале

Отчет об изменениях в капитале [абстрактный тип]		
Отчет об изменениях в капитале [таблица]	таблица	
Компоненты капитала [ось измерений]	ось измерений	IAS 1.106 Disclosure
Капитал [элемент]	элемент [неплатеж]	IAS 1.106 Disclosure
Капитал, относящийся к собственникам материнского предприятия [элемент]	элемент	IAS 1.106 Disclosure
Уставной капитал [элемент]	элемент	IAS 1.106 Disclosure
Эмиссионный доход [элемент]	элемент	IAS 1.106 Disclosure
Собственные акции, выкупленные у акционеров [элемент]	элемент	IAS 1.106 Disclosure
Прочие долевые инструменты [элемент]	элемент	IAS 1.106 Disclosure
Прочие фонды [элемент]	элемент	IAS 1.106 Disclosure, IAS 1.79 b Disclosure
Фонд переоценки основных средств [элемент]	элемент	IAS 1.108 Example, IAS 16.39 Disclosure, IFRS 1.IG10 Disclosure
Фонд накопленных курсовых разниц [элемент]	элемент	IAS 1.108 Example, IAS 21.52 b Disclosure
Фонд переоценки инструментов хеджирования денежных потоков [элемент]	элемент	IAS 1.108 Example
Фонд переоценки ценных бумаг, имеющих в наличии для продажи [элемент]	элемент	Expiry date 2015-01-01 IAS 1.108 Example
Фонд переоценки по выплатам, основанным на долевым инструментах [элемент]	элемент	IAS 1.108 Example
....		

Для чего нужна МСФО Таксономия?

Расширенная ссылка [610000] Отчет об изменениях в капитале

Нераспределенная прибыль [элемент]	элемент	IAS 1.106 Disclosure, IAS 1.108 Example
Доля неконтролирующих акционеров [элемент]	элемент	IAS 1.106 Disclosure
....		
Отчет об изменениях в капитале [элемент строк]	элемент строк	
Остаток на начало периода	X, остаток кредит	IAS 1.155 Disclosure, IAS 1.78 e Disclosure, IFRS 1.24 a Disclosure, IFRS 1.32 a (i) Disclosure, IFRS 13.93 a Disclosure, IFRS 13.93 b Disclosure, IFRS 13.93 e Disclosure
Изменения в капитале [абстрактный тип]		
Совокупный доход [абстрактный тип]		
Прибыль (убыток)	X, оборот кредит	IAS 1.106 d (i) Disclosure, IAS 1.81A a Disclosure, IAS 7.18 b Disclosure, IFRS 1.24 b Disclosure, IFRS 12.B10 b Example, IFRS 1.32 a (ii) Disclosure, IFRS 8.23 Disclosure, IFRS 8.28 b Disclosure
Прочий совокупный доход	X, оборот кредит	IAS 1.106 d (ii) Disclosure, IAS 1.81A b Disclosure, IAS 1.91 a Disclosure, IFRS 12.B12 b (viii) Disclosure
Итого совокупный доход	X, оборот кредит	IAS 1.106 a Disclosure, IAS 1.81A c Disclosure, IFRS 1.24 b Disclosure, IFRS 12.B10 b Example, IFRS 12.B12 b (ix) Disclosure, IFRS 1.32 a (ii) Disclosure
Эмиссия акций	X, оборот кредит	IAS 1.106 d (iii) Disclosure
Дивиденды, признанные в качестве распределения в пользу собственников	(X), оборот дебет	IAS 1.107 Disclosure
Взносы, сделанные собственниками, капитал	X, оборот кредит	IAS 1.106 d (iii) Disclosure
Распределения в пользу собственников, капитал	(X), оборот дебет	IAS 1.106 d (iii) Disclosure

Расширенная ссылка [610000]
Отчет об изменениях в капитале

Прочие изменения, приводящие к увеличению (уменьшению) капитала	X, оборот кредит	IAS 1.106 d Disclosure
....		

Формат и содержание иллюстрированной Таксономии МСФО применим при чтении всего документа. Таблица состоит из трех колонок: иерархия, формат раскрытия и ссылка на международный стандарт.

Колонка 1 – иерархия. Заголовки этого столбца представляют название компонента МСФО (на рисунках выше они выделены красной заливкой), причем каждому заголовку предшествует шестизначное число в квадратных скобках, имеющее значение от [100000] до [999999]. Эти числа добавлены для обеспечения функции просмотра и сортировки (логически они не связаны с МСФО). Строки под заголовками – это элементы, относящиеся к данному компоненту, которые являются требованиями МСФО к раскрытию информации.

Колонка 2 – формат раскрытия. Здесь приведены возможные форматы раскрытия информации, которые означают следующее:

- text block – текстовый блок;
- text – текст;
- уууу-мм-дд – дата в формате «год-месяц-число»;
- X – числовой показатель, измеряемый в денежных единицах;
- (X) – отрицательный числовой показатель, измеряемый в денежных единицах;
- X.XX – раскрытие в виде десятичного значения;
- shares – количество акций;
- ____ – формат значения является общей суммой предыдущих строк;

- table – начало двухмерной таблицы;
- axis – ось двухмерной таблицы;
- member – элемент на оси;
- line items – начало серии раскрытий для таблицы;
- пустой столбец означает, что раскрытие информации не требуется.

Для числовых показателей, измеряемых в денежных единицах:

- instant или duration – значение представляет собой остаток (если instant) или оборот (если duration);
- credit или debit – обозначает «естественный» баланс раскрытия: по кредиту или по дебету.

Колонка 3 – справочник по МСФО. Данный столбец содержит ссылку на соответствующий пункт или раздел МСФО, а также указание на характер ее содержания, означающее:

- common practice – ссылка на общую практику применения стандарта;
- disclosure – требование раскрытия информации по МСФО;
- example – пример из документов системы МСФО.

Возможности применения языка XBRL

Основное предназначение XBRL состоит в представлении, обмене и анализе любой финансовой информации, в первую очередь финансовой отчетности компаний. XBRL не является отдельным языком программирования – он основан на языке разметки XML (англ. eXtensible Mark-up Language) и представляет собой его подвид для целей бизнеса.

Применение XBRL дает возможность стандартизации и улучшения сравнимости отчетности, а также обеспечивает пользователям сокращение

издержек, повышение точности и достоверности предоставляемой информации и возможность быстрого выборочного обмена финансовой информацией, что достигается за счет использования описания данных, определенных в таксономиях. С помощью XBRL любая информация о хозяйственных операциях и событиях вводится в систему только один раз. Затем она может быть проанализирована и воспроизведена в любом формате, например в виде XML-файла, созданного с целью представления ее в различных срезах для анализа. Использование такой техники приводит к более широкому потенциалу применения Таксономии, помимо ее основного предназначения.

И действительно, в современной деловой среде все больше компаний уделяют повышенное внимание качеству бизнес-процессов, в первую очередь тех, которые связаны с информационными технологиями, обеспечивающими управление организацией. Для принятия решений руководителям, в зависимости от целей и задач, требуется разная финансовая информация. Это может быть отчетность по МСФО или РСБУ, бюджеты, управленческая отчетность и др. Учитывая схожесть наборов показателей указанных отчетов, с одной стороны, и различия в методиках их составления, с другой стороны, вполне объяснимо желание менеджмента привести это множество к единой системе связанных данных.

Первым шагом в решении такой задачи будет являться структурирование всей информации. И, как уже отмечалось ранее, инструментом для достижения данной цели является XBRL. Поэтому расширенное применение Таксономии МСФО дает возможность использования ее для разных внутренних нужд компании, связанных с единым форматом представления данных в отчетности, например:

- для автоматического расчета единого набора финансовых показателей (бюджетных, целевых, относительных и других величин) на основе различных видов подготовленных форм, таких как бюджет, отчетность по МСФО, РСБУ или управленческая отчетность;
- построения прогнозной отчетности;
- версионирования данных;
- решения иных задач.

Автоматический расчет финансовых показателей по данным отчетности – самое явное направление использования Таксономии. Обработанные и помеченные тегами данные в XBRL дают возможность мгновенного автоматического распознавания нужных показателей в объемных документах (например, годовой отчетности компании), включения их в расчетные формулы и последующего представления в удобной для пользователя форме. Это позволяет инвесторам и аналитикам не только быстро извлекать требуемую информацию, но и сравнивать ее с аналогичными результатами других компаний, оценивать эффективность работы по определенному показателю по сравнению с прошлыми годами и т. д.

Причем данные могут быть получены в любом разрезе. Это возможно за счет того, что теги применяются ко всей без исключения финансовой информации: как в формате денежных единиц, так и к немонетарным данным, содержащимся в отчетности. Здесь важно заметить, что Таксономия содержит разметку даже для раскрытий, которые пока не используются, но могут возникнуть в будущем. Например, определение коэффициента оборачиваемости дебиторской задолженности предполагает разделение всей задолженности на текущую и долгосрочную части. Представим, что в отчетном периоде у компании отсутствуют долгосрочные договоры с заказчиками, например договоры строительного подряда. В момент, когда они появятся, при ручном расчете потребуются внесение корректировок в формулу с учетом новой статьи баланса. Расчет же, основанный на Таксономии, включает в себя все показатели, в том числе и нулевые, так как они уже присутствуют в структуре. Таким образом, внесение изменений в формулу не нужно.

Составление прогнозной отчетности на основе МСФО. Это задача является еще одной частой потребностью руководства компании. Прогнозная финансовая отчетность позволяет рассчитать практически любые показатели, позволяющие оценить будущие результаты компании. Однако следует принять во внимание, что на этапе прогноза фактических отчетных данных для расчета еще нет и, следовательно, необходимо строить прогноз на основе плановых значений, то есть бюджета.

С этой целью необходимо трансформировать данные бюджета в формат, позволяющий составить отчетность по международным стандартам. Очевидно, что в дальнейшем каждое обновление финансового плана повлечет за собой ручной пересчет отчетов по МСФО. Если же бюджет

размечен Таксономией, то «привязать» его статьи к плану счетов МСФО, рассчитать поправочные корректировки и сформировать отчетные формы можно автоматически. Разумеется, такой подход требует предварительной разработки методики расчета и наложения поправок на данные бюджета, однако в большинстве компаний это возможно.

Версионирование данных. Возможность версионирования отчетности позволяет сохранять историю изменений того или иного объекта – отчетной формы. Это, в свою очередь, помогает пользователям проанализировать последовательность совершенных действий, выявить и не допускать в последующей работе типичные ошибки, а также ответить на ряд вопросов, например:

- Как внесенные в бюджет изменения повлияли на прогнозную отчетность по МСФО?
- Какие изменения статей отражены в текущей отчетности по сравнению с ее более ранней версией?
- Как предстоящая сделка повлияет на отчетность и результаты работы компании?

Предположим, что отдел логистики рассматривает разные варианты приобретения крупной партии материалов стоимостью 1 млн руб., а именно закупки:

- за счет собственных средств с последующей оплатой в 5-дневный срок и скидкой 10 % от цены покупки;
- за счет привлеченных кредитных ресурсов;
- или на условиях частичной предоплаты (40 % от суммы счета поставщика) с дальнейшей беспроцентной рассрочкой на 6 месяцев.

Будем считать, что вариант отчетности до внесения в нее проводок по сделке – это **Версия 0**.

Версия 1 отображает покупку материалов за счет собственных средств, что соответствует следующим изменениям статей отчета о финансовом положении (ОФП) и отчета о движении денежных средств (ОДДС):

ОФП

Запасы, в том числе:

- материалы + 900 тыс. руб.

Денежные средства, в том числе:

- банковские счета -900 тыс. руб.

ОДДС

Отток денежных средств от операционной деятельности, в том числе:

- платежи поставщикам за товары и услуги: 900 тыс. руб.

Версия 2 соответствует приобретению материалов в кредит. Отчет о финансовом положении (ОФП), отчет о финансовых результатах (ОФР) и отчет о движении денежных средств (ОДДС) будут выглядеть следующим образом:

ОФП

Запасы, в том числе:

- материалы + 1000 тыс. руб.

Краткосрочные кредиты и займы, в том числе:

- кредиты банков + 1000 тыс. руб.;

- расчеты по процентам + 10 тыс. руб.

Собственный капитал, в том числе:

- прибыль текущего года -10 тыс. руб.

ОФР

Финансовые расходы, в том числе:

- проценты начисленные: 10 тыс. руб.

ОДС

Отток денежных средств от операционной деятельности, в том числе:

- платежи поставщикам за товары и услуги: 1000 тыс. руб.

Приток денежных средств от финансовой деятельности, в том числе:

- поступление заемных средств: 1000 тыс. руб.

В версии 3 поступление материалов отражается на условиях частичной предоплаты с последующим товарным кредитом на остаток суммы долга. В финансовой отчетности данная ситуация будет показана следующим образом:

ОФП

Запасы, в том числе:

- материалы + 1000 тыс. руб.

Денежные средства, в том числе:

- банковские счета -400 тыс. руб.

Краткосрочная кредиторская задолженность, в том числе:

- расчеты с поставщиками + 100 тыс.руб.

Краткосрочные кредиты и займы, в том числе:

- расчеты по товарным кредитам + 500 тыс. руб.

ОДДС

Отток денежных средств от операционной деятельности, в том числе:

- платежи поставщикам за товары и услуги: 400 тыс. руб.

Таким образом, изменение версии 1 относительно версии 0 будет являться прогнозом влияния закупки за счет собственных средств, а сравнение версии 2 с версией 0 – прогнозом привлечения банковского кредита и т.д. В результате по каждому из предложенных вариантов пользователь может быстро получить нужные ему формы отчетности или рассчитать финансовые показатели.

Возможности применения XBRL, его гибкость позволяют реализовывать **дополнительные задачи**, выходящие за рамки Таксономии МСФО, которая сама по себе может стать лишь элементом в системе корпоративной отчетности. Например, МСФО не предусматривает раскрытие издержек от операционной деятельности компании в разрезе проектов. Такая детализация затрат, как правило, требуется в рамках ведения управленческого учета. Но, используя средства XBRL, можно добавить дополнительный уровень иерархии данных с расшифровкой «проект», а также создать алгоритм сверки показателей с итоговой суммой в отчетности.

Безусловно, реализация дополнительных возможностей на базе Таксономии требует немалой методологической работы внутри компании и успешного взаимодействия ее различных подразделений. Тем не менее некоторые компании уже столкнулись с обязательным внедрением Таксономии МСФО. А ее дальнейшее распространение в экономике может стать задачей не такого уж далекого будущего, учитывая соотношение затрат на внедрение и гибкости инструментария.

Сейчас представление отчетности в формате XBRL уже обязательно для государственных органов многих стран, что подчеркивает долгосрочные перспективы данного направления. В России планы по переходу к использованию формата XBRL в ряде отраслей (банки и страховые компании) появились в 2015 году. Так, Банк России начал формировать Таксономию для предоставления финансовой отчетности банковским сектором в нашей стране. А уже начиная с 2018 года помимо вышеуказанных организаций требование о представлении отчетности в формате XBRL стало обязательным для некредитных финансовых организаций и управляющих компаний паевых инвестиционных фондов.

Подробнее о продвижении XBRL в России можно ознакомиться в выпусках журнала «Вестник XBRL» https://www.cbr.ru/finmarket/projects_xbrl1/.

Подводя итог, хочется отметить, что помимо внешних пользователей, таких как регуляторы фондовых рынков, аналитики и инвесторы, XBRL может успешно применяться для эффективного обмена финансовой информацией внутри самой компании (например, между различными подразделениями, службами отчетности, планирования и казначейства), что полезно для групп компаний и холдингов с разветвленной географической структурой.

Учетная политика организации

Основная часть требований к содержанию учетной политики компании, составляемой в соответствии с правилами международных стандартов финансовой отчетности, прописана в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Однако определенного жесткого шаблона учетной политики указанные стандарты не устанавливают, а лишь приводят примерный перечень разделов, подлежащих включению в документ.

Работа по написанию учетной политики потребует от ее составителя знания МСФО как единой взаимосвязанной системы, подводящей компанию к изложению в документе следующих вопросов:

- основные аспекты учетной политики;
- основа формирования профессионального суждения бухгалтера (данная тема подробно раскрыта в разделе «Как сформировать свое "профессиональное суждение бухгалтера"?» настоящего издания);
- основания для изменений учетной политики и порядок их внесения;

- виды стоимости, применяемые организацией при оценке элементов финансовой отчетности;
- состав примечаний к отчетности и другое.

В качестве примера далее приведен лишь небольшой перечень аспектов, подлежащих включению в учетную политику:

- состав форм годовой финансовой отчетности и основной подход к их формированию;
- структура отдельной организации или группы компаний и особенности ведения бизнеса;
- сведения об объединениях бизнеса и инвестициях, если они имеются;
- валюты, используемые при подготовке отчетности: функциональная и валюта представления;
- характеристика системы финансовых инструментов, присущих компании;
- состав нематериальных активов, порядок определения объектов учета и способы оценки НМА, особенности отражения в составе НМА деловой репутации бизнеса;
- последовательность включения затрат на исследования и разработки, которыми занимается компания, в состав расходов периода;
- состав и характеристики инвестиционной собственности организации (например, недвижимости) и используемые методы ее оценки;
- классификация основных средств компании, применяемые способы начисления амортизации;
- учет операций аренды (как в качестве арендодателя, так и в роли арендатора);

- цели использования гособлигаций (при их наличии);
- категории материально-производственных запасов, критерии оценки их оборачиваемости, а также признания в качестве устаревших и непригодных к использованию;
- классификация имеющейся дебиторской и кредиторской задолженности;
- критерии признания выручки и перечень информации, подлежащей раскрытию в примечаниях к отчетности;
- порядок формирования в отчетности резервов под предстоящие расходы, критерии признания и оценки условных обязательств и условных активов;
- специфика расчета и порядок отражения в финансовой отчетности отложенных налогов.

При составлении учетной политики каждый из перечисленных пунктов соответствует одному разделу документа. Причем устанавливаемые критерии отражения в учете и отчетности тех или иных активов и обязательств должны удовлетворять требованиям соответствующих международных стандартов (например, определяя порядок признания и оценки основных средств, необходимо руководствоваться правилами МСФО (IAS) 16 «Основные средства»).

Принятая в компании учетная политика должна применяться последовательно от одного отчетного периода к другому. Это необходимо для соблюдения принципа сопоставимости данных, содержащихся в финансовой отчетности.

Однако МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» устанавливает ряд обстоятельств, при которых внесение в документ изменений или дополнений становится необходимым. В частности, компания обязана внести коррективы в свою учетную политику, если какие-либо стандарты МСФО претерпели изменения и вступившие в силу новые правила учета стали отличаться от применяемых организацией в настоящий момент.

Если же руководство компании полагает, что в настоящее время ее финансовая отчетность раскрывает информацию по какой-либо из позиций в соответствии с МСФО недостаточно полно, то оно также может внести изменения в учетную политику. Но это будет уже его право, а не обязанность. Следует отметить, что в случае изменения учетной политики не с начала года возникает необходимость ретроспективного пересчета финансовой отчетности за прошлые периоды – так, как если бы новые правила учета действовали в организации всегда.

В зависимости от специфики своей деятельности организация при создании учетной политики по МСФО может предусмотреть в ней следующие виды стоимости: **первоначальная, текущая, возможная цена продажи, приведенная или справедливая стоимость.**

Более подробно перечисленные виды оценки будут рассмотрены в разделе «Оценка элементов финансовой отчетности» приложения 2 данной книги.

При этом в учетной политике компания должна определить, какой из видов стоимости будет применяться в отношении тех или иных сделок в соответствии с конкретными МСФО. Например, МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий» требует отражения в отчетности событий с государственной помощью в оценке по справедливой стоимости при их первоначальном признании.

Как уже не раз отмечалось ранее, основное назначение международных стандартов сводится к решению задачи унификации отчетности компаний разных стран и улучшению ее сопоставимости. С этой целью МСФО предписывают организациям не только формировать саму отчетность, но и выпускать необходимые раскрытия информации (примечания) в ее составе. Примечания позволяют обеспечить высокую степень детализации особенностей хозяйственной жизни компании, которые могут представлять интерес для пользователей отчетности – инвесторов и прочих лиц.

Учитывая это, каждый отдельный стандарт содержит перечень вопросов, подлежащих обязательному раскрытию в примечаниях к отчетности. Например, в составе информации о дебиторской задолженности компания должна отразить:

- долю дебиторской задолженности внешних покупателей в общем объеме всей задолженности;
- размер долга по расчетам с взаимозависимыми организациями – компаниями группы;
- сумму предоплаты, перечисленной поставщикам по еще не полученным поставкам товаров (работ, услуг).

Изучая требования стандартов, каждая компания сама для себя определяет степень детализации в примечаниях отдельных статей отчетности. Выбранный таким образом подход должен быть закреплен в положениях учетной политики. Помимо этого в учетной политике обычно упоминается вопрос формы и периодов представления раскрытий: это могут быть текстовые блоки (как самостоятельные, так и добавленные в теле самой отчетности), таблицы, схемы или диаграммы. Поскольку МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» требует наличия в отчетности сравнительной информации за прошедшие периоды, то и примечания к отчетности также должны содержать соответствующие пояснения: за предыдущий год и год, предшествующий предыдущему.

Методологическая основа проекта автоматизации

Методологическая база проекта является тем фундаментом, на основе которого будет сконструирована, построена и внедрена автоматизированная система ведения учета и подготовки отчетности по МСФО. На этапе проектирования системы методология ляжет в основу задач, поставленных перед разработчиками программного продукта, поэтому от того, насколько она хорошо продумана и грамотно выстроена, будут в конечном итоге зависеть качество составляемой отчетности, сроки ее получения и количество оставшегося ручного труда.

В данном контексте под методологической основой проекта автоматизации понимается перечень документов и регламентов, устанавливающих порядок ведения финансового учета и формирования отчетности по МСФО в будущей системе автоматизации. Универсального рецепта по составлению такой методологии нет, поэтому при первой же попытке написания документации проектная команда может столкнуться с неким типичным ограничением в своей работе.

Как показывает практика, консультанты, приглашенные на проект из компаний, занимающихся внедрением систем автоматизации, часто недостаточно хорошо знают МСФО. А собственные сотрудники отдела консолидированной финансовой отчетности прекрасно понимают теоретические и практические аспекты международных стандартов, но при этом слабо разбираются в технической стороне вопроса. Поэтому в самом начале построения методологии важно убедиться в том, что решением этой задачи будут заниматься специалисты, не только знающие МСФО и специфику деятельности компании, но и хорошо понимающие процесс автоматизации, выбранный программный продукт, а также его особенности. В этой связи могут быть сформированы как одна общая, так и несколько локальных рабочих групп, отвечающих за решение вопросов по своим зонам ответственности.

В общих чертах работа методологов, помимо участия в выборе способа подготовки отчетности по МСФО и соответствующего ему продукта автоматизации (подробнее об этом рассказывалось в разделе «Как перейти к автоматизации?» данной книги), заключается в следующем:

- составление списка задач, подлежащих автоматизации, определение последовательности их исполнения разработчиками;
- непосредственная разработка новых или адаптация существующих методических документов для работы в системе, таких как:
 - план счетов по МСФО;
 - мэппинг (таблица соответствия) данных из планов счетов РСБУ и МСФО;

- перечень журналов хозяйственных операций, отражаемых в системе автоматически и заполняемых пользователем вручную;
- нормативно-справочная информация, включая справочники статей доходов и расходов, статей движения денежных средств, товарных и материальных ценностей, выпускаемой продукции (выполненных работ, услуг), контрагентов, центров финансовой ответственности, направлений деятельности и др., а также методика ее применения;
- комплект отчетных форм по МСФО и руководство по их заполнению;
- описание алгоритмов расчета данных, формируемых в системе автоматически, например последовательности выполнения регламентных заданий и арифметики производимых расчетов;
- таблица с данными о начальных остатках счетов финансового учета и способ их внесения в систему (автоматическая загрузка остатков по данным закрытых оборотно-сальдовых ведомостей, в том числе сформированных в MS Excel, или ручной ввод «с листа»);
- регламент формирования отчетности по МСФО в компании и др.;
- участие в разработке проектной документации в части составления:
 - функционально-технических требований к системе;
 - технического задания на разработку;
 - программы и методики тестовых испытаний функциональности системы, заявленной в техническом задании;
 - руководства пользователя информационной системы;

- проведение функционального тестирования системы автоматизации;
- обучение конечных пользователей программы;
- консультирование пользователей на этапе начальной эксплуатации;
- прохождение внешнего аудита информационной системы (это часто бывает актуально для крупных холдингов, подлежащих обязательному аудиту отчетности компаниями «Большой четверки»).

Приведенный перечень методической и проектной документации не является конечным и может меняться в зависимости от сложности внедрения и специфики бизнеса компании.

Для дальнейшего изучения состава методических документов рассмотрим случай, при котором в качестве метода подготовки отчетности по международным стандартам выбрана автоматизация всех участков ведения учета и составления отчетности, а исходными данными в системе являются первичные документы РСБУ.

Отметим, что для тех компаний, в странах регистрации которых установлен приоритет действия международных стандартов финансовой отчетности над национальными стандартами учета, МСФО являются основой ведения бухгалтерского учета и методология автоматизации отчетности будет отличаться от предложенной далее.

Одним из первых документов, который потребуется разработчикам в ходе проекта автоматизации, является план счетов по МСФО.

Если до начала автоматизации в компании уже существовала практика составления МСФО-отчетности, то это означает, что соответствующий план счетов также должен быть в наличии. В этом случае задача методологов сводится к адаптации используемого компанией плана счетов к новым правилам работы, связанным с будущей учетной системой. Таким образом, потребуется:

- выделить счета верхнего уровня и подчиненные субсчета, которые при необходимости также могут содержать несколько уровней иерархии;
- разработать кодировку счетов:
 - используя аналогию кодов МСФО с кодами российского плана счетов, что достаточно легко, но не всегда бывает удобно, если список счетов МСФО в будущем потребует значительного расширения (имеющихся свободных номеров счетов РСБУ может не хватить);
 - используя привязку кодов МСФО к строкам форм финансовой отчетности (отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе) – это позволит избежать проблемы, обозначенной выше;
 - или создать независимую кодировку счетов МСФО, то есть придумать собственную закономерность обозначения счетов, например используя буквенно-цифровой код;
- указать тип счета: активный или пассивный (либо активно-пассивный – для счетов верхнего уровня, являющихся группой и не используемых в проводках);
- выбрать язык наименования счетов (очень часто используются сразу несколько языков – допустим, русский и английский);
- определить состав аналитики (список субконто) по каждому счету (например, по счетам учета расчетов с различными дебиторами и кредиторами необходимо получать информацию как минимум в разрезе контрагентов и договоров с контрагентами, а по счетам учета запасов – в разрезе ТМЦ);

- задать вид учета по счетам – «по подразделениям» и «по направлениям деятельности»;
- обозначить валютные счета, то есть те, по которым будет вестись учет в валюте, отличной от функциональной валюты (в иностранной);
- определить иные характеристики, относящиеся к плану счетов МСФО в зависимости от потребностей компании и специфики ее деятельности – например, выделить счета учета монетарных активов и обязательств, остатки по которым должны переоцениваться в соответствии с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов». Или выделить счета, субконто по которым должны отображаться только в разрезе оборотов.

Теории и практике составления корпоративного плана счетов для целей подготовки отчетности по МСФО полностью посвящен раздел «Как составить корпоративный план счетов?» настоящей книги. В качестве примера далее план счетов МСФО будет приведен в формате **карты соответствия счетов (мэппинга) для данных РСБУ и МСФО**.

Желтой заливкой на рисунке выделены счета верхнего уровня, которые служат для группировки подчиненных им субсчетов и не используются в проводках.

Счет МСФО		Вид	Правило получения данных				Счет РСБУ		Правило заполнения данных			
Код	Международное наименование, англ.		Субконтонто 1	Субконтонто 2	Субконтонто 3	Алгоритм расчета	Код	Наименование	Субконтонто 1	Субконтонто 2	Субконтонто 3	Корр. счет
10500	Property, plant and equipment (reporting level)	АП						Основные средства (уровень группировки)				
10510	Freehold fixed assets (reporting level)	АП	Основные средства					Основные средства (уровень группировки)	Основные средства			
10511	Freehold fixed assets in operation	A	Основные средства			Сумма = цена в проводке * кол-во в разрезе групп ОС по ОКОФ	01.01	Основные средства в организации	Основные средства			Без ограничений
10512	Depreciation of freehold fixed assets	П	Основные средства			Сумма = сумма за единицу в проводке * кол-во в разрезе групп ОС по ОКОФ	02.01	Амортизация основных средств, учитываемых на счете 01	Основные средства			Без ограничений
10513	Freehold fixed assets - impairment loss	П	Основные средства			Отдельный документ МСФО	02.04	Обесценение основных средств, учитываемых на счете 01	Основные средства			Без ограничений
10540	Construction in progress and equipment for installation (reporting level)	АП	Основные средства					Вложения во внеоборотные активы (уровень группировки)	Объекты строительства	Номенклатура	Статьи затрат (об)	
10541	Acquisition and creation of property, plant and equipment	A	Основные средства			Сумма = цена в проводке * кол-во в разрезе номенклатуры или ОС	08.04	Приобретение объектов основных средств	Основные средства	Номенклатура	Статьи затрат (об)	Без ограничений
10543	Construction in progress and equipment for installation - impairment loss	П	Основные средства			Отдельный документ МСФО	08.13	Обесценение вложений во внеоборотные активы	Основные средства	Номенклатура	Статьи затрат (об)	Без ограничений
12000	Intangible assets other than goodwill (reporting level)	АП	Нематериальные активы					Нематериальные активы (уровень группировки)	Нематериальные активы			
12010	Freehold intangible assets (reporting level)	АП	Нематериальные активы					Нематериальные активы (уровень группировки)	Нематериальные активы			
12011	Freehold intangible assets in operation	A	Нематериальные активы			Сумма = цена в проводке * кол-во в разрезе видов (групп) НМА	04.01	Нематериальные активы организации	Нематериальные активы			Без ограничений
12012	Amortization of freehold intangible assets	П	Нематериальные активы			Сумма = сумма за единицу в проводке * кол-во в разрезе видов (групп) НМА	05	Амортизация нематериальных активов	Нематериальные активы			Без ограничений
12013	Freehold intangible assets - Impairment loss	П	Нематериальные активы			Отдельный документ МСФО	04.03	Обесценение нематериальных активов	Нематериальные активы			Без ограничений
15500	Deferred tax assets	A	Виды активов и обязательств			Проводки исключаются из трансляции данных, формируются отдельным документом МСФО	09	Отложенные налоговые активы	Виды активов и обязательств			Без ограничений

Рис. 5.5. Карта соответствия счетов (мэппинг) РСБУ и МСФО. Начало

Счет МСФО		Вид	Правило получения данных				Счет РСБУ		Правило заполнения данных			
Код	Международное наименование, англ.		Субконтото 1	Субконтото 2	Субконтото 3	Алгоритм расчета	Код	Наименование	Субконтото 1	Субконтото 2	Субконтото 3	Корр. счет
20000	Current assets (reporting level)	АП										
20500	Inventories (reporting level)	АП										
20510	Raw materials and production supplies (reporting level)	A	Номенклатура									
20511	Raw materials and production supplies - acquired from Outside	A	Номенклатура			Сумма = цена в проводке * кол-во в разрезе номенклатуры материалов	10.01	Сырье и материалы	Номенклатура	Склады		60, кроме аналитики "Холдинг"
20512	Raw materials and production supplies - acquired from the Group	A	Номенклатура			Сумма = цена в проводке * кол-во в разрезе номенклатуры материалов	10.01	Сырье и материалы	Номенклатура	Склады		60 по аналитике "Холдинг"
20520	Merchandise (reporting level)	A	Номенклатура									
20521	Merchandise - acquired from Outside	A	Номенклатура			Сумма = цена в проводке * кол-во в разрезе номенклатуры покупных товаров	41.01	Товары на складах	Номенклатура	Склады		60, кроме аналитики "Холдинг"
20522	Merchandise - acquired from the Group	A	Номенклатура			Сумма = цена в проводке * кол-во в разрезе номенклатуры покупных товаров	41.05	Товары на складах, приобретенные у компаний Группы	Номенклатура	Склады		60 по аналитике "Холдинг"
20540	Work in progress (reporting level)	A	Статьи затрат									
20541	Work in progress - main production	A	Типы затрат (об)	Статьи затрат (об)	Группы (виды) продукции	Репарментное задание по расчету себестоимости производства	20	Основное производство	Типы затрат (об)	Статьи затрат (об)	Группы (виды) продукции	Без ограничений
20542	Work in progress - secondary production	A	Типы затрат (об)	Статьи затрат (об)	Группы (виды) продукции	Репарментное задание по расчету себестоимости производства	23	Вспомогательные производства	Типы затрат (об)	Статьи затрат (об)	Группы (виды) продукции	Без ограничений
21500	Trade and other current receivables (reporting level)	АП	Контрагенты	Договоры								
21510	Current trade receivables from customers (reporting level)	A	Контрагенты	Договоры								
21511	Current trade receivables from customers - Outside	A	Контрагенты	Договоры		Сумма = цена в проводке * кол-во в разрезе номенклатуры продаж	62.01	Расчеты с покупателями и заказчиками	Контрагенты	Договоры		90.01, кроме аналитики "Холдинг"
21512	Current trade receivables from customers - Group	A	Контрагенты	Договоры		Сумма = цена в проводке * кол-во в разрезе номенклатуры продаж	62.11	Расчеты с покупателями и заказчиками	Контрагенты	Договоры		90.01 по аналитике "Холдинг"
21590	Bad debt provisions for current trade and other receivables	П	Оценочные обязательства и резерв.	Контрагенты	Договоры	Проводки исключаются из трансляции данных, формируются отдельным документом МСФО	63	Резервы по сомнительным долгам	Контрагенты	Договоры	Документы расчетов с контрагентом	Без ограничений
28500	Cash and cash equivalents (reporting level)	A	Статьи ДДС (об)									
28510	Cash on hand	A	Статьи ДДС (об)			Сумма = сумма проводки	50.01	Касса организации	Статьи ДДС (об)			Без ограничений

Рис. 5.5. Карта соответствия счетов (мэппинг) РСБУ и МСФО. Продолжение

При получении отчетности по международным стандартам методом трансляции данных (хозяйственных операций, суммарных оборотов по счетам или проводок в заданных корреспонденциях) в основу работы данного способа закладывается карта соответствия данных РСБУ и МСФО. Также таблица мэппинга счетов используется для выбора соответствий при выполнении программой регламентных операций, таких как начисление амортизации, отражение резервов по персоналу, расчет и отражение курсовых разниц, закрытие месяца и других.

Для разработки мэппинга счетов потребуется проведение подробного анализа списка хозяйственных операций, участвующих в бухгалтерских проводках. Во многих случаях необходимо подбирать соответствия не только на уровне конкретных проводок и документов, отражаемых в финансовом учете. С целью получения более глубокой детализации учетной информации между собой согласовываются аналитические справочники субконто счетов РСБУ и МСФО. Кроме того, для каждой подобранной строки мэппинга определяется алгоритм получения суммы проводки по МСФО.

В итоге в момент трансляции документа регламентированного учета РСБУ в проводку по МСФО по карте соответствия выбираются:

- бухгалтерские счета дебета и кредита;
- значения субконто для каждого счета;
- признак количественного учета (при наличии количество транслируется из РСБУ);
- формула расчета суммы.

Следует отметить, что в дополнение к разработанному мэппингу счетов в отдельной таблице необходимо составить список проводок РСБУ, исключаемых из трансляции в МСФО. Например, это могут быть операции по отражению в учете курсовой разницы, которые формируются в программе специальным документом (регламентным заданием) МСФО. Причиной для исключения проводок из трансляции служат, как правило, разные подходы в системах РСБУ и МСФО к расчету суммы либо к определению элементов отчетности, задействованных в проводке.

Также потребуется указать правила приоритета при трансляции операций: сначала «отсекаются» проводки, исключаемые из трансляции в МСФО, затем транслируются данные, для которых установлено максимально полное соответствие счетов и аналитик, потом переносятся все остальные операции. При наличии оборотов в РСБУ, для которых правилами трансляции задано лишь частичное соответствие счетов или аналитик, заполнение недостающей информации в МСФО по завершении трансляции выполняется вручную.

Пример формата списка проводок, исключаемых из трансляции операций, показан на рисунке ниже.

Дт/Кт	Счет РСБУ					Корр. счет РСБУ	Причина исключения
	Код	Наименование	Субконто 1	Субконто 1	Субконто 1		
Дт	09	Отложенные налоговые активы	Виды активов и обязательств				Особенности учета, может требоваться отдельный расчет и документ МСФО
Кт	26	Общехозяйственные расходы	Статьи затрат (об)				Закрытие месяца – регламентная операция МСФО
Кт	44.02	Коммерческие расходы в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность	Статьи затрат				Закрытие месяца – регламентная операция МСФО
Кт	63	Резервы по сомнительным долгам	Контрагенты	Договоры	Документы расчетов с контрагент		Особенности учета, может требоваться отдельный расчет и документ МСФО
Кт	77	Отложенные налоговые обязательства	Виды активов и обязательств				Начисление отложенного налога – регламентная операция МСФО
Кт	91.01	Прочие доходы	Прочие доходы и расходы (об) = Курсовые разницы	Реализуемые активы (об)			Особенности учета, может требоваться отдельный расчет и документ МСФО
Дт	91.02	Прочие расходы	Прочие доходы и расходы (об) = Курсовые разницы	Реализуемые активы (об)			Особенности учета, может требоваться отдельный расчет и документ МСФО

Рис. 5.6. Проводки, исключаемые при трансляции данных из РСБУ в МСФО

Большинство решений по МСФО, предлагаемых сегодня к продаже компаниями – разработчиками программного обеспечения, предусматривают необходимые технические возможности для настройки карты соответствия счетов в учетной системе. Например, в решении «1С:ERP Управление предприятием» настройка мэппинга осуществляется в рабочем месте **Настройка соответствия счетов и оборотов**, доступном из раздела **Международный финансовый учет** при переходе по ссылке **Настройки и справочники – Настройка формирования проводок по данным регл. учета**. Для этого предварительно требуется включить соответствующую функциональную опцию, установив флажок **Проводки по данным регламентированного учета (НСИ и администрирование – Настройка НСИ и разделов – Международный финансовый учет)**.

Перечень типовых хозяйственных операций. С точки зрения финансового учета хозяйственная деятельность любой организации сводится к перечню типовых хозяйственных операций, отраженных в финансовой отчетности в соответствии с применяемым в компании планом счетов.

Список журналов операций (бухгалтерских проводок), разделенный на записи, формируемые в учетной системе автоматически и создаваемые пользователями вручную, составляет часть проектно-методической документации. Каждая хозяйственная операция регистрируется в системе в виде бухгалтерской проводки, содержащей информацию о дебете и кредите используемых счетов учета, сумме и документе-регистраторе, выполнившем запись. Некоторые документы не отражают корреспонденции счетов, а служат для изменения характеристик объектов учета, содержащихся в регистрах сведений, например: способа начисления амортизации, срока полезного использования актива или его остаточной стоимости.

При составлении проектно-методической документации для целей МСФО необходимо:

- провести анализ всех хозяйственных операций, отраженных по РСБУ за последние два-три года;
- выявить и описать операции по МСФО, нехарактерные для РСБУ, например проводки по начислению оценочных резервов и обесценению активов;

- определить, как операции, специфичные только для МСФО, будут отражаться в учетной системе, например:
 - при помощи трансляции данных по правилам мэппинга;
 - отдельными документами по МСФО, при этом какая-то часть документов может уже присутствовать в программном продукте, а другие потребуют доработки или создания с нуля;
 - ручными операциями в МСФО. Этот универсальный документ формирует любые проводки по МСФО, не создавая одновременно движения по оперативным регистрам управленческого и регламентированного учетов.

Таким образом, по итогам составления проектно-методической документации появляется четкое разграничение в отношении данных, для которых необходимо описывать мэппинг счетов РСБУ и МСФО, и тех, что следует исключить из трансляции операций. Также определяется перечень задач для автоматизации в отношении документов учетной системы, требующих дополнительной разработки. В последующем методическая документация проекта станет одной из основ для формирования функционально-технических требований к будущей программе. Ниже представлен пример списка автоматических проводок.

Дт	Счет РСБУ - наименование	Дт	Счет МСФО - наименование	Содержание операции	Отражение в МСФО
Кт		Кт			
10.01	Сырье и материалы	20511	Сырье и материалы - приобретенные у третьих лиц	Поступление товаров, работ, услуг	Трансляция из РСБУ
19.03	НДС по приобретенным материально-производственным запасам	22520	Краткосрочная дебиторская задолженность по налогу НДС	Поступление товаров, работ, услуг	Трансляция из РСБУ
60.01	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	52011	Поставщики и подрядчики - третьи лица	Поступление товаров, работ, услуг	Трансляция из РСБУ
10.04	Тара и тарные материалы	20511	Сырье и материалы - приобретенные у третьих лиц	Поступление возвратной тары	Трансляция из РСБУ
60.01	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	52011	Поставщики и подрядчики - третьи лица	Поступление возвратной тары	Трансляция из РСБУ
		71000	Коммерческие расходы: складские расходы	Списание возвратной тары на расходы	Автоматическая проводка в МСФО: признание расходов
		20511	Сырье и материалы - приобретенные у третьих лиц	Списание возвратной тары на расходы	Автоматическая проводка в МСФО: признание расходов
62.01	Расчеты с покупателями и заказчиками	21512	Покупатели и заказчики - компании Группы	Реализация товаров и услуг (продажа внутри группы)	Трансляция из РСБУ
90.01.1	Выручка по деятельности с основной системой налогообложения	60512	Выручка от основной деятельности - реализация товаров, работ, услуг Компаниям Группы	Реализация товаров и услуг (продажа внутри группы)	Трансляция из РСБУ
90.03	Налог на добавленную стоимость	60512	Выручка от основной деятельности - реализация товаров, работ, услуг Компаниям Группы	Реализация товаров и услуг (продажа внутри группы)	Трансляция из РСБУ
68.02	Налог на добавленную стоимость	54020	Краткосрочные обязательства по налогу НДС	Реализация товаров и услуг (продажа внутри группы)	Трансляция из РСБУ
09	Отложенные налоговые активы	15500	Отложенные налоговые активы	Регламентная операция "Закрытие месяца"	Трансляция из РСБУ
68.04.2	Расчет налога на прибыль	54010	Краткосрочные обязательства по налогу на прибыль	Регламентная операция "Закрытие месяца"	Трансляция из РСБУ
		15500	Отложенные налоговые активы	Сторно отложенного налогового актива по РСБУ	Автоматическая проводка в МСФО: сторно проводок РСБУ
		54010	Краткосрочные обязательства по налогу на прибыль	Сторно отложенного налогового актива по РСБУ	Автоматическая проводка в МСФО: сторно проводок РСБУ

Рис. 5.7. Проводки, формируемые в МСФО автоматически

Далее рассматривается пример перечня проводок по МСФО, отражаемых в системе вручную.

Дт Кт	Счет МСФО - наименование	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3	Содержание операции
70590	Себестоимость: Резервы под обесценение и начисленные обязательства	Номенклатура (об)			Начисление резерва по неликвидным и устаревшим запасам
20592	Обесценение устаревших и малоиспользуемых запасов	Номенклатура			Начисление резерва по неликвидным и устаревшим запасам
20593	Обесценение запасов до чистой цены продажи	Номенклатура			Начисление резерва по неликвидным и устаревшим запасам
71000	Коммерческие расходы	Статьи расходов (об)			Начисление общего и специального резервов по просроченной дебиторской задолженности
21590	Резервы под обесценение торговой и прочей краткосрочной дебиторской задолженности	Оценочные обязательства и резервы	Контрагенты	Договоры	Начисление общего и специального резервов по сомнительной дебиторской задолженности
70573	Себестоимость: Начисленные затраты по неотгуленным отпускам	Работники организаций (об)			Начисление резерва по неотгуленным отпускам
71000	Коммерческие расходы	Статьи расходов (об)			Начисление резерва по неотгуленным отпускам
71500	Управленческие расходы	Статьи расходов (об)			Начисление резерва по неотгуленным отпускам
50510	Краткосрочные начисленные обязательства по вознаграждениям работников	Работники организаций			Начисление резерва по неотгуленным отпускам
78020	Изменение отложенных налоговых обязательств	Статьи расходов (об)			Начисление отложенного налога на прибыль
44000	Отложенные налоговые обязательства	Виды активов и обязательств			Начисление отложенного налога на прибыль
78020	Изменение отложенных налоговых обязательств	Статьи расходов (об)			Начисление отложенного налога на прибыль
15500	Отложенные налоговые активы	Виды активов и обязательств			Начисление отложенного налога на прибыль

Рис. 5.8. Проводки, отражаемые в МСФО вручную

Нормативно-справочная информация. При построении методологии проекта автоматизации отчетности по МСФО не менее важен вопрос определения состава и структуры нормативно-справочной информации (НСИ) и методики ее дальнейшего использования в системе автоматизации, например в 1С:ERP. Под НСИ понимаются константы, аналитические справочники и регистры, которые потребуются специалисту отдела международной отчетности для ведения финансового учета. От того, насколько продумана структура и достаточна детализация справочников, будет зависеть возможность получения полноценных примечаний к МСФО-отчетности.

Как правило, большая часть НСИ уже присутствует в программе ведения бухгалтерского учета компании и используется для целей РСБУ. Это могут быть справочники **Номенклатура**, **Партнеры** (поставщики и клиенты), **Физические лица**, **Основные средства и объекты строительства**, **Нематериальные активы**, **Статьи движения денежных средств**, **Статьи доходов**, **Статьи расходов** и другие.

Для целей МСФО может потребоваться добавление дополнительных реквизитов в некоторые справочники. В целом документ, описывающий нормативно-справочную информацию, должен содержать данные об объектах, которые:

- имеются в системе РСБУ и будут использоваться в МСФО без каких-либо изменений;
- присутствуют в системе РСБУ, но требуют разработки новых или изменения имеющихся полей и реквизитов для целей МСФО;
- присущи только МСФО и отсутствуют в РСБУ, например:
 - дата запрета формирования проводок по МСФО;
 - ставка дисконтирования;
 - доли участия в капитале;
 - соответствие счетов регламентированного и международного учета;
 - соответствие оборотов регламентированного и международного учета;
 - курсовые разницы валюты представления и другие.

Примеры структуры справочников статей доходов и статей расходов показаны ниже.

Код	Наименование группы статей / статьи	Аналитика доходов
1000064	Выручка от обычной деятельности	Направление деятельности
2000068	Доходы от инвестиций	Организация
3000046	Финансовые доходы	Договор кредита (депозита)
4000004	Прибыль от выбытия финансовых активов	Подразделение
5000019	Восстановление прочих начисленных обязательств	Подразделение
5000020	Восстановление списанной стоимости прочих активов	Подразделение
5000021	Восстановление обесценения прочих активов, признаваемого в прибылях и убытках	Подразделение
5000065	Излишки товарно-материальных ценностей	Подразделение
5000066	Штрафы и пени коммерческие, возмещение ущерба	Подразделение
5000067	Прочие доходы	Подразделение
5000070	Восстановление списанной стоимости основных средств	Подразделение
5000071	Восстановление обесценения основных средств	Подразделение
5000072	Восстановление обесценения нематериальных активов	Подразделение
5000074	Восстановление списанной стоимости нематериальных активов	Подразделение
5000078	Прочая прибыль	Подразделение
6000029	Доходы от прекращенной деятельности	Подразделение
7000087	Совокупные доходы	Подразделение
8000002	Курсовые разницы	Курсовые разницы

Рис. 5.9. Пример структуры справочника «Статьи доходов»

Код	Наименование группы статей / статьи	Аналитика расходов
1000001	Производственные затраты	Подразделение
1100024	Общепроизводственные затраты	Подразделение
1200016	Коммерческие расходы	Направление деятельности
1300025	Общехозяйственные расходы	Подразделение
2000145	Расходы от инвестиций	Организация
3000103	Финансовые расходы	Договор кредита (депозита)
4000065	Убытки от выбытия финансовых активов	Подразделение
5000120	Расходы от прочих операций	Подразделение
5000139	Прочие убытки	Подразделение
6000137	Расходы от прекращенной деятельности	Подразделение
7000153	Совокупные расходы	Подразделение
8000003	Курсовые разницы	Курсовые разницы
9000143	Расходы по налогу на прибыль	Подразделение

Рис. 5.10. Пример структуры справочника «Статьи расходов»

Учет специфических операций. Что касается установления правил отражения в системе автоматизации специфических проводок, которые могут возникать в финансовом учете компании, то большая часть информации для описания таких операций может быть взята из учетной политики организации. Речь идет в основном о ситуациях, при которых требуется применение различных видов оценки и профессионального суждения бухгалтера, например:

- расчет амортизации для целей МСФО (включает в себя выбор способа начисления износа, определение срока полезного использования и остаточной (ликвидационной) стоимости, отнесение объекта к конкретной амортизационной группе, установление условий начала и прекращения начисления износа);
- учет лизинговых операций в части определения порядка распределения процентов на остаток задолженности;
- отражение обесценения активов (в том числе описание применяемых ставок дисконтирования и способов отнесения убытков на активы);
- расчет резервов и оценочных обязательств (описание и экономическое обоснование формул, используемых для расчета каждого резерва);
- учет операций по договорам подряда (включает в себя определение стадии завершенности выполняемых работ, оценку будущих доходов и расходов по договорам);
- установление последовательности и механизма консолидации данных (при подготовке консолидированной финансовой отчетности).

Помимо описательной части в методической документации необходимо подробно объяснить формулы и алгоритмы, применяемые при расчете данных для каждой специфической операции.

Комплект форм отчетности по МСФО. Основной целью рассматриваемого в данной главе проекта автоматизации является формирование полного пакета отчетности по МСФО, включающего **Отчет**

о финансовом положении, Отчет о совокупном доходе, ОДДС, Отчет об изменениях в капитале и примечания к ним, с использованием специального программного обеспечения. Помимо этого автоматизация процесса ведения учета предполагает получение следующих бухгалтерских ведомостей:

- оборотно-сальдовая ведомость, построенная по плану счетов МСФО (после отражения в учете операции **Закрытие периода**) и представляющая собой пробный баланс (англ. trial balance);
- оборотно-сальдовая ведомость по счету;
- анализ счета;
- анализ субконто;
- карточка счета и др.

Дополнительно к указанным типовым формам в большинстве случаев по отдельным участкам учета необходима разработка специальных отчетов. Это могут быть различные ведомости (например, при начислении износа), отчеты о результатах выполнения регламентных заданий (закрытие месяца, формирование финансового результата и расчет налогов), справки-расчеты, используемые для отражения резервов и др.

По каждому специальному отчету проектная документация должна содержать его формат и методику формирования показателей.

Данные о начальных остатках счетов финансового учета и способе их загрузки на план счетов МСФО. При переходе от трансформации отчетности к ее автоматизированному получению, а также в случае первого применения компанией МСФО уже в системе необходимо на дату начала ведения финансового учета внести в программу начальные остатки по плану счетов МСФО. Это требует заполнения аналитических справочников значениями, характерными для МСФО, и внесения бухгалтерских проводок, формирующих вступительный баланс.

Для объемных и трудоемких участков учета (например, ведение основных средств на крупном производственном предприятии), как правило, предусматривается возможность автоматической загрузки начального сальдо. Для других участков остатки могут быть внесены

в систему вручную специалистами отдела международной отчетности. В ситуации получения данных по МСФО методом трансляции операций большая часть остатков для международного финансового учета может быть сконвертирована из РСБУ с добавлением некоторых специфичных для МСФО операций.

И, наконец, регламент по формированию МСФО-отчетности в компании с использованием автоматизированной системы. Указанный регламент представляет собой итоговый документ, содержащий информацию о том, каким образом в организации ведется учет и составляется отчетность по международным стандартам. Документ также раскрывает следующие аспекты будущей системы автоматизации:

- ограничения, присущие системе МСФО;
- взаимосвязь подсистем РСБУ и МСФО;
- периодичность конвертации данных;
- сроки закрытия периода для МСФО и последовательность выполнения алгоритма.

В завершение хотелось бы еще раз отметить, что написание методологической части проекта по автоматизации учета – это весьма трудоемкая, объемная и очень важная работа, доверять которую следует лишь профессионалам высокого уровня, владеющим и методической, и технической стороной вопроса. С целью снижения рисков проекта желательно, чтобы документация, относящаяся к его методологической основе, была одобрена аудиторами, проверяющими отчетность компании, до начала разработки и внедрения системы автоматизации.

Как составить корпоративный план счетов?

План счетов, применяемый компанией для ведения финансового учета и составления отчетности по МСФО, будет существенно отличаться от плана счетов, используемого ею для целей РСБУ и утвержденного Приказом Минфина России от 31 октября 2010 года № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению». Причиной этого стали различия в предъявляемых к ним требованиям.

Первое. Названия и номера счетов. Отсутствие стандартизации является, пожалуй, основным отличием плана счетов по МСФО от отечественного плана счетов. Международные стандарты финансовой отчетности не устанавливают никаких требований в отношении названия или кодировки счетов. На практике наименования счетов, как правило, соответствуют статьям и показателям отчетности, что обосновано принципом достоверного представления данных. Это повышает правдивое представление в отчетности хозяйственных операций и способствует более точному заполнению отчетных форм.

Как известно, номера в российском плане счетов состоят из двух знаков (от 01 до 99) с добавлением через точку субсчетов с целью распределения аналитик.

Применительно к МСФО кодировка счетов финансового учета может содержать любое количество знаков – как цифр, так и букв. Для целей международных стандартов нет кем-либо установленного плана счетов. Обычно бывает достаточно присваивать счетам коды, состоящие из 5 или 6 цифр. Но встречаются компании, использующие в кодировке счетов 12 и более знаков. Такой подход актуален для ситуации, когда крупная организация применяет единый план счетов для учета разноплановых видов деятельности и отражает это в номерах счетов.

Второе. Счета аналитического учета. Сравнивая планы счетов по МСФО и РСБУ, можно увидеть, что некоторые МСФО-счета соответствуют совокупности счетов по РСБУ. Или же, наоборот, проводки, формируемые на одном счете в РСБУ, будут учитываться на нескольких счетах в МСФО. Это объясняется тем, что в российской бухгалтерии у большинства счетов существуют субсчета для ведения аналитического учета. В МСФО же с целью отражения аналитик открываются (добавляются в план счетов) отдельные самостоятельные счета. Для удобства дополнительные счета могут быть объединены в группы, что упрощает заполнение расшифровок к итоговым показателям отчетности.

Третье. Отсутствие активно-пассивных счетов. При формировании международной отчетности для учета каждого вида активов, обязательств или капитала открывают отдельные счета, записи на которых ведутся в соответствии с экономическим содержанием отражаемых хозяйственных операций. Обоснованием такого подхода являются определения пяти элементов финансовой отчетности и правила их признания, заложенные в «Концептуальных основах финансовой отчетности»

(см. разделы «Активы, обязательства, капитал» и «Доходы и расходы» в приложении 2). Согласно установленному документом принципу элемент может быть включен в финансовую отчетность, только если он удовлетворяет какому-либо из определений. Очевидно, что ни при каких условиях объект учета не может соответствовать сразу нескольким определениям элементов финансовой отчетности, то есть, например, являться активом и обязательством одновременно.

В связи с этим расчеты с различными дебиторами и кредиторами учитываются для целей МСФО на отдельных для каждого вида расчетов активных и пассивных счетах.

Далее по тексту будет приведен пример плана счетов, составленного для ведения финансового учета и формирования международной отчетности на базе системы автоматизации 1С:ERP. Данный план счетов содержит активно-пассивные счета, что не является ошибкой разработчиков, а сделано с целью построения иерархии и соблюдения подчиненности счетов в программе. Все они представляют собой группировочные счета верхнего уровня и запрещены к использованию в бухгалтерских проводках.

Четвертое. Отсутствие забалансовых счетов. В российской учетной практике есть такая категория, как забалансовые счета. Они выполняют некую номинальную функцию, так как, с одной стороны, служат для проведения по ним некоторых видов активов и обязательств (например, арендованное имущество, материалы, принятые в переработку, списанная дебиторская задолженность и др.), которые не отражены в балансе, а с другой стороны – выполняют второстепенную роль, т. к. не формируют статьи финансовой отчетности. В МСФО такой категории счетов не существует. Согласно базовым принципам международных стандартов каждый объект учета должен отражаться в финансовой отчетности исходя из приоритета экономической сути хозяйственной операции над ее юридической формой. Это повышает уместность представляемых в отчетности данных, улучшает их надежность и достоверность. Таким образом, объекты учета, не имеющие прямого отношения к финансовой отчетности компании, не должны в ней раскрываться.

Пятое. Наличие счетов, не используемых в РСБУ. Отдельные МСФО предполагают наличие в финансовой отчетности компании статей некоторых видов активов и обязательств, для учета которых в настоящее

время нет соответствующих аналогов из российского плана счетов. Примером могут служить инвестиционная недвижимость и отдельные виды финансовых инструментов.

И, наконец, шестое. Национальный план счетов установлен законодательно и не может быть изменен по решению самой отчитывающейся организации. Расширение отечественного плана счетов может осуществляться только с помощью добавления счетов аналитического учета (дополнительных подчиненных субсчетов), что в итоге усложняет его структуру.

Как известно, план счетов – это описание счетов учета по разделам, приведенным в определенной последовательности. И, несмотря на присутствие различий между МСФО и РСБУ, основные требования, предъявляемые к любому плану счетов, сохраняются.

Так, например, план счетов должен:

- наиболее полно раскрывать показатели отчетности и являться основой для построения пробного баланса;
- обеспечивать достаточную для принятия менеджментом управленческих решений детализацию информации, а также быть удобным и легким для понимания;
- давать возможность простого построения финансовой отчетности;
- предусматривать номера счетов в запасе, то есть иметь возможность расширяться в будущем (даже при изменении видов деятельности компании) за счет добавления новых счетов, под которые в кодировке плана оставлены свободные номера;
- хорошо сочетаться с существующей учетной системой, а при необходимости – легко встраиваться в новую;
- быть не только пригодным к использованию по прямому назначению – для составления международной отчетности или ведения управленческого учета, но и косвенно применяться при планировании и бюджетировании.

Если компания является частью холдинговой структуры, то ее план счетов должен удовлетворять перечисленным требованиям не только с точки зрения ее самой, но и с позиции группы компаний. Это важно для подготовки консолидированной отчетности.

Основополагающее правило. При создании плана счетов следует отталкиваться от формата МСФО-отчетности. То есть необходимо понимать, каков состав отчетности, а также набор прилагаемых к ней примечаний, каким образом данная отчетность будет заполняться. В качестве логической основы для разработки плана счетов в МСФО обычно выступают отчет о финансовом положении и отчет о совокупном доходе.

Интересно отметить, что такой подход принципиально отличается от устоявшейся системы нумерации и наименований счетов в российском учете. В план счетов РСБУ заложена блоковая система, и отсутствует логическая связь между разделами.

Составление плана счетов для целей МСФО начинается с отражения счетов, соответствующих статьям отчета о финансовом положении. Как правило, их располагают в порядке возрастания ликвидности для активов и в порядке уменьшения срока наступления платежа для обязательств. Затем указываются счета, соответствующие статьям отчета о совокупном доходе в части доходов и расходов, прибыли и убытков. Счета капитала могут располагаться как после счетов учета активов, так и после счетов учета прибылей и убытков.

Построение нумерации плана счетов по МСФО требует анализа не только всех статей финансовой отчетности самой компании, но и изучения деятельности группы компаний в целом. В данном случае важно учитывать стратегию развития компании или холдинга и предусмотреть возможность расширения плана счетов за счет добавления новых счетов в будущем. В связи с этим целесообразна совместная работа специалистов финансовой службы и отдела стратегического планирования.

Кроме того, необходимо создать иерархию плана счетов, объединяя счета в группы в соответствии с их экономическим смыслом.

Как разработать систему кодировки счетов. Построение системы кодировки счетов – это ключевой этап составления всего плана. Основываясь на собственном практическом опыте, авторы пришли к выводу, что кодировка счета, состоящая из 4–6 или 8 знаков, является оптимальной для большинства случаев. Во-первых, указанного количества знаков, как правило, бывает достаточно для создания полного плана счетов и тотального охвата всех хозяйственных операций компании. Во-вторых, такие номера счетов легко запомнить, что упрощает дальнейшую работу бухгалтера. Для удобства работы нумерация счетов должна строиться в соответствии с определенной логикой, помогающей быстро определять принадлежность счетов к тем или иным разделам плана. То есть соотносить их с активами, обязательствами, капиталом, доходами или расходами компании, а также специфичными операциями, требующими дополнительных расчетов и сверок.

Например, поставляемая методическая модель подсистемы **Международный финансовый учет** программного продукта **1С:ERP** содержит **План счетов «Международный»**, счета которого имеют 5-значные коды. В «свернутом» виде план счетов представлен семью блоками и выглядит следующим образом:

- 10000 – долгосрочные активы;
- 20000 – краткосрочные активы;
- 30000 – капитал;
- 40000 – долгосрочные обязательства;
- 50000 – краткосрочные обязательства;
- 60000 – доходы;
- 70000 – расходы.

Рассмотрим предложенный в методической модели вариант кодировки счетов на примере некоторых статей «Отчета о финансовом положении», относящихся к долгосрочным активам. Так, принимая во внимание кодировку, приведенную далее на рисунке 5.11, можно определить, что для отражения первоначальной стоимости арендованного автомобиля будет использоваться счет 10521, где:

- 1 – раздел отчета о финансовом положении «Долгосрочные активы»;
- 05 – статья «Основные средства: имущество, машины и оборудование»;
- 21 – относящийся к ней счет «Основные средства, взятые в лизинг в эксплуатации», который подчинен группе счетов 20 – «ОС: Полученные по договорам финансовой аренды».

Уровень 1	Уровень 2	Уровень 3	Наименование группы счетов или счета
1	00	00	Долгосрочные активы
1	05	00	Основные средства: имущество, машины и оборудование
1	05	10	ОС: Собственные
1	05	11	Собственные ОС в эксплуатации
1	05	12	Амортизация собственных ОС
1	05	13	Обесценение собственных ОС
1	05	20	ОС: Полученные по договорам финансовой аренды
1	05	21	Основные средства, взятые в лизинг в эксплуатации
1	05	22	Амортизация основных средств, взятых в лизинг
1	05	23	Обесценение ОС, взятых в лизинг
1	10	00	Инвестиционное имущество
1	15	00	Деловая репутация
1	20	00	Нематериальные активы, кроме деловой репутации
1	20	10	НМА: Собственные
1	20	11	Собственные НМА в эксплуатации
1	20	12	Амортизация собственных нематериальных активов
1	20	13	Обесценение собственных нематериальных активов
1	20	20	Нематериальные активы в процессе их создания
1	20	21	Незавершенное создание нематериальных активов - первоначальная стоимость
1	20	23	Незавершенное создание нематериальных активов - обесценение
1	20	30	Авансы, выданные под поступление объектов НМА

Рис. 5.11. Пример присвоения кодов плана счетов

Также данный пример показывает, что счета, предназначенные для учета накопленной амортизации долгосрочных активов, оканчиваются цифрой 2. А счета, созданные для отражения обесценения данных активов, заканчиваются на 3. Для быстрой идентификации и удобства поиска определенных групп счетов других разделов плана в их кодировку заложен аналогичный подход. Например, номера счетов, содержащие цифру:

- 1 в последнем знаке и относящиеся к расчетам с разными дебиторами и кредиторами, – используются для учета расчетов с третьими лицами, а также для отражения выручки и себестоимости продаж при операциях реализации третьим лицам;
- 2 в последнем знаке и относящиеся к расчетам с разными дебиторами и кредиторами, – используются для учета расчетов с компаниями группы, а также для отражения выручки и себестоимости продаж при реализации компаниям группы;
- 5 в последнем знаке, – созданы для начисления процентных доходов и расходов при расчетах по финансовым договорам (например, договорам займов, кредитов, депозитов и финансовой аренды) с третьими лицами;
- 6 в последнем знаке, – созданы для начисления процентных доходов и расходов при расчетах по финансовым договорам с компаниями группы;
- 9 в четвертом знаке, – предназначены для записи сумм, уменьшающих балансовую стоимость объектов учета в виде начисления резервов под обесценение активов, отражения скидок покупателям и признания активов от ожидаемых возмещений по начисленным обязательствам.

При создании плана счетов немаловажно провести анализ состава примечаний к финансовой отчетности и определить дополнительную информацию, раскрывающую статьи отчетов. Указание на необходимость представления детализации показателей содержится в пункте 77 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». В связи с этим в кодировку плана счетов должна быть заложена возможность получения требуемых данных для заполнения примечаний. Это достигается

при помощи построения многоуровневых кодов счетов (на рис. 5.11 показан пример 3-уровневой кодировки) и добавления к ним дополнительных аналитик – субконто.

Кроме того, принимая во внимание другие положения МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», компания, формируя отчетность из года в год, должна соблюдать последовательность представления и сопоставимость данных. Для реализации данного принципа необходимо заложить гибкость плана счетов при его создании, то есть предусмотреть наличие неиспользуемых счетов в каждом блоке нумерации. Это даст возможность по мере надобности вносить в план счетов изменения, не нарушая его первоначальной структуры, а также проводить минимальную дополнительную настройку используемой учетной системы.

Далее в таблице наглядно представлена рассмотренная выше техника составления кодировки номеров счетов. В качестве примера показан раздел «Краткосрочные активы» (**План счетов «Международный»**).

Как составить корпоративный план счетов?

Код	Наименование	Международное наименование	Вид	Вал.	Субконто1	Субконто2	Субконто3
20000	Краткосрочные активы	Current assets	АП	Нет			
20500	Запасы	Inventories	АП	Нет			
20510	Сырье и материалы	Raw materials and production supplies	A	Нет	Номенклатура		
20511	Сырье и материалы - приобретенные у третьих лиц	Raw materials and production supplies - acquired from Outside	A	Нет	Номенклатура		
20512	Сырье и материалы - приобретенные у компаний Группы	Raw materials and production supplies - acquired from the Group	A	Нет	Номенклатура		
20520	Товары	Merchandise	A	Нет	Номенклатура		
20521	Товары - приобретенные у третьих лиц	Merchandise - acquired from Outside	A	Нет	Номенклатура		
20522	Товары - приобретенные у компаний Группы	Merchandise - acquired from the Group	A	Нет	Номенклатура		
20530	Товары отгруженные	Merchandise in transit	A	Нет	Номенклатура		
20531	Товары отгруженные - приобретенные у третьих лиц	Merchandise in transit - acquired from the Outside	A	Нет	Номенклатура		
20532	Товары отгруженные - приобретенные у компаний Группы	Merchandise in transit - acquired from the Group	A	Нет	Номенклатура		
20540	Затраты в незавершенном производстве	Work in progress	A	Нет	Статьи затрат		
20541	Незавершенное производство - основное	Work in progress - main production	A	Нет	Статьи затрат		
20542	Незавершенное производство - вспомогательное	Work in progress - secondary production	A	Нет	Статьи затрат		
20543	Полуфабрикаты	Half-finished products	A	Нет	Статьи затрат		
20550	Готовая продукция	Finished goods	A	Нет	Номенклатура		
20580	Прочие запасы	Other inventories	A	Нет	Номенклатура		
20590	Обесценение запасов	Inventories - write-down	П	Нет			
20591	Затраты в незавершенном производстве - обесценение	Work in progress - write-down	П	Нет	Номенклатура		
20592	Обесценение устаревших и малоиспользуемых запасов	Inventory provision: Obsolescence items	П	Нет	Номенклатура		
20593	Обесценение запасов до чистой цены продаж	Inventory provision: Net Realizable Value	П	Нет	Номенклатура		
21000	Краткосрочные выданные займы	Current loans	АП	Да	Контрагенты	Договоры	
21010	Краткосрочные выданные займы	Current loans	A	Да	Контрагенты	Договоры	
21011	Краткосрочные выданные займы - третьи лица	Current loans - Outside	A	Да	Контрагенты	Договоры	
21012	Краткосрочные выданные займы - компании Группы	Current loans - Group	A	Да	Контрагенты	Договоры	
21015	Проценты к получению по краткосрочным выданным займам - третьи лица	Current interest received - Outside	A	Да	Контрагенты	Договоры	
21016	Проценты к получению по краткосрочным выданным займам - компании Группы	Current interest received - Group	A	Да	Контрагенты	Договоры	
21060	Краткосрочная часть долгосрочных выданных займов	Current part of non-current loans	A	Да	Контрагенты	Договоры	
21090	Резерв под обесценение краткосрочных выданных займов	Bad debt provision for current loans	П	Да	Контрагенты	Договоры	
21500	Торговая и прочая краткосрочная дебиторская задолженность	Trade and other current receivables	АП	Да	Контрагенты	Договоры	
21510	Покупатели и заказчики	Current trade receivables from customers	A	Да	Контрагенты	Договоры	
21511	Покупатели и заказчики - третьи лица	Current trade receivables from customers - Outside	A	Да	Контрагенты	Договоры	
21512	Покупатели и заказчики - компании Группы	Current trade receivables from customers - Group	A	Да	Контрагенты	Договоры	
21520	Прочая дебиторская задолженность	Other current receivables	A	Да	Контрагенты	Договоры	
21521	Прочая дебиторская задолженность - третьи лица	Other current receivables - Outside	A	Да	Контрагенты	Договоры	
21522	Прочая дебиторская задолженность - компании Группы	Other current receivables - Group	A	Да	Контрагенты	Договоры	

Рис. 5.12. План счетов – краткосрочные активы. Часть 1

Код	Наименование	Международное наименование	Вид	Вал.	Субконто1	Субконто2	Субконто3
21530	Прочая дебиторская задолженность - расчеты с обособленными подразделениями компании	Other current receivables - company's separate divisions	АП	Да			
21533	Расчеты с обособленными подразделениями по переданным материальным ценностям	Accounts receivable - transfer of valuables to divisions	АП	Нет	Обособленные подразделения		
21534	Расчеты с обособленными подразделениями по прочим операциям	Accounts receivable - other operations with divisions	АП	Нет	Обособленные подразделения		
21540	Прочая дебиторская задолженность - расчеты с персоналом по подотчетным суммам	Other current receivables - employee advances	А	Да	Работники организаций		
21550	Прочая дебиторская задолженность - прочие расчеты с персоналом	Other current receivables - other staff settlements	А	Нет	Работники организаций		
21560	Краткосрочная часть долгосрочной дебиторской задолженности покупателей и заказчиков	Current part of non-current trade receivables	А	Да	Контрагенты	Договоры	
21570	Краткосрочная часть прочей долгосрочной дебиторской задолженности	Current part of other non-current receivables	А	Да	Контрагенты	Договоры	
21590	Резервы под обесценение торговой и прочей краткосрочной дебиторской задолженности	Bad debt provisions for current trade and other receivables	П	Да	Оценочные обязательства и резервы	Контрагенты	Договоры
22000	Краткосрочные авансы выданные	Current advances paid	АП	Да	Контрагенты	Договоры	
22030	Краткосрочные авансы выданные	Current advances paid	А	Да	Контрагенты	Договоры	
22031	Краткосрочные авансы выданные третьи лица	Current advances paid - Outside	А	Да	Контрагенты	Договоры	
22032	Краткосрочные авансы выданные компании Группы	Current advances paid - Group	А	Да	Контрагенты	Договоры	
22090	Резерв под обесценение краткосрочных авансов выданных	Bad debt provision for current advances paid	П	Нет	Контрагенты	Договоры	
22500	Краткосрочная дебиторская задолженность по налогам	Current tax assets	АП	Нет			
22510	Краткосрочная дебиторская задолженность по налогу на прибыль	Current tax assets - Income tax	А	Нет	Уровни бюджетов		
22520	Краткосрочная дебиторская задолженность по налогу НДС	Current tax assets - Value added tax	А	Нет			
22530	Краткосрочная дебиторская задолженность по Взносам во внебюджетные фонды	Current tax assets - Social security	А	Нет	Виды операций по зарплате		
22540	Краткосрочная дебиторская задолженность по налогу на имущество	Current tax assets - Property tax	А	Нет	Уровни бюджетов		
22550	Краткосрочная дебиторская задолженность по Транспортному налогу	Current tax assets - Transport tax	А	Нет	Уровни бюджетов		
22560	Краткосрочная дебиторская задолженность по налогу НДФЛ	Current tax assets - Personal income tax	А	Нет	Уровни бюджетов		
22580	Краткосрочная дебиторская задолженность по Прочим налогам	Current tax assets - Other taxes	А	Нет	Уровни бюджетов		
22590	Резервы под обесценение краткосрочной дебиторской задолженности по налогам	Bad debt provisions for current tax assets	П	Нет	Уровни бюджетов		
23000	Краткосрочные биологические активы	Current biological assets	А	Нет	Основные средства		
23500	Активы к списанию в затратную часть	Assets to be written-off as expenses	А	Нет	Статьи расходов		

Рис. 5.12. План счетов – краткосрочные активы. Часть 2

Код	Наименование	Международное наименование	Вид	Вал.	Субконто1	Субконто2	Субконто3
26500	Краткосрочная дебиторская задолженность по операциям, связанным с финансовой деятельностью	Short-term receivables from financing activities	АП	Да	Контрагенты	Договоры	
26510	Расчеты по продаже дочерних компаний	Sell of investments in subsidiaries	А	Да	Контрагенты	Договоры	
26520	Расчеты по продаже ассоциированных компаний	Sell of investments in associates	А	Да	Контрагенты	Договоры	
26530	Расчеты по продаже совместных компаний	Sell of investments in joint ventures	А	Да	Контрагенты	Договоры	
26540	Расчеты с учредителями по вкладам в акционерный капитал и прочему участию в капитале	Issuing of shares and other equity instruments	А	Да	Контрагенты		
26543	Расчеты с учредителями по вкладам в акционерный капитал	Issuing of shares	А	Да	Контрагенты		
26544	Расчеты с учредителями по прочему участию в капитале	Issuing of other equity instruments	А	Да	Контрагенты		
26550	Дивиденды к получению	Dividends received	А	Да	Контрагенты		
26570	Расчеты по продаже долей в дочерних компаниях без потери контроля	Sell of investments in subsidiaries that do not result in loss of control	А	Да	Контрагенты	Договоры	
26580	Расчеты по продаже прочих финансовых активов	Sell of other financial assets	А	Да	Контрагенты	Договоры	
26590	Резерв под обесценение дебиторской задолженности по операциям, связанным с финансовой деятельностью	Bad debt provision on short-term receivables from financing activities	П	Да	Оценочные обязательства и резервы	Контрагенты	Договоры
27000	Прочие оборотные финансовые активы	Other current financial assets	АП	Да	Контрагенты	Договоры	
27500	Краткосрочная дебиторская задолженность по операциям, связанным с инвестиционной деятельностью	Short-term receivables from investing activities	АП	Да	Контрагенты	Договоры	
27510	Расчеты по продаже основных средств	Sell of property, plant and equipment	А	Да	Контрагенты	Договоры	
27520	Расчеты по продаже нематериальных активов	Sell of intangible assets	А	Да	Контрагенты	Договоры	
27530	Расчеты по продаже прочих долгосрочных активов	Sell of other long-term assets	А	Да	Контрагенты	Договоры	
27560	Расчеты по продаже прочих финансовых инструментов	Sell of other financial instruments	А	Да	Контрагенты	Договоры	
27580	Расчеты по продаже прочих нефинансовых активов	Sell of other non-financial assets	А	Да	Контрагенты	Договоры	
27590	Резерв под обесценение дебиторской задолженности по операциям, связанным с инвестиционной деятельностью	Bad debt provision on short-term receivables from investing activities	П	Да	Оценочные обязательства и резервы	Контрагенты	Договоры
28000	Прочие оборотные нефинансовые активы	Other current non-financial assets	АП	Да	Контрагенты	Договоры	
28500	Денежные средства и их эквиваленты	Cash and cash equivalents	А	Да	Статьи движения денежных средств (об)		
28510	Касса	Cash on hand	А	Да	Статьи движения денежных средств (об)		
28520	Счета в банках	Bank accounts	А	Да	Статьи движения денежных средств (об)	Банковские счета	
28530	Денежные средства в пути	Cash in transit	А	Да			
28540	Краткосрочные депозиты	Short-term bank deposits	А	Да	Статьи движения денежных средств (об)	Договоры	
28580	Прочие денежные средства и их эквиваленты	Other cash and cash equivalents	А	Да	Денежные документы		
29500	Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и включенные в выбывающие группы	Non-current Assets or Disposal groups classified as Held for Sale and Discontinued Operations	А	Нет	Основные средства		

Рис. 5.12. План счетов – краткосрочные активы. Часть 3

Формирование консолидированной отчетности. Одним из обязательных условий составления консолидированной отчетности является наличие в плане счетов отдельных кодов для учета внутригрупповых операций (ВГО) и расчетов со связанными сторонами, отличных от счетов, предназначенных для ведения расчетов с третьими лицами (см. рис. 5.12).

Кроме того, в плане счетов группы компаний необходимо предусмотреть отдельные счета для отражения в капитале долей акционеров материнской компании и неконтролирующей доли участия (доли миноритарных акционеров). А также учесть требования МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», создав счета учета активов и обязательств выбывающей группы, используемые при продаже организации или ее части как единого имущественного комплекса.

При этом, как уже отмечалось ранее, план счетов должен быть един в применении для всех компаний группы. А это означает, что, в конечном счете, сотрудники финансовой службы, участвующие в подготовке международной отчетности, должны не только уметь корректно выбирать счета при отражении проводок в программе, но и правильно понимать их назначение и местоположение в плане счетов.

Чтобы создать такую возможность, необходимо при разработке плана счетов заложить подход, обеспечивающий легкость его понимания пользователями автоматизированной учетной системы из разных компаний, регионов и городов, с разным уровнем профессиональной подготовки и знанием МСФО.

Разноплановые счета. Еще одно важное условие, которое необходимо принять во внимание при составлении плана счетов, – это его универсальность. На практике довольно часто встречаются холдинги, состоящие из компаний, занимающихся самым разнообразным бизнесом. Например, один известный финский концерн осуществляет деятельность по пяти направлениям: производство резиновых шин и других изделий, кабельной продукции и электроники, переработка древесины и выработка электрической энергии. Наряду с перечисленными видами деятельности к ним также добавились: производство охотничьих ружей, пластика и химических материалов.

В современной экономической жизни план счетов компании должен быть настолько универсальным, чтобы он мог легко меняться и оставаться пригодным для ведения учета не только в отдельных организациях, но и в группах компаний с многопрофильной деятельностью.

Автоматизация плана счетов. И, в конечном итоге, не следует забывать, что внедрение плана счетов – это главным образом работа по настройке автоматизированной системы учета. Поэтому при разра-

ботке плана счетов по МСФО необходимо понимать, как он будет увязан с используемой на предприятии системой автоматизации отчетности. Идеальной, но не всегда достижимой в жизни является ситуация, при которой план счетов будет практически абсолютно универсален. То есть его можно будет применять в любой автоматизированной системе, а не только в той, которая уже установлена в организации.

Составляя техническое задание на разработку плана счетов по МСФО, необходимо учитывать следующее:

- производительность используемых в компании программ ведения учета и смежных с ними систем (могут охватываться такие вопросы, как количество пользователей, пропускная способность каналов связи, система безопасности передачи данных, архитектура учетной системы, мощность серверов и т. п.);
- возможность внесения изменений в перечень счетов с минимальными доработками, то есть простота добавления аналитик, счетов и признаков с сохранением единообразия плана счетов в рамках всех компаний группы;
- возможность тиражирования решения по автоматизации на другие компании группы.

Предварительное изучение (до начала составления плана счетов) и анализ вышеперечисленных факторов помогут выявить технические ограничения применяемых компаниями группы учетных систем и при необходимости составить варианты модернизации.

Таким образом, построение и внедрение плана счетов по МСФО – это, безусловно, комплексная задача, требующая совместной работы сотрудников финансового департамента, специалистов службы технической поддержки и разработчиков, дорабатывающих систему учета под требования международных стандартов финансовой отчетности.

Для успешного решения такой задачи собственными силами компании потребуется не только существенное количество времени, но и большой опыт с хорошей профессиональной подготовкой вовлеченных в нее работников. Поэтому нередко на такую работу приглашают внешних консультантов.

Построение модели отчетности в MS Excel

Завершающей фазой процесса разработки методологической основы проекта автоматизации международной отчетности является построение модели будущей отчетности в табличном формате, например в MS Excel. Создание модели необходимо для достижения следующих целей:

- наглядного представления перехода от файлов МСФО Таксономии к отчетным формам в виде таблиц, содержащих наименования финансовых показателей и их значения в денежном выражении, за определенный период времени;
- выявления недоработок в методологии проекта автоматизации, которые могут быть обнаружены с ее первым применением на практике, то есть при построении модели.

С точки зрения движения информационных потоков бухгалтерский учет представляет собой циклический процесс, состоящий из нескольких последовательных этапов, а именно:

- сбора данных об имущественном положении и обязательствах организации;
- регистрации данных путем сплошного непрерывного документирования;
- обобщения и систематизации собранной информации на счетах учета, а также в регистрах синтетического (т.е. в оборотно-сальдовых ведомостях) и аналитического (в карточках счетов) учетов;
- представления финансового положения и финансового результата, а также движения денежных потоков организации в общепризнанном формате – в виде отчетности, составленной по правилам МСФО.

Указанный процесс может быть описан при помощи математических алгоритмов. В этом плане MS Excel является хорошим инструментом, содержащим множество полезных формул и приемов, необходимых для построения модели учета и отчетности. Надо лишь научиться правильно их применять!

Заметим, что при использовании системы автоматизации учета, содержащей подсистему МСФО, моделирование отчетности может осуществляться пользователем непосредственно в процессе настройки контура международного учета.

При создании модели финансовой отчетности, равно как и при получении отчетности методом трансформации данных в МСФО из РСБУ, можно использовать различные формулы и возможности MS Excel. Для выбора нужной функции из списка доступных необходимо перейти по кнопке **Вставить функцию** (значок **fx**) на вкладке **Функции**, где для каждой формулы представлено ее краткое описание и перечислены аргументы.

Наряду с обычными функциями (такими как **СУММ**, **ПРОИЗВЕД**, **СТЕПЕНЬ**, **ЕСЛИ**, **МИН**, **МАКС**), описывающими простые математические действия, при построении модели потребуется использование более сложных алгоритмов, например:

- **СУММЕСЛИ** (англ. **SUMIF**) – вычисление суммы значений ячеек, удовлетворяющих определенному (заданному пользователем) критерию. Эта функция незаменима, если нужно выбрать из большой таблицы данных числа с одним и тем же признаком и просуммировать их. Таким образом можно собрать в одну таблицу разрозненные, но имеющие один общий критерий данные из другой таблицы. Используя данную формулу, можно из списка бухгалтерских проводок, представленного в виде журнала операций, получить оборотно-сальдовую ведомость или анализ счета с указанием корреспондирующих счетов.
- **СРЗНАЧ** (англ. **AVERAGE**) – определение среднего значения, полученного на основе нескольких чисел. Функция вычисляет среднюю величину какого-либо показателя за некий период времени. Например, она применяется при расчете средней годовой заработной платы ключевого управленческого персонала или средней численности работников.
- **ОКРУГЛ** (англ. **ROUND**) – округление значения до указанного числа разрядов. Нередко в отчетности возникает ситуация, при которой требуется отразить показатель только как целое числовое значение. В таких случаях удобно применение

данной функции (например, при расчете оборачиваемости запасов в днях).

- **СЧЕТ, СЧЕТЕСЛИ** (англ. **COUNT, COUNTIF**) – простой подсчет количества строк в массиве данных или подсчет строк с отбором по определенному признаку. Так можно определить количество единиц товарных позиций, распределенных по разным складам. В этом случае искомой будет являться строка, содержащая значение – название товара, а критерием подсчета – номер/название склада.
- **СЦЕПИТЬ** (англ. **CONCATENATE**), **ЛЕВСИМВ** (англ. **LEFT**), **ПРАВСИМВ** (англ. **RIGHT**), **ПОДСТАВИТЬ** (англ. **SUBSTITUTE**) или **ЗАМЕНИТЬ** (англ. **REPLACE**) – текстовые функции, позволяющие изменять часто используемые словесные описания, а именно – совмещать записи из разных ячеек в одну или, наоборот, делить текст одной ячейки на несколько, осуществляя таким образом перегруппировку исходной информации. Указанные функции очень полезны при заполнении текстовых блоков в примечаниях к отчетности, так как дают возможность из нескольких кусков текста, записанных в разных таблицах, собрать один.
- **СЕГОДНЯ** (англ. **TODAY**) – отображает текущую дату. Данная функция может быть полезной при составлении некоторых отчетов, в которых необходимо учитывать, какое сегодня число. Например, это требуется при расчете графика платежей.
- **ВПР, ПРОСМОТР** (англ. **VLOOKUP, LOOKUP**) – поиск нужного значения в первом столбце заданного диапазона и возвращение результата из другого столбца в ту же строку. Иными словами, функция ищет в базе данных заданный уникальный идентификатор, извлекает из базы какую-то связанную с ним информацию и помещает ее в отдельную таблицу рядом с этим же заданным значением. Обе функции очень удобно использовать для проверки корректности заполнения массива данных. В этом смысле они могут применяться вместо встроенных функций проверки свойств и значений.
- **ЕОШИБКА** (англ. **IFERROR**) – проверка полученного в ячейке значения, чтобы определить, является оно ошибкой или нет.

Функция представляет собой ссылку на ячейку или результат вычисления, которые нужно проверить на наличие в них ошибки, если в итоге произведенных действий не получено числовое значение. Чаще всего она используется в больших связанных между собой расчетных таблицах, в которых одни данные ссылаются на другие. В такой ситуации поиск ошибки значительно затруднен, а указанная функция наглядно определит ячейку, в которой присутствует неправильная формула без числового результата.

MS Excel позволяет создавать сложные (вложенные) функции. В этом случае при составлении алгоритма расчета одни формулы становятся аргументами других. Например, для вычисления среднего значения сумм двух или нескольких столбцов необходимо прописать следующее: СРЗНАЧ (СУММ (столбец 1); СУММ (столбец 2); ...).

MS Excel можно использовать для ведения регистров учета с большим количеством записей. Это нередко применяется на практике, так как общий файл-регистр дает возможность не только записи различных объектов учета, но также обобщения и систематизации всех относящихся к ним основных параметров (аналитик).

Ускорить работу с регистром поможет настройка в ячейках выпадающего списка с перечнем аналитик. Для этого необходимо выделить ячейки, которые должны заполняться с помощью появляющегося списка. Затем на вкладке **Данные** применить команду **Проверка данных**. Далее в открывшемся диалоговом окне на вкладке **Параметры** в поле **Тип данных** следует указать **Список**, а в поле **Источник** – сослаться на диапазон (это может быть отдельный лист в этой же книге) ячеек, который содержит перечень аналитик для списка, и нажать **ОК**. После этого при заполнении таблицы специалисту потребуется только выбрать нужное наименование из выпадающего списка.

Еще одним полезным инструментом MS Excel является функция **Сводная таблица**. Она позволяет накапливать информацию в виде базы данных, а затем компактно систематизировать ее через построение таблицы по заданным условиям.

Создать сводную таблицу можно, если установить курсор на листе с исходной информацией, а затем выбрать команду **Сводная таблица** на вкладке **Вставка**. После этого необходимо указать диапазон данных,

на основе которых она будет построена, и задать другие запрашиваемые программой параметры. В итоге при нажатии кнопки **ОК** отображается макет таблицы со списком полей. Перетаскивая поля в нужные области строк или колонок, мы получим финальный вид заполненной таблицы, который может быть изменен по усмотрению пользователя. При редактировании или добавлении информации на исходный лист таблица пересчитывается автоматически по команде **Обновить**.

Похожим принципом работы наделена еще одна функция – **Консолидация**. Она предназначена для объединения значений из нескольких таблиц единого формата в одну. Она расположена на панели команд из вкладки **Данные**.

Отдельного внимания заслуживают макросы. Макрос представляет собой встраиваемую программу, которая записывается на языке VBA (англ. Visual Basic for Application). Такая программа позволяет запомнить некую неоднократно выполняемую последовательность действий как единый алгоритм. Обычно макросы используют в качестве средства автоматизации:

- для ускорения рутинных и часто выполняемых операций;
- различных команд, применяемых при редактировании и форматировании таблиц больших объемов;
- либо в ситуациях, требующих автоматизации законченного цикла последовательных действий.

Из личного опыта автора. Когда-то в качестве сотрудника специалиста отдела международной отчетности крупнейшего в нашей стране производителя молока и молочной продукции мне приходилось ежемесячно составлять список дебиторской задолженности покупателей и на основе полученных данных рассчитывать резерв по сомнительным долгам.

Для этого требовалось сначала выгрузить данные о расчетах с дебиторами из разных бухгалтерских баз более двух десятков компаний, а затем консолидировать эти таблицы в одну. Далее нужно было отформатировать информацию (убрать лишние столбцы и пустые строки) и привести ее к виду, пригодному для расчета. После чего следовало добавить к данным текущую дату для определения срока задолженности в днях от момента ее возникновения в учете. Вычислив таким образом срок

задолженности по каждому покупателю, можно было по специальной формуле рассчитать сумму резерва по сомнительным долгам. На первый взгляд – совсем несложно, если не упомянуть, что число строк в такой общей таблице приближалось к десяти тысячам. Для упрощения работы потребовался макрос.

Современные версии MS Excel содержат встроенные средства для записи макроса. Это позволяет специалистам по МСФО без опыта программирования после небольшой тренировки использовать макросы в своей повседневной работе как несложный и очень полезный инструмент, особенно если приходится обрабатывать большие объемы данных.

Запись простого макроса выполняется следующим образом:

- **Шаг 1.** На закладке **Вид** выбрать команду **Макросы – Запись макроса**.
- **Шаг 2.** В появившемся диалоговом окне задать **Имя макроса**, указать **Сочетание клавиш** для быстрого вызова макроса, заполнить поля **Место хранения** и **Описание**. Затем нажать кнопку **ОК**.
- **Шаг 3.** После этого в файле MS Excel необходимо выполнить всю последовательность действий, которая должна быть записана в виде макроса.
- **Шаг 4.** По окончании всех действий нужно вернуться на вкладку **Вид** и остановить запись макроса по команде **Макросы – Остановить запись**.
- **Шаг 5.** Для вызова макроса используется назначенное при его создании сочетание клавиш или команда **Макросы – Выполнить**, примененная к одному из имен списка макросов.

После запуска макроса все ранее записанные пользователем действия будут выполнены программой автоматически.

Таким образом, MS Excel предлагает множество полезных функций, которые специалисты по МСФО могут применять в своей повседневной работе. Теперь перейдем к практическому использованию возможностей табличного редактора, описанных выше.

Для того чтобы построить модель финансовой отчетности, прежде всего требуется создать журнал операций – регистр бухгалтерского учета, отражающий все хозяйственные операции компании за определенный период времени (например, за квартал). Каждая строка такого регистра представляет собой одну операцию. Следовательно, каждая запись журнала должна содержать все обязательные реквизиты, необходимые для ведения учета, а именно:

- номер и дата операции;
- наименование хозяйственной операции в системе финансового учета;
- ссылка на первичный документ (название, номер, дата);
- содержание операции;
- счет учета по дебету;
- сумма проводки по дебету;
- счет учета по кредиту;
- сумма проводки по кредиту;
- количество;
- единицы измерения количества;
- цена за единицу без налога НДС;
- сумма налога НДС;
- валюта проводки, если операция осуществлена в иностранной валюте;

- курс иностранной валюты по отношению к валюте ведения учета (функциональной валюте);
- аналитики: номенклатура, контрагент, статья ДДС, статья доходов (расходов);
- комментарий, содержащий любую дополнительную информацию, например ссылку на стандарт МСФО.

На рисунке 5.13 показан фрагмент журнала операций, составленного в табличном формате.

Одновременно с созданием журнала операций и ведением в нем записей необходимо в эту же книгу MS Excel добавить листы «План счетов по МСФО» и «Справочники» и разместить на них соответствующую информацию. Аналитические справочники могут содержать списки контрагентов, номенклатуры, статей доходов и расходов, статей ДДС и другую информацию. Причем каждый из них должен быть сохранен на листе в виде отдельного столбца данных. Такое представление справочников позволит настроить выпадающие списки для выбора значения в тех ячейках таблицы журнала операций, где необходимо заполнить аналитику.

Далее в той же книге MS Excel следует добавить еще один лист – «Оборотно-сальдовая ведомость (ОСВ)», которая по своему внешнему виду должна полностью соответствовать листу «План счетов МСФО». Важно учитывать, что в состав ОСВ включаются все счета учета, в той же последовательности, в которой они приведены в плане счетов, даже если в будущем у компании по некоторым из них будут нулевые обороты. Таким образом, изменение состава плана счетов влечет за собой внесение аналогичных изменений в структуру ОСВ.

№ п/п	Первичные документы	Содержание операции	Д-т	Счет Д-т	Сумма по Д-ту	К-т	Счет К-т	Сумма по К-ту	Номенклатура	Контрагент	Кол-во	Ед.	Цена без НДС	Комментарий
1	Св-во ЕГРЮЛ и Учредительные документы	Формирование Уставного капитала	Д	21521	200 000,00	К	30500	200 000,00		АО "Управленческая компания"	1	сумма	200 000,00	Опрание задолженности учредителей по взносам в УК
2	Выписка банка	Поступление безналных ДС	Д	28520	200 000,00	К	21521	200 000,00		"Управленческая компания"	1	сумма	200 000,00	Погашена задолженность учредителей по взносам в УК средствами
3	Св-во юр ЕГРЮЛ и Учредительные документы	Формирование Уставного капитала	Д	21521	300 000,00	К	30500	300 000,00		"Управленческая компания"	1	сумма	10 000,00	Опрание задолженности учредителей по взносам в УК
4	Выписка банка	Поступление безналных ДС	Д	28520	310 000,00	К	21521	310 000,00		"Управленческая компания"	1	сумма	10 000,00	Погашена задолженность учредителей по взносам в УК средствами
5	Выписка банка и Учредительные документы	Учет курсовых разниц	Д	21521	10 000,00	К	33510	10 000,00		"Управленческая компания"	1	сумма	10 000,00	Курсовая разница отнесена в состав прочего совокупного дохода
6	Св-во юр ЕГРЮЛ и Учредительные документы	Формирование Уставного капитала	Д	21521	100 000,00	К	30500	100 000,00		"Управленческая компания"	1	сумма	100 000,00	Опрание задолженности учредителей по взносам в УК
7	Приходный ордер М-4	Поступление товаров - прочее	Д	20521	60 000,00	К	21521	60 000,00	Обувь женская	"Управленческая компания"	40	шт	1 500,00	Погашена задолженность учредителей по взносам в УК товарами для перепродажи
8	Приходный ордер М-4	Поступление товаров - прочее	Д	20521	40 000,00	К	21521	40 000,00	Обувь мужская	"Управленческая компания"	50	шт	800,00	Погашена задолженность учредителей по взносам в УК товарами для перепродажи
9	ТОРГ-12 и акт сдачи-приема	Поступление объектов ОС (собственные ОС)	Д	10541	50 000,00	К	57510	50 000,00	Ноутбук Asus	АО "Белый ветер"	1	шт	50 000,00	Покупка объекта ОС (собственные ОС), Поставщик ЗАО "Белый ветер"
10	ТОРГ-12 и акт сдачи-приема	НДС (20%) выделен к зачету	Д	22520	9 000,00	К	57510	9 000,00		АО "Белый ветер"	1	сумма	9 000,00	Выделен НДС (20%) при покупке объекта ОС (собственные ОС), Поставщик ЗАО "Белый ветер"
11	ОС-1, ОС-6 Акт приема-передачи объекта ОС	Ввод в эксплуатацию ОС	Д	10511	50 000,00	К	10541	50 000,00			1	сумма	50 000,00	Объект ОС (собственные ОС) введен в эксплуатацию
12	Выписка банка	Списание безналных ДС	Д	57510	59 000,00	К	28520	59 000,00		АО "Белый ветер"	1	сумма	59 000,00	Оплачена КЗ поставщику ОС
13	ОС-6 Инвентарная карточка объекта ОС	Начисление амортизации	Д	71000	1 400,00	К	10512	1 400,00			1	сумма	1 400,00	Начислена амортизация по объекту ОС (собственные ОС)
14	Договор, акт об оказании услуг	Поступление ценных бумаг	Д	12510	300 000,00	К	56510	300 000,00		ООО "Дочерняя компания"	1	сумма	300 000,00	Создание дочерней компании - доля владения 100%
15	Договор, акт об оказании услуг	Поступление услуг	Д	71500	20 000,00	К	56510	20 000,00		ООО "Любой каприз за Ваши деньги"	1	сумма	20 000,00	Долг услуги при создании дочерних компаний, Поставщик ООО "Любой каприз за Ваши деньги"
16	Договор, акт об оказании услуг	Поступление услуг - КОРРЕКТИРОВКА	Д	12510	20 000,00	К	71500	20 000,00		ООО "Любой каприз за Ваши деньги"	1	сумма	20 000,00	Долг услуги при создании дочерних компаний, Поставщик ООО "Любой каприз за Ваши деньги"
19	Выписка банка	Списание безналных ДС	Д	56510	300 000,00	К	28520	300 000,00		ООО "Дочерняя компания"	1	сумма	300 000,00	Перечисление с р/сч взноса в УК дочерней компании - доля владения 100%
20	ТОРГ-12 и акт сдачи-приема	Реализация товаров и услуг	Д	21512	870 250,00	К	60512	870 250,00	Обувь женская	ООО "Дочерняя компания"	25	шт	29 500,00	Товары переданы покупателям (продажа дочерней компании) по продажной стоимости
21	Счет-фактура, книга продаж	НДС (20%) начислен к уплате в бюджет	Д	60512	4 500,00	К	54020	4 500,00			1	сумма	4 500,00	Начислен НДС на выручку от реализации товаров

Рис. 5.13. Журнал операций – регистр финансового учета

Например, оборотно-сальдовая ведомость, формируемая в 1С:ERP, является стандартным отчетом табличного вида. В заголовке отчета имеются следующие колонки: «Счет», «Валюта отчета», «Сальдо на начало периода (дебет/кредит)», «Обороты за период (дебет/кредит)», «Сальдо на конец периода (дебет/кредит)», как это можно увидеть на рисунке 5.14.

Оборотно-сальдовая ведомость. Пробный баланс (международный учет)

Параметры: Период: 01.01.2018 - 31.12.2018
 Функциональная валюта (ФВ): RUB
 Валютная сумма: Нет
 Выводить наименование счета: Нет
 Отбор: Организация В списке "Весенний сад"

Счет	Валюта отчета	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
10000	ФВ	583 000,00	136 844,47		35 366,67	583 000,00	172 211,14
10500	ФВ	570 000,00	134 677,79		35 366,67	570 000,00	170 044,46
10510	ФВ	570 000,00	134 677,79		35 366,67	570 000,00	170 044,46
10511	ФВ	570 000,00				570 000,00	
	ФВ	570 000,00				570 000,00	
10512	ФВ		134 677,79		35 366,67		170 044,46
	ФВ		134 677,79		35 366,67		170 044,46
12000	ФВ	13 000,00	2 166,68			13 000,00	2 166,68
12010	ФВ	13 000,00	2 166,68			13 000,00	2 166,68
12011	ФВ	13 000,00				13 000,00	
	ФВ	13 000,00				13 000,00	
12012	ФВ		2 166,68				2 166,68
	ФВ		2 166,68				2 166,68
20000	ФВ	695 220,00	14 426,00			695 220,00	14 426,00
20500	ФВ	15 500,00				15 500,00	
20520	ФВ	15 500,00				15 500,00	
20521	ФВ	15 500,00				15 500,00	

Рис. 5.14. Оборотно-сальдовая ведомость МСФО из 1С:ERP

В модели финансовой отчетности, создаваемой в MS Excel, ОСВ строится по такому же принципу, но внешний вид ведомости несколько изменен. Во-первых, после кодового обозначения счета МСФО в отчет добавлены колонки «Наименование счета» и «Международное наименование». Во-вторых, вместо графы «Валюта отчета» используется графа «Вид счета». В-третьих, показатели колонок «Сальдо на начало периода» и «Сальдо на конец периода» представлены в свернутом виде. Таким образом, для отображения начального и конечного сальдо ОСВ в модели отведено по одному столбцу. Отрицательное значение сальдо означает остаток по кредиту, а положительное – по дебету соответствующего счета.

Счет МСФО	Наименование счета	Международное наименование	Вид счета	Остаток на начало периода	Оборот Дебет	Оборот Кредит	Остаток на конец периода
20000	Краткосрочные активы	Current assets	0	0	0	0	0
20500	Запасы	Inventories	АП	0	0	0	0
20510	Сырье и материалы	Raw materials and production supplies	Активный	0	0	0	0
20511	Сырье и материалы - приобретенные у третьих лиц	Raw materials and production supplies - acquired from Outside	Активный	0	140 000	101 540	38 460
20512	Сырье и материалы - приобретенные у компаний Группы	Raw materials and production supplies - acquired from the Group	Активный	0	82 000	17 700	64 300
20520	Товары	Merchandise	Активный	0	0	0	0
20521	Товары - приобретенные у третьих лиц	Merchandise - acquired from Outside	Активный	0	100 000	0	100 000
20522	Товары - приобретенные у компаний Группы	Merchandise - acquired from the Group	Активный	0	0	0	0
20530	Товары отгруженные	Merchandise in transit	Активный	0	0	0	0
20531	Товары отгруженные - приобретенные у третьих лиц	Merchandise in transit - acquired from Outside	Активный	0	0	0	0
20532	Товары отгруженные - приобретенные у компаний Группы	Merchandise in transit - acquired from the Group	Активный	0	0	0	0
20540	Затраты в незавершенном производстве	Work in progress	Активный	0	0	0	0
20541	Незавершенное производство - основное	Work in progress - main production	Активный	0	65 240	31 170	34 070
20542	Незавершенное производство - вспомогательное	Work in progress - secondary production	Активный	0	0	0	0
20543	Полуфабрикаты	Half-finished products	Активный	0	0	0	0
20550	Готовая продукция	Finished goods	Активный	0	31 170	0	31 170
20580	Прочие запасы	Other inventories	Активный	0	0	0	0
20590	Обесценение запасов	Inventories - write-down	Пассивный	0	0	0	0
20591	Затраты в незавершенном производстве - обесценение	Work in progress - write-down	Пассивный	0	0	0	0
20592	Обесценение устаревших и малоиспользуемых запасов	Inventory provision: Obsolescence items	Пассивный	0	0	740	-740
20593	Обесценение запасов до чистой цены продажи	Inventory provision: Net Realisable Value	Пассивный	0	0	1 520	-1 520

Рис. 5.15. Модель ОСВ, созданная в MS Excel (фрагмент)

Для того чтобы оборотно-сальдовая ведомость формировалась по данным журнала операций полностью в автоматическом режиме, на лист «ОСВ» необходимо добавить формулы расчета и контроля значений.

С целью расчета показателей в столбцах используются следующие формулы:

- «Остаток на начало периода» – значения входящих остатков заполняются ссылкой на соответствующие данные файла «Начальные остатки счетов финансового учета и способ их загрузки на План счетов МСФО» (подробнее об этом смотрите в разделе «Методологическая основа проекта автоматизации» настоящей книги);

- «Оборот Дебет» – данные рассчитываются с использованием функции **СУММЕСЛИ** со следующими аргументами:
 - «Диапазон» – задается выделением области столбцов «Счет Д-т» и «Сумма по Д-ту» в файле «Журнал операций»;
 - «Критерий» – является ссылкой на номер счета в столбце «Счет МСФО» и той строке, по которой в ОСВ необходимо просуммировать оборот;
 - «Диапазон_суммирования» – указывается выделением столбца «Сумма по Д-ту» в файле «Журнал операций»;
- «Оборот Кредит» – вычисляется по аналогии со столбцом «Оборот Дебет», где в качестве аргументов «Диапазон» и «Диапазон_суммирования» функции **СУММЕСЛИ** приводятся столбцы «Счет К-т» и «Сумма по К-ту» файла «Журнал операций»;
- «Остаток на конец периода» – определяется как сумма столбцов «Остаток на начало периода» и «Оборот Дебет» за вычетом столбца «Оборот Кредит».

После того как все строки ОСВ (за исключением тех, которые являются заголовками разделов баланса, например: «Краткосрочные активы», код – 20000) будут полностью заполнены формулами, в конце ведомости необходимо добавить контрольные соотношения для проверки правильности расчета значений.

С этой целью в последней строке оборотно-сальдовой ведомости подводятся итоги бухгалтерских остатков и оборотов за период. При свернутом сальдо ведомости сумма значений всех начальных и всех конечных остатков ОСВ равняется нулю.

Контрольным соотношением для оборотов ведомости за период является следующее равенство: суммарные итоги столбцов «Оборот Дебет» и «Оборот Кредит» листа «ОСВ» = итоговым показателям столбцов «Сумма по Д-ту» и «Сумма по К-ту» файла «Журнал операций». При этом равенство итогов оборотов по дебету и кредиту друг другу обеспечивается полнотой заполнения строк журнала операций и применением двойной записи для отражения в нем бухгалтерских проводок.

Оборотно-сальдовая ведомость, в которой выполнена операция закрытия периода, представляет собой пробный баланс. Это означает, что по данным о конечных остатках балансовых счетов такой ведомости можно заполнить «Отчет о финансовом положении» компании. Перед тем как вносить в журнал операций запись по закрытию отчетного периода, необходимо убедиться в том, что все хозяйственные операции этого периода отражены в журнале (например, резервы и обязательства начислены, амортизация рассчитана, курсовые разницы закрыты и прочее).

Минимальным требованием к проверке полноты ведения учета является сверка значений конечных остатков счетов учета денежных средств с соответствующими остатками на конец месяца по банковским выпискам и кассе. Осуществить такую сверку можно на основании данных оборотно-сальдовой ведомости. Однако при наличии в учете ошибки для ее поиска и исправления потребуются построение отдельной ведомости, содержащей помимо оборотов и остатков информацию о корреспондирующих счетах. С этой целью необходимо смоделировать анализ счета.

Как и в случае создания модели ОСВ, все показатели анализа счета рассчитываются автоматически на основе записей журнала операций. Это возможно при условии, что строки журнала будут содержать данные о корреспонденции бухгалтерских счетов, использованных в проводке, в виде простого значения, записанного в одну ячейку. Для этого в файле между колонками «Содержание операции» и «Д-т» нужно добавить еще один столбец – «Корреспонденция счетов», который после протяжки в нем формулы может быть скрыт, чтобы не мешать чтению регистра (см. рисунок 5.16).

Заполнение корреспонденций счетов осуществляется от первой строки журнала операций вниз с использованием функции **СЦЕПИТЬ** со следующими аргументами:

- «Текст1» – ячейка столбца «Счет Д-т»;
- «Текст2» – любая произвольная ячейка, содержащая значение дефис (-) или слеш (/);
- «Текст3» – ячейка столбца «Счет К-т».

	B	F	I	J	K	L	N	O	P	R	S	T
	№ п/п	Первичные документы	Содержание операции	Корреспонденция счетов	Д-т	Счет Д-т	Сумма по Д-ту	К-т	Счет К-т	Сумма по К-ту	Номенклатура	Контрагент
	1	Св-во из ЕГРЮЛ и Учредительные документы	Формирование Уставного капитала	21521-30500	Д	21521	200 000,00	К	30500	200 000,00	АО "Управленческая компания"	АО "Управленческая компания"
	2	Выписка банка	Поступление безналичных ДС	28520-21521	Д	28520	200 000,00	К	21521	200 000,00	АО "Управленческая компания"	АО "Управленческая компания"
	3	Св-во из ЕГРЮЛ и Учредительные документы	Формирование Уставного капитала	21521-30500	Д	21521	300 000,00	К	30500	300 000,00	АО "Управленческая компания"	АО "Управленческая компания"
	4	Выписка банка	Поступление безналичных ДС	28520-21521	Д	28520	310 000,00	К	21521	310 000,00	АО "Управленческая компания"	АО "Управленческая компания"
	5	Выписка банка и Учредительные документы	Учет курсовых разниц	21521-33510	Д	21521	10 000,00	К	33510	10 000,00	АО "Управленческая компания"	АО "Управленческая компания"
	6	Св-во из ЕГРЮЛ и Учредительные документы	Формирование Уставного капитала	21521-30500	Д	21521	100 000,00	К	30500	100 000,00	АО "Управленческая компания"	АО "Управленческая компания"
	7	Приходный ордер М-4	Поступление товаров - прочее	20521-21521	Д	20521	60 000,00	К	21521	60 000,00	Обувь женская	АО "Управленческая компания"
	8	Приходный ордер М-4	Поступление товаров - прочее	20521-21521	Д	20521	40 000,00	К	21521	40 000,00	Обувь мужская	АО "Управленческая компания"
	9	ТОРГ-12 и акт сдачи-приемки	Поступление объектов ОС (собственные ОС)	10541-57510	Д	10541	50 000,00	К	57510	50 000,00	Ноутбук Asus	АО "Белый ветер"
	10	ТОРГ-12 и акт сдачи-приемки	НДС (20%) выделен к зачету	22520-57510	Д	22520	9 000,00	К	57510	9 000,00		АО "Белый ветер"

Рис. 5.16. Журнал операций (фрагмент)

Перед протяжкой (копированием данных в последующие ячейки) формулы **СЦЕПИТЬ** по всей высоте столбца «Корреспонденция счетов» аргумент «Текст2» необходимо закрепить при помощи нажатия клавиши **F4**.

Для создания модели анализа счета учета денежных средств компании рассмотрим, например, счет 28520 «Счета в банках». С этой целью нас будут интересовать записи журнала операций, содержащие по дебету или кредиту указанный счет. Выявить список корреспондентов, внесенных в журнал по дебету счета 28520, можно при помощи установки на столбец «Счет Д-т» фильтра с отбором по текстовому критерию «Содержит... 28520». Аналогичным образом следует отсортировать корреспонденции по кредиту 28520.

		Анализ счета 28520		
корресп. по Д-ту	корресп. по К-ту	Счет	Оборот Д-т	Оборот К-т
		Сальдо на начало	0,00	
28520 - 21511	21511 - 28520	21511	2 242 029,25	5 000,00
28520 - 21512	21512 - 28520	21512	50 000,00	0,00
28520 - 21521	21521 - 28520	21521	590 476,00	0,00
28520 - 22031	22031 - 28520	22031	40 000,00	40 000,00
28520 - 28510	28510 - 28520	28510	2 000,00	24 570,00
28520 - 28520	28520 - 28520	28520	110 000,00	110 000,00
28520 - 28530	28530 - 28520	28530	5 900,00	1 439,60
28520 - 51011	51011 - 28520	51011	200 000,00	200 000,00
28520 - 51012	51012 - 28520	51012	300 000,00	100 000,00
28520 - 51015	51015 - 28520	51015	0,00	2 610,00
28520 - 52011	52011 - 28520	52011	0,00	623 594,00
28520 - 52021	52021 - 28520	52021	0,00	1 168 200,00
28520 - 53031	53031 - 28520	53031	34 425,00	0,00
28520 - 54020	54020 - 28520	54020	0,00	42 060,15
28520 - 54030	54030 - 28520	54030	0,00	12 008,00
28520 - 56510	56510 - 28520	56510	0,00	320 000,00
		Итого за период	3 574 830,25	2 649 481,75
		Сальдо на конец	925 348,50	
		ОСВ	3 574 830,25	2 649 481,75
		расхождение	-	-

Рис. 5.17. Анализ счета

Расчет показателей анализа счета осуществляется, как и ранее, с применением функции **СУММЕСЛИ**. Значения остатков и оборотов данной ведомости вычисляются по следующим формулам:

- «Сальдо на начало» – значение входящего остатка заполняется ссылкой на соответствующий показатель в оборотно-сальдовой ведомости (пересечение строки по счету 28520 и столбца «Остаток на начало периода» в ОСВ);
- «Оборот Д-т» – данные рассчитываются с использованием функции **СУММЕСЛИ** со следующими аргументами:
 - «Диапазон» – устанавливается выделением области колонок «Корреспонденция счетов»: «Сумма по К-ту» в файле «Журнал операций»;
 - «Критерий» – является ссылкой на пару счетов в колонке «Корресп. по Д-ту» и той строке, по которой в анализе счета необходимо просуммировать дебетовый оборот;
 - «Диапазон_суммирования» – указывается выделением колонки «Сумма по Д-ту» в файле «Журнал операций»;
- «Оборот К-т» – вычисляется по аналогии с колонкой «Оборот Д-т», где в качестве аргумента «Критерий» приводится ссылка на колонку «Корресп. по К-ту», а в «Диапазоне_суммирования» выделяется колонка «Сумма по К-ту» из файла «Журнал операций»;
- «Итого за период» – представляет собой итоговую сумму для оборотов по дебету и оборотов по кредиту;
- «Сальдо на конец» – рассчитывается как сумма ячеек «Сальдо на начало» и «Итого за период» по дебету за вычетом ячейки «Итого за период» по кредиту.

Контрольным соотношением для анализа счета является сверка значений строки «Итого за период» с оборотами по дебету и кредиту в ОСВ по счету 28520.

Ранее было отмечено, что создание модели анализа счета требуется, например, для контроля показателей ОСВ и выявления возможных ошибок в оборотах счетов. Еще одной целью использования данной бухгалтерской ведомости является заполнение отчетности на основе оборотов счета, раскрытых в разрезе корреспонденций за период. Так, по данным анализа счетов учета денежных средств организации (касса, банковские счета, аккредитивы и др.) можно составить «Отчет о движении денежных средств», формируемый прямым методом. Для этого необходимо, чтобы план счетов компании позволял вести раздельный учет хозяйственных операций, относящихся к следующим видам деятельности: операционной, инвестиционной и финансовой.

Помимо вышесказанного, представление бухгалтерских оборотов в виде анализа счета часто бывает полезным в момент расчета и отражения операции закрытия периода и определения финансового результата. При закрытии периода (обычно это последняя операция в конце каждого месяца) конечные остатки счетов учета доходов и расходов (разделы «Плана счетов «Международный», начинающиеся с цифры 6 и 7) переносятся соответственно в кредит и дебет счета 31010 «Прибыль (убыток) текущего года». Сальдо на конец периода по кредиту 31010 означает накопленную прибыль, а сальдо по дебету – полученный убыток.

В момент внесения в журнал операций записи по закрытию периода, конечные остатки в ОСВ, соответствующие счетам учета доходов и расходов, обнуляются. Оборотно-сальдовая ведомость, отражающая остатки на конец периода по балансовым счетам и закрытые обороты по счетам учета доходов и расходов, является пробным балансом (англ. trial balance), на основании показателей которого можно сформировать **Отчет о финансовом положении** и **Отчет о прибылях и убытках** компании.

В модели международной финансовой отчетности, предложенной в данной книге, в качестве шаблона для построения форм «Отчета о финансовом положении» и «Отчета о прибылях и убытках» используется Таксономия МСФО. Создавать указанные формы отчетов следует в отдельном файле MS Excel.

Данные отчеты стандартного вида представляют собой таблицу, состоящую из строк с перечнем наименований финансовых показателей и следующих столбцов:

- «код строки» – указывается номер строки отчета;
- «примечание» – приводится ссылка на номер примечания;
- для «Отчета о финансовом положении»:
 - «сумма в единицах измерения на отчетную дату» – соответствует конечным остаткам балансовых счетов на последнюю дату отчетного периода;
 - «сумма в единицах измерения на отчетную дату предыдущего периода» – соответствует исходящим остаткам балансовых счетов на конец предыдущего года;
- для «Отчета о прибылях и убытках»:
 - «сумма в единицах измерения за отчетный период» – является итоговым оборотом соответствующего счета (счетов) учета доходов или расходов за отчетный период;
 - «сумма в единицах измерения за предыдущий отчетный период» – является аналогичным показателем за предшествующий год.

Формы «Отчета о финансовом положении» и «Отчета о прибылях и убытках», построенные в MS Excel, представлены на рисунках ниже.

Отчет о финансовом положении

Единица измерения = 1 руб.

	Код строки	Примечание	На дату 31/12/2018	На дату 31/12/2017	Значение	Формула расчета ячейки
АКТИВЫ						
<i>Долгосрочные активы</i>						
Основные средства: имущество, машины и оборудование	1100		285 000		СД на дату	сч.10500
Инвестиционное имущество	1150		0		СД на дату	сч.11000
Деповая репутация	1200		0		СД на дату	сч.11500
Нематериальные активы, кроме деповой репутации	1250		0		СД на дату	сч.12000
Инвестиции, учитываемые по долевному методу	1300		320 000		СД на дату	сч.12500
Инвестиции в дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые компании	1350		0		СД на дату	сч.13000
Долгосрочные биологические активы	1400		0		СД на дату	сч.13500
Торговая и прочая долгосрочная дебиторская задолженность	1450	<u>17, 18</u>	0		СД на дату	Σ(сч.14000 ; сч.14500)
Долгосрочные запасы	1500	<u>16</u>	0		СД на дату	сч.15000
Отложенные налоговые активы	1550		0		СД на дату	сч.15500
Долгосрочная дебиторская задолженность по налогам	1600	<u>25</u>	0		СД на дату	сч.16000
Прочие внеоборотные финансовые активы	1700	<u>19</u>	0		СД на дату	сч.17000
Прочие внеоборотные нефинансовые активы	1800	<u>19</u>	0		СД на дату	сч.18000
<i>Долгосрочные активы - всего</i>	1990		605 000	0		Σ(стр.1100 ; стр.1800)
<i>Краткосрочные активы</i>						
Запасы	2100	<u>16</u>	761 730		СД на дату	Σ(сч.20500 ; сч.23500)
Торговая и прочая краткосрочная дебиторская задолженность	2150	<u>17, 18</u>	587 682		СД на дату	Σ(сч.21000 ; сч.21500 ; сч.22000 ; сч.26500 ; сч.27500)
Краткосрочная дебиторская задолженность по налогам	2200	<u>25</u>	0		СД на дату	сч.22500
Краткосрочные биологические активы	2250		0		СД на дату	сч.23000
Прочие оборотные финансовые активы	2600	<u>19</u>	0		СД на дату	сч.27000
Прочие оборотные нефинансовые активы	2650	<u>19</u>	0		СД на дату	сч.28000
Денежные средства и их эквиваленты	2750	<u>20</u>	1 074 517		СД на дату	сч.28500
<i>Краткосрочные активы - всего, кроме долгосрочных активов, предназначенных для продажи и включенных в выбывающие группы</i>	2790		2 423 929	0		Σ(стр.2100 ; стр.2750)
Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и включенные в выбывающие группы	2800		0		СД на дату	сч.29500
<i>Краткосрочные активы - всего</i>	2990		2 423 929	0		Σ(стр.2790 ; стр.2800)
Активы - всего	3000		3 028 929	0		Σ(стр.1990 ; стр.2990)

Рис. 5.18. «Отчет о финансовом положении». Активы

	Код строки	Примечание	На дату 31/12/2018	На дату 31/12/2017	Значение	Формула расчета ячейки
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА						
Капитал						
Акционерный капитал	4100		600 000		СК на дату	сч.30500
Нераспределенная прибыль	4150	21	227 421		СК на дату	сч.31000
Эмиссионный доход	4200		0		СК на дату	сч.31500
Собственные акции, выкупленные у акционеров	4250		0		(СД) на дату	сч.32000
Прочее участие в акционерном капитале	4300		0		СК на дату	сч.32500
Прочие резервы	4350		10 000		СК на дату	Σ(сч.33000 ; сч.33500 ; сч.34000 ; сч.34500 ; сч.35000 ; сч.35500 ; сч.36000)
Капитал и резервы, относимые на собственников материнского предприятия - всего	4790		837 421	0		Σ(стр.4100 : стр.4350)
Доля не контролирующих акционеров	4800		0		СК на дату	сч.39500
Капитал - всего	4990		837 421	0		Σ(стр.4790 ; стр.4800)
Обязательства						
<i>Долгосрочные обязательства</i>						
Долгосрочные начисленные обязательства	5100					
Долгосрочные начисленные обязательства по вознаграждениям работникам	5110		0		СК на дату	сч.40510
Прочие долгосрочные начисленные обязательства	5120		0		СК на дату	Σ(сч.40520 ; сч.40530 ; сч.40540 ; сч.40580 ; сч.40590)
Долгосрочные начисленные обязательства - всего	5199	24	0	0		Σ(стр.5110 : стр.5120)
Торговая и прочая долгосрочная кредиторская задолженность	5200	22, 23	0		СК на дату	Σ(сч.41000 ; сч.41500 ; сч.42000 ; сч.42500 ; сч.43000 ; сч.43500)
Отложенные налоговые обязательства	5250		0		СК на дату	сч.44000
Долгосрочные обязательства по налогам	5300	25	0		СК на дату	сч.44500
Прочие долгосрочные финансовые обязательства	5550	26	0		СК на дату	сч.47000
Прочие долгосрочные нефинансовые обязательства	5650	26	0		СК на дату	сч.48000
<i>Долгосрочные обязательства - всего</i>	5990		0	0		Σ(стр.5199 : стр.5650)
<i>Краткосрочные обязательства</i>						
Краткосрочные начисленные обязательства	6100					
Краткосрочные начисленные обязательства по вознаграждениям работникам	6110		0		СК на дату	сч.50510
Прочие краткосрочные начисленные обязательства	6120		0		СК на дату	Σ(сч.50520 ; сч.50530 ; сч.50540 ; сч.50580 ; сч.50590)
Краткосрочные начисленные обязательства - всего	6199	24	0	0		Σ(стр.6110 : стр.6120)
Торговая и прочая краткосрочная кредиторская задолженность	6200	22, 23	1 918 821		СК на дату	Σ(сч.51000 ; сч.51500 ; сч.52000 ; сч.52500 ; сч.53000 ; сч.53500 ; сч.56500 ; сч.57500)
Краткосрочные обязательства по налогам	6250	25	272 687		СК на дату	сч.54000
Прочие краткосрочные финансовые обязательства	6500	26	0		СК на дату	сч.57000
Прочие краткосрочные нефинансовые обязательства	6550	26	0		СК на дату	сч.58000
<i>Краткосрочные обязательства - всего, кроме обязательств, предназначенных для продажи и включенных в выбывающие группы</i>	6790		2 191 508	0		Σ(стр.6199 : стр.6550)
Обязательства, предназначенные для продажи и включенные в выбывающие группы	6800		0		СК на дату	сч.59500
<i>Краткосрочные обязательства - всего</i>	6890		2 191 508	0		Σ(стр.6790 : стр.6800)
Обязательства - всего	6990		2 191 508	0		Σ(стр.5990 : стр.6890)
Капитал и обязательства - всего	7000		3 028 929	0		Σ(стр.4990 : стр.6990)

Рис. 5.18. «Отчет о финансовом положении». Капитал и обязательства

Отчет о прибылях и убытках		Единица измерения = 1 руб.		Значение	Формула расчета ячейки
Код строки	Примечание	За 12 месяцев 2018г.	За 12 месяцев 2017г.		
<i>Компоненты прибыли или убытка</i>					
Выручка от продаж	1110	5	2 500 000	0	OK минус ОД за период по счетам с 60510 по 60593 в разрезе группы Статей доходов: Выручка от реализации (ОД минус ОК) за период по счетам
Себестоимость продаж	1120	7	(1 635 000)	0	Себестоимость реализации
Валовая прибыль (убыток)	1200		865 000	0	Σ(стр.1110 - стр.1120)
Прочие операционные доходы	1300	8	0	0	ОК минус ОД за период по счету (ОД минус ОК) за период по счету
Расходы на сбыт	2110	8	(330 000)	0	Коммерческие расходы (КР) 71500 в разрезе группы Статей расходов: Общехозяйственные и административные расходы (ОАР) 72000 в разрезе группы Статей расходов: Прочие расходы
Административные расходы	2120	9	(250 000)	0	ОК минус ОД за период по счетам (ОК 62500 минус ОД 62500) минус (ОД 72500 минус ОК 72500) в разрезе группы Статей доходов (расходов): Прочие доходы, Прочие расходы
Прочие операционные расходы	2130	9	(3 270)	0	расходы
Прочие прибыли (убытки)	2140	12		0	ОК минус ОД за период по счетам (ОК 62500 минус ОД 62500) минус (ОД 72500 минус ОК 72500) в разрезе группы Статей доходов (расходов): Прочие доходы, Прочие расходы
Прибыль (убыток) от операционной деятельности	2200		281 730	0	Σ(стр.1200 - стр.2140)
Доходы от финансирования	3110	11	4 146	0	ОК минус ОД за период по счету (ОД минус ОК) за период по счету
Расходы по финансированию	3120	11	(1 600)	0	расходы (ОК 65000 минус ОД 65000) минус (ОД 75000 минус ОК 75000) в разрезе группы Статей доходов (расходов): Доля чистой прибыли (убытка) ассоциированных и совместно контролируемых компаний (ОК 65500 минус ОД 65500) минус (ОД 75500 минус ОК 75500) в разрезе группы Статей доходов (расходов): Прочая прибыль (прочие убытки) от инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые предприятия
Доля прибыли (убытка) ассоциированных предприятий и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия	3130			0	ОК минус ОД за период по счетам (ОК 65500 минус ОД 65500) минус (ОД 75500 минус ОК 75500) в разрезе группы Статей доходов (расходов): Доля чистой прибыли (убытка) ассоциированных и совместно контролируемых компаний (ОК 65500 минус ОД 65500) минус (ОД 75500 минус ОК 75500) в разрезе группы Статей доходов (расходов): Прочая прибыль (прочие убытки) от инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые предприятия
Прочие доходы (убытки) от инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые предприятия	3140			0	ОК минус ОД за период по счетам (ОД минус ОК) за период по счету
Прибыль (убыток) до налогообложения	3100		284 276	0	Σ(стр.2200 - стр.3140)
Текущий налог на прибыль	4140		(56 855)	0	(ОД минус ОК) за период по счету (ОД минус ОК) за период по счету
Отложенный доход (расход) по налогу на прибыль	4150		0	0	налогу на прибыль
Налог на прибыль	4100		(56 855)	0	Σ(стр.4140 - стр.4150)
Прибыль (убыток) от продолжающихся операций, за вычетом налога	4200		227 421	0	Σ(стр.3100 - стр.4100)
Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности, за вычетом налога	5100			0	ОК минус ОД за период по счетам (ОК 68500 минус ОД 68500) минус (ОД 78500 минус ОК 78500) в разрезе группы Статей доходов (расходов): Доходы от прекращаемой деятельности, Расходы от прекращаемой деятельности, Доходы от реструктуризации, Расходы от реструктуризации
Прибыль (убыток) за период	5200		227 421	0	Σ(стр.4200 - стр.5100)
Прибыль (убыток) за период, относящиеся к:					
- собственникам предприятия	5210		227 421	0	заполняется в ручную
- доле неконтролирующих акционеров	5220			0	заполняется в ручную
Базовая прибыль в расчете на одну акцию, относящаяся к собственникам предприятия:					
- от продолжающихся операций	5310		2 274	0	заполняется в ручную*
- от прекращаемой деятельности	5320			0	заполняется в ручную**
Базовая прибыль в расчете на одну акцию - итого	5300		2 274	0	
Разводненная прибыль в расчете на одну акцию, относящаяся к собственникам предприятия:					
- от продолжающихся операций	5410		2 274	0	заполняется в ручную***
- от прекращаемой деятельности	5420			0	заполняется в ручную****
Разводненная прибыль в расчете на одну акцию - итого	5400		2 274	0	
Чистая прибыль (ЧП)			227 421	0	
ЧП по ОСВ			227 421	0	
разница			0	0	
дивиденды			0	0	
др. выплаты из ЧП			0	0	
проверка			0	0	

Условные обозначения:
 ОД = Оборот по Дебету
 ОК = Оборот по Кредиту
 (ОД) = Оборот по Дебету, взятый с минусом

Рис. 5.19. «Отчет о прибылях и убытках»

Следует отметить, что во многих случаях вычисление показателей «Отчета о прибылях и убытках», отражаемых в строках с 5310 по 5420, не может быть выполнено в полностью автоматическом режиме. Это связано с необходимостью анализа дополнительной информации, не содержащейся на плане счетов и в регистрах бухгалтерии, а также с применением профессионального суждения бухгалтера. Так, например, для расчета понадобятся данные о размере долей участия в капитале организации, их качественном составе и структуре и об изменении указанных характеристик долей участия в течение отчетного периода.

В общем случае определение величин базовой и разводненной прибыли на акцию (на рисунке 5.19. отмечено символами (*) – (****)) связано с расчетом:

- (*) доли стр. 5210 в части продолжающихся операций за минусом дивидендов по привилегированным акциям, деленной на средневзвешенное число простых акций (вкл. подписку по полной рыночной стоимости, подписку по неполной рыночной стоимости и бонусную подписку);
- (**) доли стр. 5210 в части прекращаемой деятельности за минусом дивидендов по привилегированным акциям, деленной на средневзвешенное число простых акций (вкл. подписку по полной рыночной стоимости, подписку по неполной рыночной стоимости и бонусную подписку);
- (***) эффекта на показатель стр. 5310, как если бы все возможные права на конвертацию смешанных долевого финансовых инструментов в простые акции были бы реализованы (вкл. конвертируемые в акции кредиты, займы и привилегированные акции; гарантии и опционы, обеспеченные акциями; частично оплаченные акции; права на акции по опционам с работниками; обусловленные права на акции);
- (****) эффекта на показатель стр. 5320, как если бы все возможные права на конвертацию смешанных долевого финансовых инструментов в простые акции были бы реализованы (вкл. конвертируемые в акции кредиты, займы и привилегированные акции; гарантии и опционы, обеспеченные акциями; частично оплаченные акции; права на акции по опционам с работниками; обусловленные права на акции).

В отличие от «Отчета о финансовом положении» и «Отчета о прибылях и убытках» форма «Отчета об изменениях в капитале» представляет собой таблицу матричного вида. Поэтому при построении модели данного отчета наименования финансовых показателей указываются не только в строках, но и в столбцах, а их числовые значения отражаются в ячейках на пересечении строк и столбцов.

Автоматическое заполнение значений показателей «Отчета об изменениях в капитале» может быть построено на основе данных анализов счетов учета акционерного капитала и его компонентов (раздел 3 «Плана счетов «Международный»»). При этом, как и в случае формирования «Отчета о движении денежных средств» прямым методом, план счетов организации должен обеспечивать детализацию, достаточную для автозаполнения показателей «Отчета об изменениях в капитале».

Все стандарты МСФО содержат требования о раскрытии информации, содержащейся в финансовой отчетности компании. С этой целью в модели отчетности, создаваемой средствами MS Excel, в формах отчетности предусмотрена графа «Примечание». В этой графе указываются номера примечаний, относящихся к тем или иным показателям отчетности. Создавать модель форм раскрытий информации, содержащейся в финансовой отчетности, целесообразно в новой книге MS Excel, каждое примечание – на отдельном листе.

Например, раскрытие показателя «Денежные средства и их эквиваленты» – строка 2750 «Отчета о финансовом положении» – отражено в примечании к отчетности № 20. При этом для быстрого перехода от выбранного показателя к форме соответствующего ему примечания можно установить связь между файлом, содержащим «Отчет о финансовом положении», и листом № 20 файла, содержащего список раскрытий к отчетности. С целью установления такой связи между книгами MS Excel в ячейке с номером примечания используется функция **Гиперссылка**.

Пример раскрытия информации о составе денежных средств компании и их эквивалентах приведен на рисунке ниже.

Примечание № 20

Единица измерения = 1 руб.

Денежные средства и их эквиваленты

Наименование показателя	На 31 декабря 2018г.	На 31 декабря 2017г.	Ссылка на МСФО	Значение	Формула расчета ячейки
Денежные средства на банковских счетах и в кассе организации	1 074 517		IAS 7 p45	СД	Σ по сч. (28510, 28520)
Краткосрочные банковские депозиты	0		IAS 7 p45	СД	28540
Прочие денежные средства и их эквиваленты	0		IAS 7 p45	СД	Σ по сч. (28530, 28580)
Денежные средства и их эквиваленты (исключая банковские овердрафты) - всего	1 074 517	0			Σ указанных выше строк таблицы

Отчет о финансовом положении, стр. 2750 1 074 517
 Примечание № 20 1 074 517
 разница 0

Для целей составления Отчета о движении денежных средств, остатки денежных средств и их эквивалентов на конец отчетного периода показываются с учетом задолженности по банковским овердрафтам. Остатки денежных средств и их эквивалентов, отраженные в Отчете о движении денежных средств, могут быть сверены с аналогичными показателями Отчета о финансовом положении следующим образом:

Рис. 5.20. Примечание к финансовой отчетности «ДС и их эквиваленты». Начало

Единица измерения = 1 руб.

Наименование показателя	На 31 декабря 2018г.	На 31 декабря 2017г.	Ссылка на МСФО	Значение	Формула расчета ячейки
Денежные средства и их эквиваленты	1 074 517		IAS 7 p45	СД	28500
Банковские овердрафты (примечание 23)	0		IAS 7 p8	(СК)	Σ по сч. (51021, 51025) в разрезе Группы договоров: Договоры на овердрафт
Денежные средства и их эквиваленты - всего	1 074 517	0			Σ указанных выше строк таблицы

Отчет о ДДС, стр. 9000 1 074 517
 Примечание № 20 1 074 517
 разница 0

Условные обозначения:

СД = Сальдо Конечное По Дебету

(СК) = Сальдо Конечное По Кредиту, взятое с минусом

Рис. 5.21. Примечание к финансовой отчетности «ДС и их эквиваленты».

Продолжение

В целом при разработке модели форм раскрытия информации к отчетности по МСФО можно выделить следующие требования к их содержанию и структуре:

- примечания состоят из таблицы, или текстового блока, или их комбинации;
- табличная часть содержит перечень показателей, детализирующих состав определенной статьи финансовой отчетности;
- контрольным значением для каждой табличной части является сверка итога таблицы и значения соответствующей ему статьи финансовой отчетности;
- текстовый блок содержит пояснения, необходимые для лучшего понимания данных, представленных в таблицах, а также раскрывает прошедшие события и будущие намерения;
- необходимость включения того или иного показателя в состав раскрываемой информации обосновывается ссылкой на стандарт МСФО или перекрестной ссылкой на другое примечание.

Глава 6. Отдельные вопросы методологии составления отчетности по МСФО

Как сблизить национальные и международные стандарты учета?

Тенденция сближения российских и международных стандартов финансового учета значительно усилилась за последние несколько лет. В этой связи в течение 2018 года Министерством финансов РФ был принят ряд поправок к действующим Положениям по бухгалтерскому учету, а также разработана программа по замене существующих ПБУ пакетом новых Федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ). ФСБУ будут введены в действие поэтапно в период с 2019 по 2022 год.

Тем не менее часть неустранимых различий между РСБУ и МСФО по-прежнему сохраняется. Ведение двух параллельных учетов в отдельных бухгалтерских системах требует от организации дополнительных временных и финансовых затрат. В связи с этим многие компании, выпускающие отчетность по международным стандартам, сталкиваются с необходимостью сближения методик учета по МСФО и РСБУ. В ходе этой работы определяются основные подходы к получению данных, участвующих в составлении отчетности по МСФО.

Процесс по сближению учетных методик, используемых при составлении отчетности по национальным и международным стандартам, можно разделить на следующие этапы:

- аудит учетной политики по РСБУ;
- анализ методики ведения учета по РСБУ на предмет ее сближения с принципами МСФО;
- изучение и оценка положений хозяйственных договоров на предмет признания выручки;
- составление рабочей документации.

На первом этапе необходимо провести аудит учетной политики, применяемой в целях ведения финансового и налогового учетов по РСБУ. Это может быть особенно актуально для компаний, образующих группу. На практике возможна ситуация, при которой у материнской и дочерних компаний отсутствует единая учетная политика. Нередко шаблон единой политики учета существует, но в его рамках бухгалтерам отдельных компаний разрешается применять альтернативные способы учета, которые наиболее полно отражают специфику того или иного направления деятельности. В результате это приводит к нарастанию внутри группы количества используемых компаниями различающихся учетных методик.

Аудит учетных политик позволяет сформулировать максимально схожие требования к ведению учета для всех предприятий группы, что впоследствии значительно упрощает процедуру подготовки отчетности в соответствии с международными стандартами.

Второй этап сводится к выполнению аналитического тестирования учетной политики по РСБУ на предмет ее соответствия подходам МСФО. Целью данной работы является формирование рекомендаций по сближению методик ведения финансового учета и составления отчетности по российским и международным стандартам.

Как уже было отмечено ранее, процесс конвергенции российских стандартов учета и МСФО не приостанавливается и даже нарастает в последнее время. В частности, было разработано и введено в действие ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства

и условные активы», которое является переводом МСФО (IAS) 37 на русский язык и практически полностью повторяет его положения. Отечественные ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» и ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» по своему содержанию также очень близки к тексту соответствующих МСФО.

Однако ряд принципиальных различий между нормами РСБУ и подходами МСФО все еще сохраняется. Это, в свою очередь, требует внесения значительных изменений в существующую в нашей стране систему документов, регулирующих бухгалтерский учет. В таблице ниже перечислены наиболее часто встречающиеся в учетной практике различия в положениях российских и международных стандартов.

Наиболее частые различия в подходах РСБУ и МСФО

Принципы МСФО	Требование РСБУ	Рекомендация
1. При приобретении основных средств с отсрочкой платежа первоначальная стоимость по МСФО формируется с учетом дисконта	Аналогичное требование отсутствует	В отношении всего участка учета основных средств рекомендован отдельный учет объектов ОС для целей РСБУ и МСФО.
2. Существенные расходы, возникающие при демонтаже оборудования, должны формировать первоначальную стоимость ОС	Аналогичное требование отсутствует	
3. Компания на конец каждого отчетного периода обязана проводить оценку ОС на предмет наличия у активов каких-либо признаков обесценения. Все суммы убытков по МСФО немедленно признаются в отчетности. Следовательно, при наличии убытков от обесценения актива появляются отклонения между МСФО и РСБУ	Требование о признании убытков от обесценения ОС отсутствует	Это означает создание карточек ОС отдельно для РСБУ и МСФО.
4. Износ начисляется исходя из амортизируемой стоимости объекта ОС, которая представляет собой разницу между первоначальной и ликвидационной стоимостью ОС	Амортизируемой величиной является первоначальная стоимость основного средства	Сведение к минимуму различий между амортизационной стоимостью объектов возможно в том случае, если ликвидационная стоимость актива незначительна

Принципы МСФО	Требование РСБУ	Рекомендация
5. Начисление износа начинается с момента готовности основного средства к эксплуатации	Начало амортизации ОС – это первое число месяца, следующего за датой принятия актива к учету	Учет убытков от обесценения рекомендуется вести в отдельном регистре
6. Международные стандарты требуют пересмотра метода начисления амортизации и сроков полезного использования объектов ОС по крайней мере один раз в год (в конце финансового года), а также при изменении способа потребления экономических выгод от использования актива	Аналогичное требование отсутствует	
7. Основными критериями для признания в отчетности нематериального актива (помимо прочих) являются наличие у компании контроля в отношении актива и возможность извлечения экономических выгод от использования этого актива	Объект НМА признается в учете при наличии у организации надлежаще оформленных документов и исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности	Как и в случае с ОС, различия в подходах к отражению НМА являются неустраиваемыми. Рекомендован отдельный учет НМА для целей РСБУ и МСФО
8. Деловая репутация отдельной компании не является нематериальным активом. Гудвил может возникать в отчетности только в результате сделок по объединению бизнесов	Деловая репутация компании признается в составе НМА	
9. Амортизируемой величиной объекта НМА является амортизируемая стоимость актива	Износ начисляется на первоначальную стоимость НМА	
10. Обесценение дебиторской задолженности признается в отчетности на основании экспертной оценки или методики, заложенной в учетной политике компании, а не только по формальному признаку, установленному нормами налогового права	Резерв под обесценение сомнительной задолженности создается по суммам долга со сроком возникновения свыше 90 дней	Рекомендуется формировать резерв по сомнительным долгам не только по формальному признаку, но и по данным экспертной оценки, а также на основе анализа вероятности возврата просроченной задолженности
11. При приостановке приобретения квалифицируемого актива временно прекращается включение в стоимость актива процентов по заемным средствам, взятым с целью приобретения актива. Продолжительность временного периода, на который прекращается капитализация затрат по займам, не устанавливается стандартом	Начисление процентов (и включение их в стоимость объекта учета) по кредитам и займам, взятым под покупку инвестиционного актива, приостанавливается при остановке приобретения (сооружения) инвестиционного актива на срок более трех месяцев	Первоначальная стоимость квалифицируемого (инвестиционного) актива по РСБУ и МСФО будет различаться. Рекомендуется включить в учетную политику по РСБУ порядок отнесения затрат по заемным средствам, относящимся к инвестиционному активу, равный подходу в МСФО. Учет отклонений можно вести на дополнительных аналитиках счетов РСБУ

Принципы МСФО	Требование РСБУ	Рекомендация
12. В случае приобретения запасов с отсрочкой платежа в их стоимость включаются расходы по процентам за пользование заемными средствами, полученными с целью финансирования покупки запасов	Аналогичный подход отсутствует	Рекомендуется учет отклонений в стоимости запасов между РСБУ и МСФО вести на дополнительных аналитиках счетов учета запасов: 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 41 «Товары» или за балансом
13. Расходы, не относящиеся прямо к доведению запасов до их настоящего состояния и местоположения, не включаются в себестоимость запасов. Такие затраты учитываются как расходы в периоде их возникновения	При оценке готовой продукции в ее себестоимость может быть включена часть административных и накладных расходов, связанных с себестоимостью отгруженной продукции	Рекомендуется установить в учетной политике метод расчета неполной фактической себестоимости, при котором из нее исключаются суммы общехозяйственных расходов, а обороты счета 26 при закрытии периода относятся на финансовый результат
14. При падении чистой цены реализации запасов ниже их учетной себестоимости компания обязана уменьшить в отчетности стоимость запасов до величины чистой цены реализации	Аналогичное требование отсутствует	Рекомендуется информацию об оценке запасов до чистой цены реализации отражать на дополнительных аналитиках счетов учета запасов: 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 41 «Товары» или за балансом
15. Отражение в отчетности отложенного налога на прибыль осуществляется с учетом положений МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». В основу расчета величины отложенного налога заложен балансовый подход	Расчет отложенного налога выполняется в соответствии с требованиями ПБУ18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Сумма налога определяется исходя из установленных правил включения доходов и расходов в налоговую базу	Данное отличие в методиках расчета отложенного налога является неустрашимым. Рекомендуется организовать отдельное исчисление суммы налога на прибыль для целей подготовки отчетности по МСФО

Третий этап заключается в изучении положений хозяйственных договоров с целью определения методики признания выручки. В настоящее время российские организации при отражении в учете выручки руководствуются положениями ПБУ 9/99 «Доходы организации», последние изменения которого вышли в 2015 году.

Отметим, что в соответствии с «Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018–2020 годы», утвержденной Минфином РФ (Приказ от 18.04.2018 № 83н), срок выхода в свет проекта нового федерального стандарта бухгалтерского учета «Доходы» запланирован на II квартал 2019 года, а вступление стандарта в силу – на 2022 год. Ожидается, что новый ФСБУ будут максимально приближен к действующему МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Согласно ПБУ 9/99 для отнесения доходов организации к выручке необходимо выполнение следующих условий:

- организация имеет право на получение выручки, вытекающее из хозяйственного договора;
- сумма дохода может быть определена;
- существует достаточная уверенность в том, что в результате данной операции произойдет увеличение экономических выгод (то есть организация уже получила в оплату актив либо у нее отсутствует неопределенность относительно получения актива в будущем);
- право собственности на продукцию (товар, работу или услугу) перешло от организации к покупателю;
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

В современной российской учетной практике одним из важнейших критериев определения момента возникновения выручки от реализации является переход права собственности на отгружаемые товары (работы, услуги) от продавца к покупателю. При этом условия перехода права собственности (например, в момент отгрузки с отсрочкой платежа либо после поставки на условиях полной оплаты и др.) закрепляются в договоре.

Действующий МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», ставший обязательным к применению для всех компаний с 1 января 2018 года, уделяет основное внимание переходу рисков и выгод, связанных с предметом сделки, от одной стороны договора к другой. Согласно данному стандарту выручка от реализации товара признается по справедливой стоимости в момент, когда (или по мере того как) организация выполняет взятое на себя обязательство путем передачи обещанного товара или услуги (то есть актива) клиенту. Актив передается, когда покупатель получает контроль над обещанными товарами или услугами.

МСФО (IFRS) 15 содержит модель признания выручки, состоящую из пяти шагов:

1. Идентификация договора с клиентом.
2. Идентификация обязательства к исполнению по договору.
3. Определение цены операции.
4. Распределение цены операции между обязательствами к исполнению.
5. Признание выручки в момент или по мере исполнения каждого из обязательств.

Как видно из текста документов, в настоящий момент ПБУ 9/99 и МСФО (IFRS) 15 выражают принципиальные различия в подходах к определению и признанию в отчетности операций выручки от реализации. Условно эти различия можно отнести к двум группам: положения стандартов, относящиеся к одному объекту учета, но содержащие разные правила трактовки со стороны ПБУ и МСФО, и положения, присутствующие в МСФО, но не имеющие аналога в ПБУ.

Таким образом, стремиться к сближению учетных политик в вопросах отражения выручки по РСБУ и МСФО можно только по первой группе методических различий, к которой относятся следующие объекты учета:

- Доходы от обычных видов деятельности. Согласно пунктам 4 и 5 ПБУ 9/99 организация может самостоятельно определять, какие доходы она будет классифицировать как выручку,

а какие – как прочие поступления (доходы). В соответствии с пунктом 6 МСФО (IFRS) 15 компания может признать выручку только по договорам с покупателями по поставке товаров или оказанию услуг, заключенным в результате обычной деятельности. Рекомендуется в учетной политике по РСБУ определить, что доходы, принимаемые к учету в составе выручки, возникают в ходе обычной деятельности компании.

- Продажа продукции с длительным циклом производства. Выручка от выполнения работ (оказания услуг или продажи продукции) с длительным циклом изготовления отражается в учете по мере готовности работы (услуги, продукции) или по завершении выполнения работы (оказания услуги, производства продукции) в целом (п. 13 ПБУ 9/99). При этом выручка признается в бухгалтерском учете по мере готовности изделия, работы или услуги, если состояние готовности можно определить. МСФО (IFRS) 15 оперирует похожим, но более общим понятием «обязанность к исполнению, выполняемая в течение периода». Стандарт приводит ряд условий, помогающих выяснить, передаются товары и услуги в течение периода либо одномоментно, а также перечисляет критерии обязанностей к исполнению, выполняемых в течение периода (пункты 35–37). Кроме того, в отличие от ПБУ 9/99, МСФО (IFRS) 15 устанавливает порядок проведения и методы оценки степени выполнения каждой обязанности (пункты 39–40, 44–45). Поэтому рекомендуется при определении меры готовности работы (услуги, продукции) в российском учете руководствоваться положениями МСФО (IFRS) 15.
- Оплата по договору неденежными средствами. В соответствии с пунктом 6.3 ПБУ 9/99 величина задолженности покупателя по договорам, предусматривающим оплату обязательства неденежными средствами, принимается к учету по стоимости ценностей, полученных или подлежащих получению организацией. При разработке для целей РСБУ подхода к определению цены полученных от дебитора ценностей компания может принять во внимание положения МСФО (IFRS) 15 (пункты 66–68), в которых предлагается оценивать неденежное возмещение по справедливой стоимости. При невозможности проведения обоснованной оценки справедливой стоимости компании следует оценить такое возмещение косвенно,

на основании цены обособленной продажи товаров или услуг, обещанных покупателю в обмен на возмещение.

Ниже приведены примеры объектов учета, для которых правила признания в отчетности определяются положениями МСФО (IFRS) 15, а аналогичные требования со стороны ПБУ 9/99 отсутствуют:

- дополнительные затраты на заключение договора;
- договоры обратной покупки;
- многокомпонентные договоры с покупателями;
- содействие покупателя выполнению договора;
- возмещение, подлежащее уплате покупателю;
- продажа с правом на возврат;
- безусловное право на получение возмещения от покупателя;
- опционы в отношении дополнительных товаров или услуг, предоставленные покупателю.

На четвертом, заключительном этапе требуется сформировать рабочие документы. После того как проведен анализ существующих различий в методиках ведения учета и подготовки финансовой отчетности, следует выработать рекомендации по составлению учетной политики для целей РСБУ, положения которой максимально приближены к принципам МСФО. Рекомендации необходимо оформить в виде рабочих документов, примером которых может служить таблица со следующими колонками:

- метод учета по РСБУ;
- метод учета по МСФО;
- отклонения;
- рекомендации по сближению.

Следует отметить, что не так давно Министерством финансов РФ был опубликован проект документа «Изменения в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Предлагаемые поправки фактически закрепляют для некоторых учетных ситуаций приоритет использования МСФО над федеральными стандартами БУ. В частности, пункт 7.1 документа разрешает организациям, разрабатывающим способы ведения учета, основываться на допущениях и требованиях законодательства о БУ и руководствоваться последовательно следующими документами:

- международными стандартами финансовой отчетности;
- положениями федеральных или отраслевых стандартов БУ;
- рекомендациями в области БУ.

Составление «Отчета о движении денежных средств» косвенным способом

Согласно п. 9 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» отчетность представляет собой структурированное отображение финансового положения, результатов деятельности и движения денежных средств организации с целью предоставления данной информации широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений. Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству предприятия ее собственниками, и для достижения указанной цели содержит сведения о следующих показателях деятельности компании:

- активы;
- обязательства;
- собственный капитал;
- доходы и расходы, включая прибыли и убытки;
- взносы и распределения среди собственников;
- движение денежных потоков.

Величиной, характеризующей суммарное изменение активов и обязательств за отчетный период, является прибыль (убыток) компании после налогообложения. Поскольку денежные средства (ДС) представляют собой часть текущих активов, то эффект изменения суммарного денежного потока (приток/отток ДС) за период может быть рассчитан посредством корректировок чистой прибыли организации.

При общем подходе данный вывод также следует из структуры балансового уравнения:

$$ДС + ПрТА + ДА = ТО + ДО + К и К = Кн + ЧП,$$

где:

- ДС – денежные средства;
- ПрТА – прочие текущие активы;
- ДА – долгосрочные активы;
- ТО – текущие обязательства;
- ДО – долгосрочные обязательства;
- К – капитал на конец периода;
- Кн – капитал на начало периода;
- ЧП – чистая прибыль.

Метод определения величины денежного потока способом расчета корректировок к показателю чистой прибыли компании получил название косвенного.

Информация о движении ДС и эквивалентов ДС за период, а также об их остатках на отчетную дату отражается в «Отчете о движении денежных средств», который является обязательной формой финансовой отчетности по МСФО. Правила составления данной формы регулируются МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» и допускают два метода подготовки отчета: прямой и косвенный. Следует отметить, что большинство компаний на практике предпочитают именно косвенный

метод, так как он считается более простым и показывает сходимость (проверяемость) данных отчетов о финансовом положении, совокупном доходе и изменениях в капитале.

Согласно принципам п. 10 МСФО (IAS) 7 организация должна представлять информацию о движении денежных средств и их эквивалентов за период с разбивкой на потоки от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Считается, что такая форма отчета наилучшим образом соответствует характеру деятельности компании. Это позволяет пользователям оценить как воздействие упомянутых видов деятельности на финансовое положение предприятия, так и взаимосвязи между ними.

Операционной является основная приносящая доход деятельность предприятия, отличная от инвестиционной и финансовой. Анализ денежных потоков от операционной деятельности позволяет пользователям отчетности сделать вывод о том, какое влияние на поступление или выбытие денежных средств оказывают те или иные операции компании. Например, можно определить, достаточно ли обеспечены в будущем: погашение займов, сохранение производственных возможностей предприятия, выплаты дивидендов и осуществление инвестиций без привлечения внешних источников финансирования. Помимо этого детализированная информация о составляющих денежного потока от операционной деятельности за предыдущие периоды является полезной для прогнозирования будущих потоков денежных средств.

При определении потока денежных средств от операционной деятельности косвенным методом необходимо:

- скорректировать показатель прибыли (убытка) за период на сумму операций неденежного характера, то есть таких операций в составе прибыли (убытка), которые не изменяют остаток денежных средств;
- из полученной величины выделить операции по инвестиционной и финансовой деятельности, учтенные по методу начислений;
- а затем добавить корректировку на изменения в рабочем капитале (оборотных активах) компании.

Структура раздела денежных потоков от операционной деятельности, рассчитанных косвенным методом, представлена в таблице ниже.

Денежный поток от операционной деятельности

Операционная деятельность	Приток (отток) денежных средств
Чистая прибыль (убыток)	XX / (XX)
Корректировки на неденежные операции:	
Начисленные затраты по налогу на прибыль	XX
Амортизация ОС и НМА	XX
Убыток от выбытия ОС и НМА	XX
Убыток от обесценения ОС и НМА	XX
Прибыль (убыток) от изменения справедливой стоимости активов	(XX) / XX
Прибыль (убыток) от переоценки валюты	(XX) / XX
Списание (восстановление) безнадежных долгов	XX / (XX)
Изменения в начисленных обязательствах	XX / (XX)
Корректировка на величину прочих неденежных статей	XX / (XX)
Прибыль от выбытия инвестиций	(XX)
Начисленные затраты по процентам	XX
Доходы от процентов	(XX)
Доходы от дивидендов	(XX)
Операционная прибыль до изменения в оборотных активах	XX / (XX)
Изменение в остатках запасов – увеличение (уменьшение)	(XX) / XX
Изменение в остатках дебиторской задолженности – увеличение (уменьшение)	(XX) / XX

Операционная деятельность	Приток (отток) денежных средств
Изменение в остатках кредиторской задолженности – увеличение (уменьшение)	XX / (XX)
Денежный поток от операционной деятельности до уплаты (получения) процентов и уплаты налогов	XX / (XX)
Проценты уплаченные	(XX)
Проценты полученные	XX
Налог на прибыль уплаченный	(XX)
Чистый денежный поток от операционной деятельности	XX / (XX)

Инвестиционная деятельность предприятия – это деятельность, направленная на приобретение и выбытие долгосрочных активов (основные средства, нематериальные активы и прочее) и других инвестиций (п. 6 МСФО (IAS) 7). Информация об инвестиционной деятельности помогает пользователям финансовой отчетности оценить величину расходов, осуществленных с целью приобретения ресурсов, способных генерировать доходы и денежные потоки в будущем.

Денежные потоки по каждому виду инвестиций могут быть определены на основании анализа оборотно-сальдовой ведомости, отражающей изменение балансовой стоимости инвестиций. Так, например, балансовая стоимость займов выданных рассчитывается по формуле:

$$\text{Стоимость на конец периода} - \text{Стоимость на начало периода} = \text{Выдача займов} - \text{Погашение займов выданных} \pm \text{Эффект от изменения курсов валют.}$$

Учитывая, что сумма денежных средств, направленных на выдачу займа, соответствует дебетовому обороту, а сумма поступлений от погашения займа – кредитовому обороту по счетам учета займов выданных, указанные денежные потоки могут быть рассчитаны по следующим формулам:

$$ОД = ОК + (СК - СН) \text{ и } ОК = ОД - (СК - СН),$$

где:

- ОД – оборот дебет;
- ОК – оборот кредит;
- СК и СН – сальдо конечное и начальное соответственно.

Если учет займов выданных ведется в иностранной валюте, то полученные величины притока и оттока денежных средств необходимо скорректировать на эффект от изменения курсов валют (курсовые разницы), который отражается как поправка к чистой прибыли (убытку) в разделе «Операционная деятельность».

Аналогично определяется величина денежного потока, связанного с приобретением основных средств и нематериальных активов:

Расчеты по приобретению долгосрочных активов на конец периода - Расчеты по приобретению долгосрочных активов на начало периода = Приобретенные долгосрочные активы - Оплаченные ДС ± Эффект от изменения курсов валют.

При этом:

$$ОД = ОК - (СК - СН) \text{ и } ОК = ОД + (СК - СН).$$

Перечень статей, включаемых в раздел «Инвестиционная деятельность» «Отчета о движении денежных средств», приведен в таблице ниже.

Денежный поток от инвестиционной деятельности

Инвестиционная деятельность	Приток (отток) денежных средств
Поступления от продажи (потери) контроля над дочерними предприятиями	XX
Приобретение контроля над дочерними предприятиями	(XX)
Поступления от продажи совместной деятельности и долей участия в других предприятиях	XX
Приобретение совместной деятельности и долей участия в других предприятиях	(XX)
Поступления от продажи ОС и НМА и прочих долгосрочных активов	XX
Приобретение ОС	(XX)
Приобретение НМА	(XX)
Приобретение прочих долгосрочных активов	(XX)
Авансы и займы, предоставленные другим лицам	(XX)
Поступления от возврата авансов и займов, предоставленных другим лицам	XX
Выплаты по финансовым инструментам	(XX)
Поступления по финансовым инструментам	XX
Дивиденды полученные	XX
Прочие выплаты (поступления) денежных средств	(XX) / XX
Денежные потоки от инвестиционной деятельности	XX / (XX)

Финансовая деятельность – это деятельность, приводящая к изменениям в размере и составе собственного капитала и заемных средств предприятия. Информация о ней необходима пользователям для прогнозирования требований со стороны кредиторов и собственников компании в отношении ее будущих денежных потоков.

Как и в случае с инвестиционной деятельностью, денежные потоки от финансовой деятельности могут быть определены на основании анализа показателей оборотно-сальдовой ведомости.

Так, например, изменение балансовой стоимости заемных средств рассчитывается по формуле:

Стоимость кредитов и займов полученных на конец периода - Стоимость кредитов и займов полученных на начало периода = Поступление кредитов и займов - Погашение кредитов и займов ± Эффект от изменения курсов валют.

А изменение балансовой стоимости обязательств по финансовой аренде определяется следующим образом:

Расчеты по финансовой аренде на конец периода - Расчеты по финансовой аренде на начало периода = Приобретение основных средств по договорам финансовой аренды - Погашение задолженности по финансовой аренде, относящиеся к оплате суммы основного долга ± Эффект от изменения курсов валют.

При этом в обоих случаях курсовые разницы необходимо отразить в составе корректировок чистой прибыли (убытка) в разделе «Операционная деятельность». Список статей «Отчета о движении денежных средств», относящихся к разделу финансовая деятельность, представлен в таблице ниже.

Денежный поток от финансовой деятельности

Финансовая деятельность	Приток (отток) денежных средств
Поступления от продажи долей участия в дочерних предприятиях без потери контроля	XX
Выплаты при приобретении долей участия в дочерних предприятиях без изменения (потери) контроля	(XX)
Поступления от эмиссии акций и других долевого инструментов	XX
Выплаты собственникам при приобретении или погашении акций и других долевого инструментов	(XX)
Поступление кредитов и займов	XX
Выпуск облигаций	XX

Финансовая деятельность	Приток (отток) денежных средств
Выплаты по заемным средствам	(XX)
Выплаты по финансовой аренде	(XX)
Дивиденды выплаченные	(XX)
Прочие выплаты (поступления) денежных средств	(XX) / XX
Денежные потоки от финансовой деятельности	XX / (XX)

Заключительная часть «Отчета о движении денежных средств» выглядит следующим образом:

Финансовая деятельность	Приток (отток) денежных средств
Чистый приток (отток) денежных средств и их эквивалентов до влияния изменения обменных курсов валют	XX / (XX)
Влияние изменения обменных курсов валют	XX / (XX)
Чистое увеличение (уменьшение) величины денежных средств и их эквивалентов	XX / (XX)
Денежные средства и их эквиваленты на начало периода	XX
Денежные средства и их эквиваленты на конец периода	XX

Если на отчетную дату счета компании находятся в состоянии овердрафта, то представленный остаток денежных средств будет:

- отрицательным в «Отчете о движении денежных средств»;
- равным нулю в «Отчете о финансовом положении».

При этом в примечаниях к финансовой отчетности необходимо отразить сверку по статье «Денежные средства», показывающую сходимость данных указанных отчетных форм (см. рисунок 5.20 раздела «Построение модели отчетности в MS Excel» данной книги).

Помимо «Отчета о движении денежных средств» компаниям также необходимо предоставить пользователям отчетности дополнительную информацию в соответствии с пп. 45–52 МСФО (IAS) 7. Сведения, подлежащие раскрытию в примечаниях к отчетности, должны содержать:

- данные о составе денежных средств и их эквивалентов (ДС в кассе, ДС в банке, в том числе на депозитных счетах, овердрафты, аккредитивы и прочее);
- положения учетной политики в отношении структуры денежных средств (например, отнесение тех или иных краткосрочных инвестиций к категории эквивалентов ДС);
- перечень существенных операций неденежного характера (например, погашение заемных средств посредством конвертации их в капитал организации);
- сведения о сделках по приобретению или продаже дочерних компаний в части оговоренного вознаграждения и суммы денежных средств и их эквивалентов, над которыми был получен (утрачен) контроль;
- информацию о наличии обстоятельств, при которых остатки денежных средств предприятия и их эквивалентов оказываются недоступными для использования группой.

Описанный выше подход к разделению денежных потоков компании по видам деятельности и формированию «Отчета о движении ДС» косвенным способом может быть реализован в составе модели финансовой отчетности, построенной в MS Excel.

Как уже отмечалось ранее, расчет величины денежного потока от операционной деятельности организации косвенным методом основан на добавлении корректировок к показателю прибыли (убытка) за отчетный период. Для этого необходимо представить «Отчет о прибылях и убытках» в том виде, который позволяет выделить суммы корректировок в составе статей отчета.

Например, в форме отчета можно создать дополнительные строки с целью указания в них всех специфических сумм и начислений, входящих в состав доходов или расходов за период. Это даст возможность в дальнейшем, при заполнении «Отчета о движении ДС», автоматически отражать в нем статьи, основанные на показателях «Отчета о прибылях и убытках», а именно:

- корректировки на неденежные операции (начисленная амортизация ОС и НМА, убытки от выбытия и обесценения активов, суммы списания или восстановления безнадежных долгов и др.);
- операции по инвестиционной и финансовой деятельности, учтенные по методу начислений, такие как прибыль от выбытия инвестиций, доходы и затраты по процентам, доходы от дивидендов и прочее.

Помимо этого, на отдельном листе книги MS Excel необходимо создать таблицу для расчета суммы корректировки на величину изменений в рабочем капитале (оборотных активах) компании, включающую в себя показатели остатков:

- запасов;
- дебиторской задолженности;
- кредиторской задолженности.

Основой для такого расчета являются данные следующих регистров бухгалтерского учета: «Журнал операций», «Оборотно-сальдовая ведомость», а также отчеты вида «Анализ счета», построенные по счетам учета запасов, дебиторской и кредиторской задолженности.

Фрагмент «Отчета о прибылях и убытках», преобразованного с целью подготовки данных для расчета денежного потока от операционной деятельности организации косвенным методом, представлен рисунке 6.1.

Составление «Отчета о движении денежных средств» косвенным способом

Отчет о прибылях и убытках		Единица измерения = 1 руб.		За 12 месяцев 2018г.	За 12 месяцев 2017г.	Корр. счет	Комментарий
	Код строки	Счет P/L					
Компоненты прибыли или убытка							
Выручка от продаж - сторонние компании	1110	К 60 511		123 900		21 511	опер. деятельность, рабочий капитал
Выручка от продаж - Компании Группы	1110	К 60 512		0		21 512	опер. деятельность, рабочий капитал
Торговые скидки, уменьшающие цену продажи	1110	Д 60 591		(6 195)		21 511	опер. деятельность, рабочий капитал
Резерв на торговые скидки	1110	Д 60 591		(4 115)		50 540	не денежная статья опер. деятельность, рабочий капитал
НДС с выручки от продаж - сторонние компании	1110	Д 60 511		(18 900)		54 020	опер. деятельность, рабочий капитал
НДС с выручки от продаж - сторонние компании	1110	Д 60 512		0		54 020	опер. деятельность, рабочий капитал
НДС с торговых скидок	1110	К 60 591		945		54 020	опер. деятельность, рабочий капитал
Себестоимость продаж - сторонние компании	1120	Д 70 530		(75 000)		20 521	опер. деятельность, рабочий капитал
Себестоимость продаж - Компании Группы	1120	Д 70 530				20 521	опер. деятельность, рабочий капитал
Валовая прибыль (убыток)	1200			20 635	0		
Прочие операционные доходы	1300	К 62 000		14 160		21 511	опер. деятельность, рабочий капитал
НДС от прочих операционных доходов	1300	Д 62 000		(2 160)		54 020	опер. деятельность, рабочий капитал
Расходы на сбыт: амортизация ОС	2110	Д 71 000		(5 000)		10 512	не денежная статья опер. деятельность, рабочий капитал
Расходы на сбыт: с/ст материалов	2110	Д 71 000		0		20 511	опер. деятельность, рабочий капитал
Расходы на сбыт: с/ст товаров	2110	Д 71 000		0		20 521	опер. деятельность, рабочий капитал
Расходы на сбыт: резерв по неликвидным запасам	2110	Д 71 000		(1 500)		20 593	не денежная статья
Расходы на сбыт: резерв по сомнительной ДЗ	2110	Д 71 000		(35 312)		21 590	не денежная статья
Расходы на сбыт: резерв по неотуленным отпускам	2110	Д 71 000		(10 402)		50 510	не денежная статья опер. деятельность, рабочий капитал
Расходы на сбыт: зарплата	2110	Д 71 000		(11 000)		53 510	опер. деятельность, рабочий капитал
Расходы на сбыт: налоги от ФОТ	2110	Д 71 000		(3 302)		54 030	опер. деятельность, рабочий капитал
Административные расходы: с/ст материалов	2120	Д 71 500		0		20 511	опер. деятельность, рабочий капитал
Административные расходы: резерв по неликвидным запасам	2120	Д 71 500		(1 180)		20 592	не денежная статья опер. деятельность, рабочий капитал
Административные расходы: услуги за наличный расчет	2120	Д 71 500		0		21 540	опер. деятельность, рабочий капитал
Административные расходы: услуги приобретенные	2120	Д 71 500		(16 000)		52 011	опер. деятельность, рабочий капитал
Административные расходы: зарплата	2120	Д 71 500		(29 000)		53 510	опер. деятельность, рабочий капитал
Административные расходы: налоги от ФОТ	2120	Д 71 500		(8 706)		54 030	опер. деятельность, рабочий капитал
Административные расходы: налог на имущество	2120	Д 71 500		0		54 040	опер. деятельность, рабочий капитал
Прочие операционные расходы: услуги	2130	Д 72 000		(2 000)		52 011	опер. деятельность, рабочий капитал
Прочие операционные расходы: восстановлен НДС	2130	Д 72 000		0		54 020	опер. деятельность, рабочий капитал
Прочие прибыли (убытки)	2140	Д 72 500		0		23 500	опер. деятельность, рабочий капитал
Прибыль (убыток) от операционной деятельности	2200			(90 766)	0		
Доходы от финансирования: % к получению	3110	К 64 500		4 146		28 520	корр. ОПУ на фин. деятельность
Расходы по финансированию: комиссия банка	3120	Д 74 500		(1 600)		28 520	корр. ОПУ на фин. деятельность
Расходы по финансированию: % к оплате	3120	Д 74 500		0		51 015	корр. ОПУ на фин. деятельность
Доля прибыли (убытка) ассоциированных предприятий и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия	3130						
Прочие доходы (убытки) от инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые предприятия	3140						
Прибыль (убыток) до налогообложения	3100			(88 220)	0		
Текущий налог на прибыль	4140	Д 78 010		(2 500)		54 010	корр. ОПУ на налог на прибыль, начисленный в ОПУ
Отложенный доход (расход) по налогу на прибыль	4150	Д 78 020		0		44 000	корр. ОПУ на налог на прибыль, начисленный в ОПУ
Отложенный доход (расход) по налогу на прибыль	4150	К 78 020		0		15 500	корр. ОПУ на налог на прибыль, начисленный в ОПУ
Налог на прибыль	4100			(2 500)	0		
Прибыль (убыток) от продолжающихся операций, за вычетом налога	4200			(90 720)	0		
Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности, за вычетом налога	5100						
Прибыль (убыток) за период	5200			(90 720)	0		

Рис. 6.1. Пример детализации ОПУ для подготовки ОДДС косвенным методом

Глава 7. Настройка модели отчетов в 1С:ERP

Возможности генератора финансовых отчетов. Элементы и показатели отчетов

Учитывая сложность системы МСФО, подготовка отчетности по правилам международных стандартов требует использования специальных инструментов. Для этой цели в 1С:ERP в подсистеме **Международный финансовый учет** (далее – **МФУ**) предусмотрен **Генератор финансовых отчетов** (ГФО) – своеобразный конструктор для настройки структуры и заполнения форм финансовых отчетов, источником данных для которых являются бухгалтерские проводки, созданные в виде двойной записи по плану счетов.

В ГФО предлагаются следующие основные функциональные возможности:

- подготовка отчетных форм согласно требованиям стандартов МСФО;
- расшифровка показателей отчетов в стандартные отчеты финансового учета.

Для наглядной демонстрации указанных возможностей поставляемая вместе с системой 1С:ERP методическая модель раздела МФУ содержит настроенные типовые формы международной финансовой отчетности, а именно:

- «Отчет о финансовом положении (Баланс)»;
- «Отчет о прибылях и убытках (Лист ОПУ)»;
- «Отчет о прибылях и убытках (Лист ОСД)»;
- «Отчет о движении денежных средств (косвенный метод)»;
- «Отчет о движении денежных средств (прямой метод)»;
- «Отчет об изменениях в капитале»;
- «Примечания к финансовой отчетности», состоящие из 26 форм.

Кроме того, для целей финансового контроля в ГФО дополнительно созданы аналитические отчеты, раскрывающие следующие показатели:

- ликвидность;
- оборачиваемость (дебиторской задолженности, кредиторской задолженности, запасов);
- прибыль;
- рентабельность (продаж, активов, собственного капитала);
- финансовая независимость (зависимость), финансовый рычаг.

Необходимо отметить, что типовой набор отчетов содержится в поставляемой модели (от фирмы «1С» или компании-партнера), но при этом не является предопределенным. Типовые отчеты могут быть удалены пользователем или изменены им по своему усмотрению, в том числе построены на примере собственной модели финансовой отчетности, рассмотренной в разделе «Построение модели отчетности в MS Excel» данной книги.

Состав типового набора отчетов доступен для просмотра в рабочем месте **Международный финансовый учет – Настройки и справочники – Виды финансовых отчетов**.

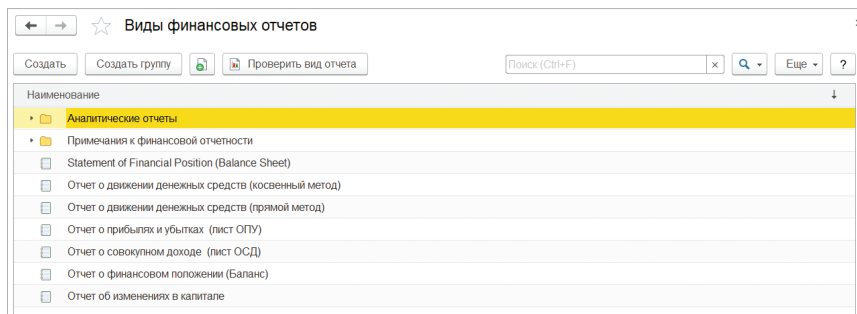


Рис. 7.1. Виды финансовых отчетов

Построение формы отчета заключается в формировании иерархической структуры его показателей, которые могут состоять из одного или нескольких отдельных элементов. Пример структуры «Отчета о финансовом положении» показан на рисунке ниже.

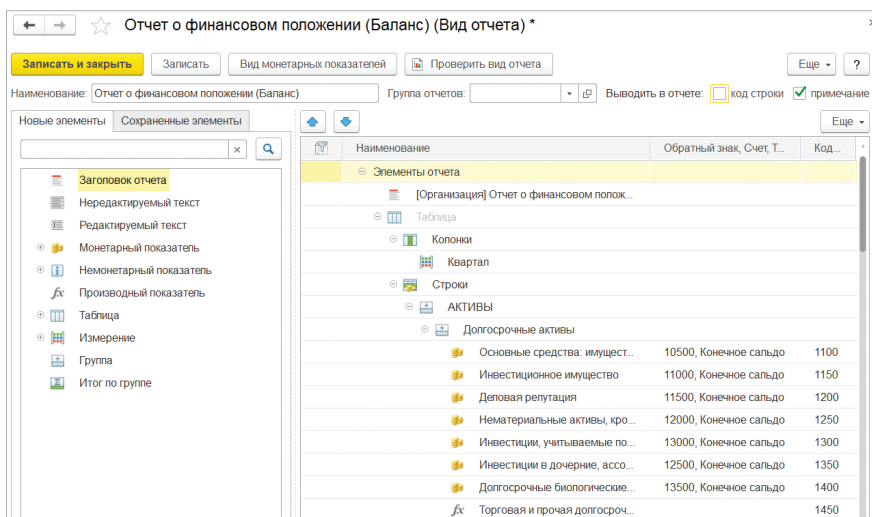


Рис. 7.2. Вид отчета «Отчет о финансовом положении»

Для создания нового **Вида отчета** пользователю необходимо, взяв за основу макет нужного отчета, настроить из показателей его структуру. При этом могут быть задействованы элементы из следующих групп:

- новые, то есть не связанные с настройкой других отчетов;
- сохраненные из других отчетов и обеспечивающие повторное использование ранее выбранных показателей;
- элементы оформления.

Элемент отчета является частью отчета, которая используется при формировании **Вида отчета**.

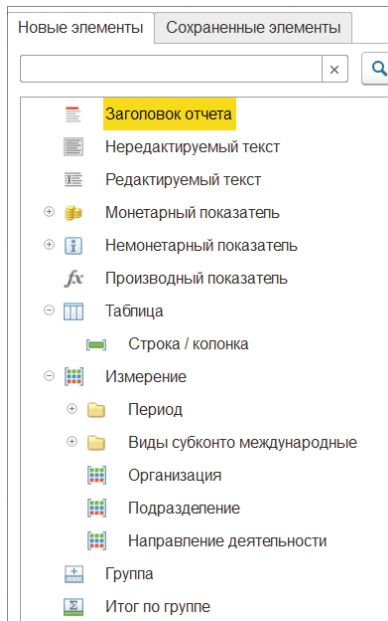


Рис. 7.3. Элементы отчета

На рисунке выше можно увидеть, что существуют следующие элементы:

- **Заголовок отчета** – предназначен для оформления наименования отчета или его секций;

- **Нередактируемый текст** – представляет собой блок статичного текста, выводимого в отчет (его можно поменять или удалить только при внесении изменений в настройку отчета);
- **Редактируемый текст** – является блоком текста, который может быть отредактирован непосредственно в сформированном отчете (при этом внесение изменений в настройки отчета не требуется);
- **Монетарный показатель** – доступен для использования в виде сальдо или оборота по счету международного (регламентированного) планов счетов с возможностью установления отбора по корреспонденции счетов или субконто;
- **Немонетарный показатель** – существует в виде хранимого и выводимого в отчет периодического значения (количественного или суммового);
- **Производный показатель** (сокращенно **fx**) – представляет собой математическую формулу, составленную из монетарных и немонетарных показателей;
- **Таблица** – содержит строки и колонки, в которых задаются группировка и структура показателей отчета, при работе с данным элементом необходимо выбрать его тип:
 - **Показатели в строках** – простая таблица, для которой показатели и формулы задаются в строках;
 - **Показатели в колонках** – простая таблица с настройкой показателей и формул в колонках;
 - **Сложная таблица** с произвольным расположением показателей и формул (запись значения в конкретной ячейке осуществляется по кнопке **Настроить ячейки**);
- **Измерение** – предназначен для установления данных, в разрезе которых будет построен отчет;
- **Группа** – позволяет создавать группировки в структуре отчета;

- **Итог по группе** – необходим для суммирования и отображения итогов в отчете. Данный элемент может располагаться вверху или внизу группы, содержать наименование, а также использоваться как сохраненный элемент для расчета показателей других отчетов.

Элемент может быть добавлен в отчет следующими способами:

- созданием новой ссылки на монетарный, производный, немонетарный показатель или элемент оформления;
- созданием ссылки на сохраненный элемент из других отчетов.

В процессе настройки вида финансового отчета получаемый результат можно отслеживать по команде **Проверить вид отчета**. Рассмотрим основные возможности использования некоторых элементов отчета.

Заголовок отчета содержит следующие параметры для заполнения пользователем:

- вида отчета (наименование);
- текущая дата и время;
- период отчетности;
- конечная дата периода отчета;
- организация.

Использование указанных параметров позволяет вывести в отчет заголовок, соответствующий требованиям МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», а именно отобразить в нем название организации, а также отчетную дату или период (см. рис. 7.4).

Монетарные показатели необходимы для получения в отчете финансовых данных, формируемых проводками по планам счетов международного и регламентированного учетов. Пример настройки монетарного показателя по статье «Запасы» показан на рисунке 7.5.

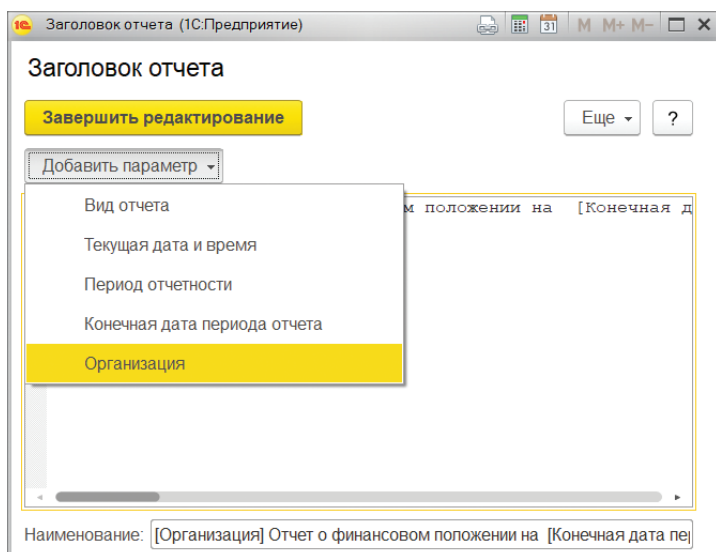


Рис. 7.4. Заголовок отчета

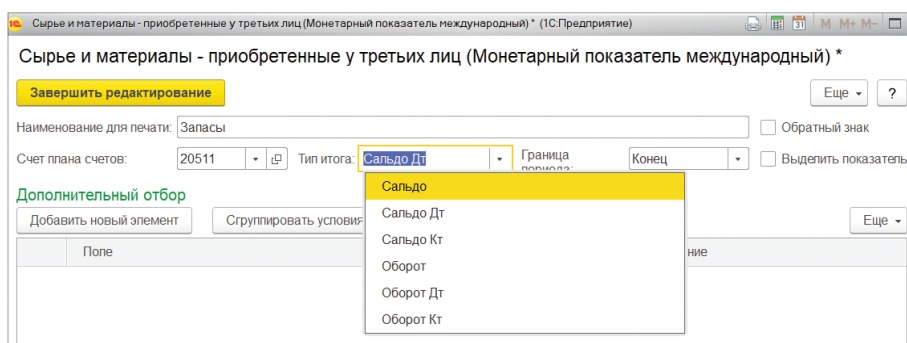


Рис. 7.5. Монетарный показатель

При переносе в отчет монетарного показателя в нем уточняются правила получения следующих данных:

- тип итога: сальдо или оборот;
- в том числе вид сальдо: начальное или конечное;
- дополнительный отбор по субконто или по корреспонденции счетов.

Монетарные показатели, используемые в отчете, могут отбираться по планам счетов международного и (или) регламентированного учетов. Выбор источника данных осуществляется по кнопке **Вид монетарных показателей**. При установке флажка **Международный и регламентированный учет** показатели обоих учетов становятся доступны для совместного использования в структуре отчета.

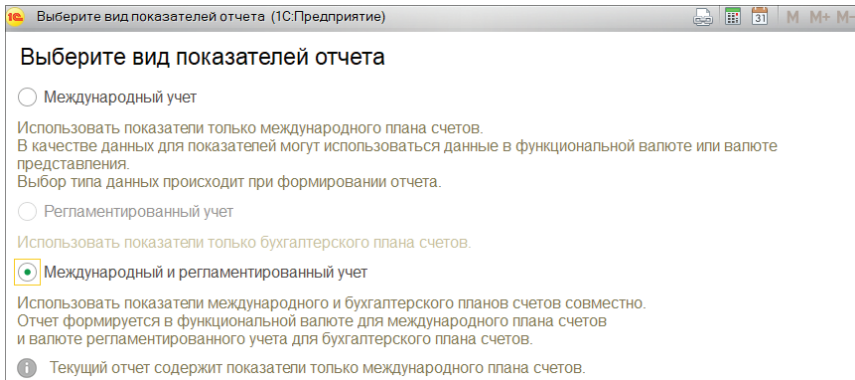


Рис. 7.6. Виды монетарных показателей

Это позволяет формировать в ГФО международную отчетность, получаемую методом трансформации данных регламентированного учета в МСФО, с добавлением корректировок, отражаемых по плану счетов «Международный».

Немонетарные показатели используются для представления в отчетности информации, необходимой в соответствии с требованиями международных стандартов. При помощи немонетарных показателей в отчетность выводятся данные, которые должны в ней раскрываться, но не могут быть получены на основе бухгалтерских проводок (т. е. через монетарные показатели). Например, количество акций, базовая прибыль в расчете на одну акцию, относящаяся к собственникам предприятия (от продолжающихся операций и от прекращаемой деятельности). При отображении в отчете значения немонетарных показателей округляются до целого числа, а в конце отчетного периода они должны быть обновлены на актуальные. Для записи показателей предусмотрен справочник **Международный финансовый учет – Настройки и справочники – Немонетарные показатели финансовой отчетности**.

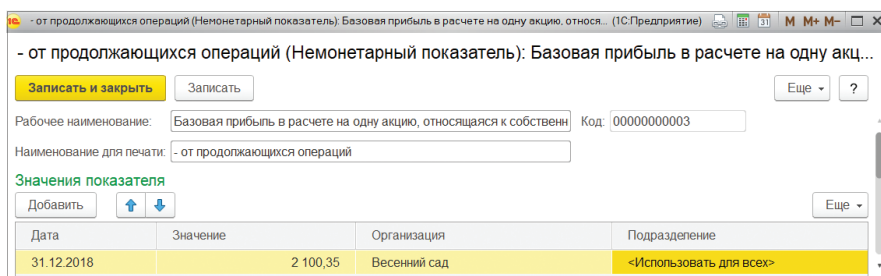


Рис. 7.7. Немонетарный показатель

Для сложных правил получения отчетных данных, требующих составления математических формул, настраиваются производные показатели. Так, статья «Отчета о финансовом положении» «Торговая и прочая краткосрочная дебиторская задолженность» отражает информацию об остатках расчетов:

- по выданным займам – счет 21000;
- расчетам с покупателями и заказчиками – счет 21500;
- авансам выданным – счет 22000;
- операциям, связанным с финансовой деятельностью, – счет 26500;
- операциям, связанным с инвестиционной деятельностью, – счет 27500.

Пример записи производного показателя представлен на рисунке 7.8.

В качестве операндов в формуле производного показателя могут быть использованы как монетарные, так и немонетарные показатели, которые настраиваются аналогично показателям в структуре отчета.

На практике нередко возникают ситуации, связанные с составлением одних и тех же отчетных форм, но с разным представлением в них финансовой информации. Например, может потребоваться «Отчет о прибылях и убытках», созданный за отчетный период по одной организации с разбивкой по кварталам. Или тот же отчет за весь период в целом, но с разбивкой по нескольким организациям.

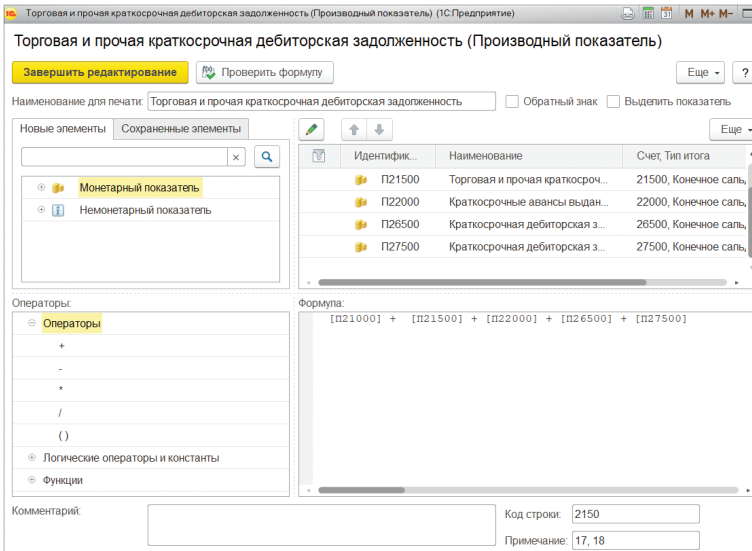


Рис. 7.8. Производный показатель

Для реализации указанных возможностей в ГФО присутствует элемент **Измерение**. Он определяет разрез данных, в соответствии с которым будут рассчитаны показатели отчета в момент его формирования. Как показано на рисунке 7.3, **Измерение** может принимать следующие значения:

- период (год, полугодие, квартал, месяц);
- вид субконто международного учета;
- организация;
- подразделение;
- направление деятельности.

В момент просмотра отчета на панели быстрых настроек может быть задан временной интервал для расчета данных. При этом если в структуре отчета в качестве его измерения был выбран **Период**, то указанный в настройках интервал времени будет представлен в отчете с учетом периодичности, установленной измерением, а именно: помесечно, поквартально, по полугодиям или по годам.

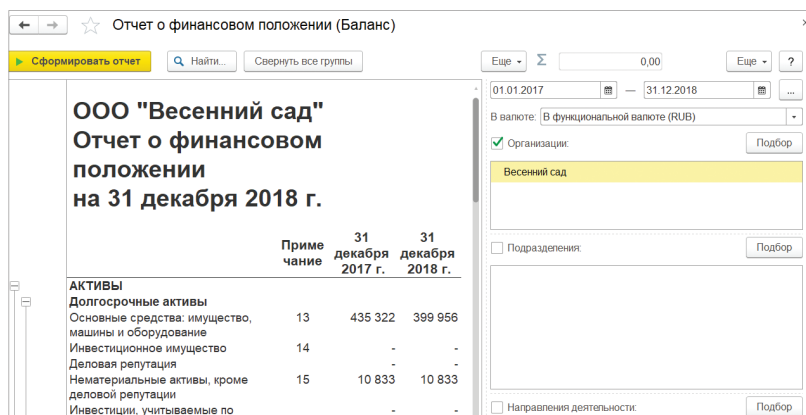


Рис. 7.9. Настройка представления периодичности отчета

При формировании отчета его показатели, с учетом заданной периодичности, могут отображаться в хронологическом прямом или обратном порядке. Это означает, что для интервала времени с 1 января 2016 года по 31 декабря 2018 года и установленного периода «год» данные в отчете могут быть представлены в последовательности либо от 2016 к 2018 году, либо от 2018 к 2016 году. Порядок хронологии выбирается в поле **Сортировка** элемента **Измерение**.

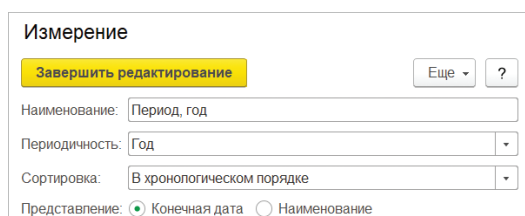


Рис. 7.10. Установка порядка хронологии периодов

В своем представлении формы финансовой отчетности состоят из разделов, которые включают в себя некие наборы статей. Внутри и в конце разделов подводятся итоги, отражающие суммарные величины числовых значений, рассчитанные по определенной группе показателей. Для создания в структуре отчета показателей, объединенных в группу, и вычисления итога по группе предусмотрены элементы **Группа** и **Итог по группе**.

Итог по группе может располагаться в структуре отчета как после показателей, входящих в группу, так и в заголовке группы (перемещение элемента вверх и вниз по структуре отчета выполняется при помощи стрелок, расположенных на форме вида отчета).

Наименование	Обратный знак, Счет...	Код...
Группа отчетов: <input type="text"/> Выводить в отчете: <input checked="" type="checkbox"/> код строки <input checked="" type="checkbox"/> примечание		
↑ ↓		
Элементы отчета		
[Организация]		
Таблица		
Колонки		
Год		
Строки		
Группа - Основные средства		
Показатель 1	10511, Конечное сал...	1100
Показатель 2	(-), 10512, Конечное ...	1110
Показатель 3	10521, Конечное сал...	1200
Итог по группе расположен внизу		
Группа - Засы		
Итог по группе расположен в заголовке		
Показатель 4	20511, Конечное сал...	1500
Показатель 5	(-), 20592, Конечное ...	1510

Рис. 7.11. Настройка «Группы» и «Итога по группе»

При работе с элементами **Группа** и **Итог по группе** возможны следующие действия:

- ввод текста наименования заголовка группы или итога группы;
- запрет вывода указанного выше наименования в отчет – флажок **Выводить в отчет заголовок** должен быть снят;
- выделение итога группы жирным шрифтом – используется флажок **Выделить показатель**;
- отображение в отчете величины итога с обратным знаком – устанавливается флажок **Обратный знак**.

Для любого показателя, добавленного в структуру отчета, можно указать номер кода строки и примечания, которые будут отображаться в отчете при его формировании. Для вывода столбцов «Код строки» и «Примечание» в отчет необходимо установить соответствующие флажки в рабочей форме **Вид отчета**.

Сохраненные элементы

Полный комплект финансовой отчетности состоит из разных форм, но все они связаны между собой. Подтверждением наличия такой связи является тот факт, что итоговые показатели одних отчетов могут являться отдельными статьями или раскрываться в других отчетах, например:

- показатель «Прибыль (убыток) за период» «Отчета о прибылях и убытках» является одноименной статьей, с которой начинается «Отчет о совокупном доходе»;
- этот же показатель присутствует в разделе «Денежные потоки от операционной деятельности» «Отчета о движении денежных средств», составленного косвенным методом;
- итоги раздела «Капитал» «Отчета о финансовом положении» по состоянию на отчетную дату раскрываются в «Отчете об изменениях в капитале», отражающем структуру и состав компонентов капитала организации.

Для обеспечения возможности копирования уже настроенного показателя и переноса его из одного отчета в другие в рабочем месте **Вид отчета** доступна закладка **Сохраненные элементы**. Перенос сохраненного элемента в структуру нового отчета может быть выполнен следующим образом: сначала необходимо выбрать вида отчета в поле **Фильтр** закладки **Сохраненные элементы**, а затем перенести ссылку на один из показателей или группу в создаваемый отчет – либо, используя окно **Поиск**, найти показатель по части его наименования среди всех видов отчетов и перенести ссылку на него в отчет.

На рисунке 7.12 можно видеть, что сохраненный (зависимый) элемент «Прибыль (убыток) за период» при переносе из списка показателей «Отчета о прибылях и убытках» в структуру «Отчета о совокупном доходе» обозначается пиктограммой с цепочкой. Одновременно

влияющий элемент в структуре того отчета, из которого осуществлен перенос, будет обозначаться пиктограммой со стрелкой.

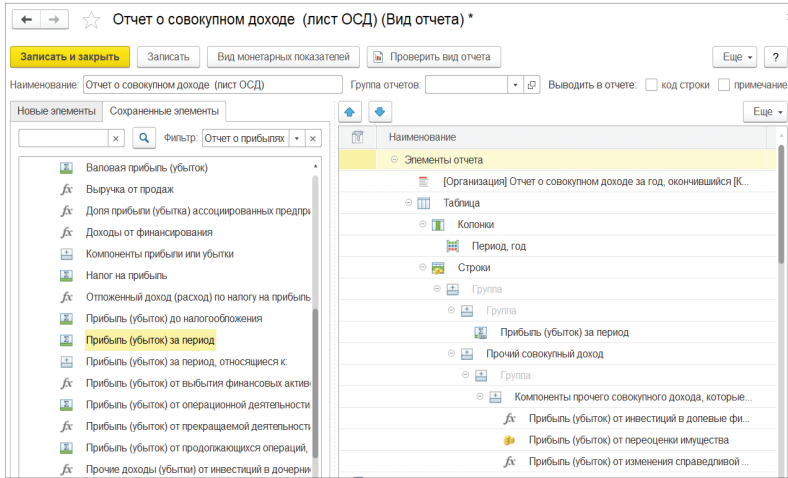


Рис. 7.12. Использование «Сохраненных элементов»

Механизм использования сохраненных элементов позволяет ссылаться как на результат расчета формулы (т.е. на **Производный показатель**), так и на **Итог по группе**. Это обеспечивает возможность создания нового отчета на основании итоговых показателей других отчетов.

Следует отметить, что при изменении формулы производного показателя или значения источника ссылки результат зависимого показателя пересчитывается автоматически.

Ссылку между влияющим и зависимым показателями можно разорвать. В этот момент зависимый показатель становится копией и может быть изменен независимо от оригинала. Также существует возможность редактирования установленных в отчете ссылок, а именно:

- копирование элемента в другие отчеты;
- перенос ссылки на элемент в другой отчет;
- удаление элемента из всех отчетов.

Наглядно вышеуказанные возможности работы с сохраненными элементами представлены на рисунках 7.13 и 7.14.

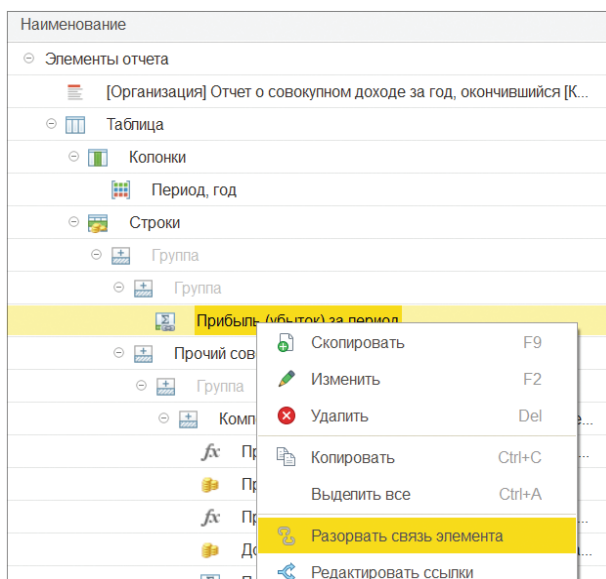


Рис. 7.13. Разрыв ссылки на «Сохраненный элемент»

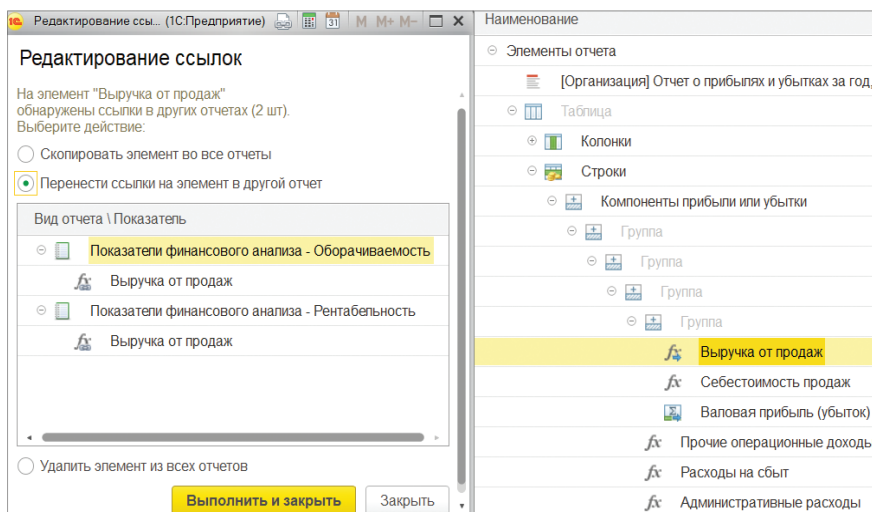


Рис. 7.14. Редактирование ссылки на «Сохраненный элемент»

Допускается использование сохраненных элементов при создании производных показателей. В этом случае ссылка не образуется, а в состав операндов производного показателя добавляется копия составных частей (включая ранее сделанные настройки и отборы) переносимого элемента. Если же сохраненным элементом является другой производный показатель, то копируются не только его операнды, но и формула.

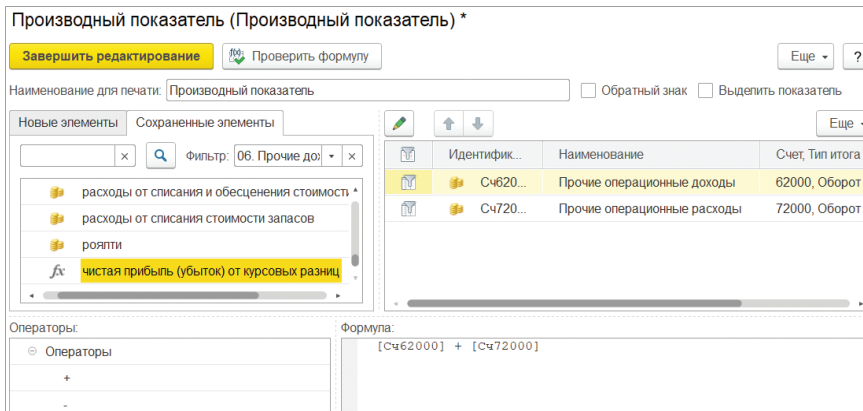


Рис. 7.15. Сохраненный элемент в структуре производного показателя

Работа с сохраненными элементами в конечном итоге открывает возможность повторного использования настроенных показателей или итогов по группам одних отчетов в других. Такой подход к моделированию отчетных форм обеспечивает преемственность данных, позволяя сохранять ссылки на элементы и автоматически пересчитывать значения зависимых показателей при изменении первичных настроек.

Работа со сложными таблицами

В составе форм международной финансовой отчетности присутствуют несколько таких, которые по своему виду являются таблицами – матрицами. В качестве примера можно привести **Отчет об изменениях в капитале**, примечания к статьям «Основные средства» или «Нематериальные активы» «Отчета о финансовом положении» и др.

Отличительная особенность данных отчетных форм заключается в том, что наименования показателей в них указываются не только в строках,

но и в колонках. При этом числовые значения показателей располагаются на пересечении строк и колонок.

В структуре подавляющего большинства финансовых отчетов присутствует элемент **Таблица**. Как уже было отмечено в разделе «Возможности генератора финансовых отчетов. Элементы и показатели отчетов», при использовании данного элемента необходимо выбрать тип таблицы. Создание таблицы матричного вида доступно при установке флажка **Сложная таблица с произвольным расположением показателей и формул**.

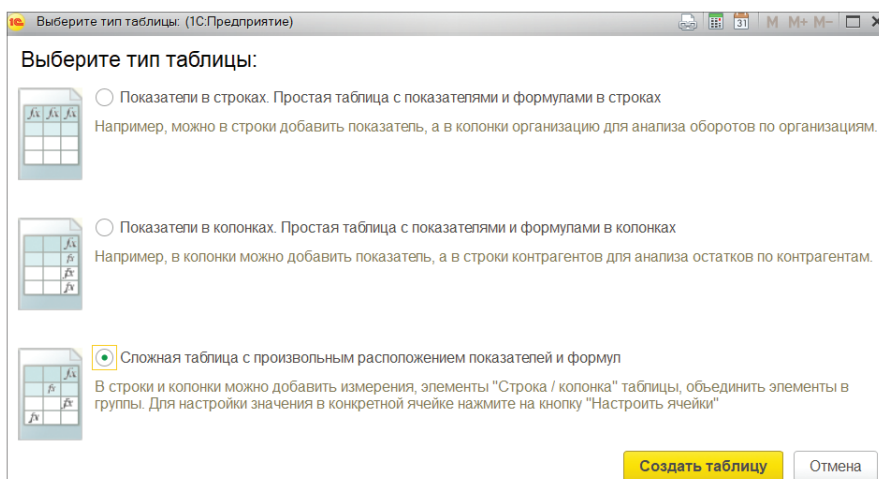


Рис. 7.16. Выбор типа элемента «Таблица»

Рассмотрим порядок действий пользователя при работе со сложной таблицей на примере создания второго блока примечания к финансовой отчетности, раскрывающего информацию об основных средствах компании, а именно:

- ввод заголовка отчета;
- создание структуры таблицы – определение необходимого количества колонок и строк;
- настройка ячеек таблицы.

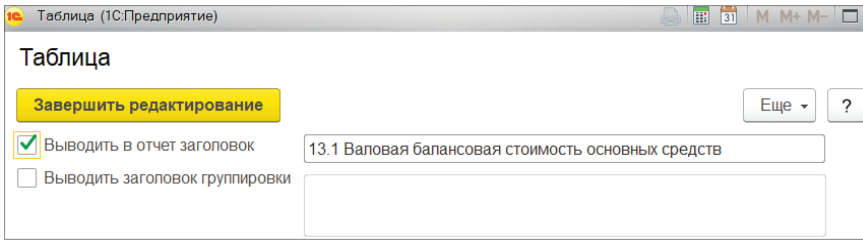


Рис. 7.17. Создание заголовка таблицы

Прежде всего в заголовке таблицы необходимо указать ее наименование – примечание «13.1 Валовая балансовая стоимость основных средств». Для вывода заголовка на форму отчета используется флажок **Выводить в отчет заголовков**.

Далее в структуре отчета под элементом таблицы **Колонки** следует создать группу без названия и перенести в нее количество колонок по числу групп основных средств, применяемых компанией в финансовом учете, например:

- земельные участки и здания;
- транспортные средства, машины и оборудование;
- мебель, офисное и инженерное оборудование;
- незавершенное строительство ОС и оборудование к установке.

В конце группы необходимо настроить **Итог по группе**. После этого под элементом таблицы **Строки** нужно добавить **Измерение – Год**, а затем перенести в структуру отчета требуемое количество строк. Строки таблицы, так же как и колонки, следует объединить в группу и создать ее итог. По завершении формирования сетки таблицы можно перейти к настройке ее ячеек. Для этого в составе инструментов работы со сложными таблицами предусмотрена специальная функция – **Настроить ячейки** (см. рис. 7.18).

Использование указанной функции открывает форму **Настройка ячеек таблицы**. Первоначально поля формы настройки закрашены розовым цветом и содержат надпись **<выберите тип ячейки>**. После записи показателя в ячейке розовая заливка исчезает.

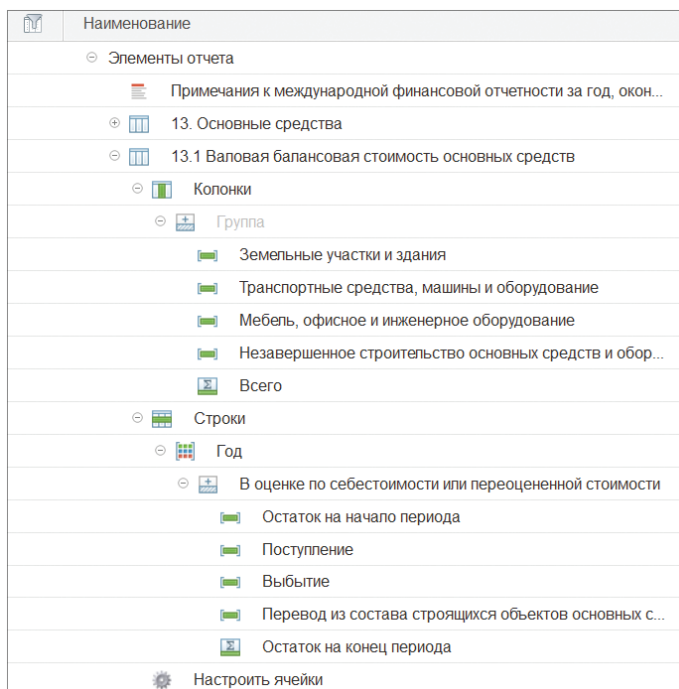


Рис. 7.18. Создание структуры (сетки) таблицы

Настройка ячеек таблицы

Завершить редактирование

Имя ячейки: Вид: ▲ ... X

Выявление:

1	2	3	4	5	6	7
1	Не указан вид ячеек					
2						
3						
4		Земельные участки и здания	Транспортные средства, машины и оборудование	Мебель, офисное и инженерное оборудование	Незавершенное строительство основных средств и оборудование к установке	Всего
5						
6	Год					Итого
7	В оценке по себестоимости или переоцененной стоимости					Итого
8	Остаток на начало периода	Сальдо на начало года по земельным участкам и зданиям	Сальдо на начало года по транспортным средствам, машинам и оборудованию	Сальдо на начало года по мебели, офисному и инженерному оборудованию	Сальдо на начало года по незавершенному строительству ОС и ОКС	Итого
9	Поступление	<выберите тип ячейки>	<выберите тип ячейки>	<выберите тип ячейки>	<выберите тип ячейки>	Итого
10	Выбытие	Выбытие земельных участков и зданий	Выбытие транспортных средств, машин и оборудования	Выбытие мебели, офисного и инженерного оборудования	Выбытие незавершенного строительства ОС и ОКС	Итого
11	Перевод из состава строящихся объектов основных средств	<выберите тип ячейки>	<выберите тип ячейки>	<выберите тип ячейки>	<выберите тип ячейки>	Итого
12	Остаток на конец периода	Итого	Итого	Итого	Итого	Итого

Рис. 7.19. Настройка ячеек таблицы

Для создания показателей доступны следующие инструменты: новые и сохраненные элементы, которые, в свою очередь, могут включать в себя монетарные, немонетарные и производные показатели.

Например, чтобы заполнить ячейку R9C3 – **Поступление земельных участков и зданий**, необходимо использовать производный показатель с формулой, составленной из двух монетарных показателей:

- поступление земельных участков и зданий, собственных – **Сч10511**;
- поступление земельных участков и зданий, арендованных – **Сч10521**.

Рис. 7.20. Создание показателя в ячейке таблицы

Далее в каждом из монетарных показателей следует настроить два дополнительных отбора: по виду субконто международного учета **Основные средства.Группа ОС** и корреспондирующему счету (см. рис. 7.21).

Тип итога показателя – **Оборот Дт**. Из общего оборота счетов 10511 и 10512 по дебету нужно исключить суммы поступлений основных средств, источником которых являлись операции с капиталом организации. Такие операции будут раскрываться в отдельном блоке примечания «13. Основные средства». С целью исключения оборотов настраивается отбор по корреспонденции счетов учета капитала (31000, 32000, 32500, 33000, 33500, 34000), в котором «Видом сравнения» является значение **Не в группе из списка**.

В результате по команде **Проверить вид отчета** формируется следующая таблица (см. рис. 7.22).

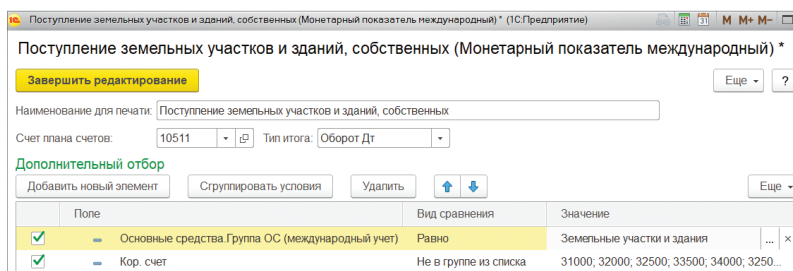


Рис. 7.21. Настройка дополнительного отбора в монетарном показателе

13.1 Валовая балансовая стоимость основных средств					
	Земельные участки и здания	Транспортные средства, машины и оборудование	Мебель, офисное и инженерное оборудование	Незавершенное строительство основных средств и оборудование к установке	Всего
31 декабря 2017 г.					
В оценке по себестоимости или переоцененной стоимости					
Остаток на начало периода	-	-	50 000	-	50 000
Поступление	-	-	-	-	-
Выбытие	-	-	-	-	-
Перевод из состава строящихся объектов основных средств	-	-	-	-	-
Остаток на конец периода	-	-	50 000	-	50 000
31 декабря 2018 г.					
В оценке по себестоимости или переоцененной стоимости					
Остаток на начало периода	-	520 000	50 000	-	570 000
Поступление	-	-	-	-	-
Выбытие	-	-	-	-	-
Перевод из состава строящихся объектов основных средств	-	-	-	-	-
Остаток на конец периода	-	520 000	50 000	-	570 000

Рис. 7.22. Отчет, сформированный на основе настроек сложной таблицы

Комплекты отчетов

Комплект финансовых отчетов доступен для работы при переходе по ссылке **Международный финансовый учет – Финансовая отчетность – Комплекты финансовых отчетов** и представляет собой настроенный список форм, состоящий из видов отчетов, собранных в единый пакет для последующего формирования.

Комплект можно заполнить целиком (команда **Сформировать**) или рассчитать отдельный вид отчета из общего списка форм, используя команду **Создать**.

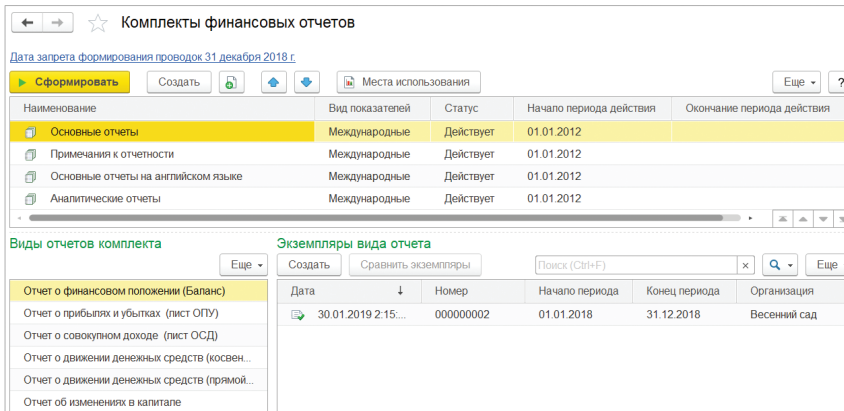


Рис. 7.23. Комплекты финансовых отчетов

В момент заполнения статей выбранного вида отчета создается **Экземпляр отчета**. Каждый отдельный экземпляр является сохраненной копией финансового отчета, в которой можно редактировать значения полей, но нельзя получить расшифровки показателей отчета.

Если же отчетность создается по команде **Сформировать** в составе комплекта или из рабочего места **Виды финансовых отчетов**, то становится доступна расшифровка показателей ее статей. Кроме того, существует возможность сравнения двух экземпляров отчетов одного вида.

Пример экземпляра «Отчета о финансовом положении» организации представлен на рисунке 7.24.

Опция расшифровки показателей отчета предоставляет возможность пошагового перехода от выбранной статьи финансового отчета к первичным документам и бухгалтерским проводкам, ее сформировавшим (англ. drill-down).

Переход от уровня синтетических данных (статья отчета) к аналитическим данным (документы оперативного учета) осуществляется двойным кликом мыши по выбранному значению. Так, производные показатели могут быть расшифрованы из **Вида отчета** в служебный отчет, отражающий формулу и состав ее операндов, как это показано на рисунках 7.25 и 7.26.

		Приме	31 декабря	31 декабря
		чание	2017 г.	2018 г.
ООО "Весенний сад"				
Отчет о финансовом положении				
на 31 декабря 2018 г.				
АКТИВЫ				
Долгосрочные активы				
Краткосрочные активы				
	16		252 500	302 500
	17, 18		-	288 520
	25		48 150	57 150
			-	-
	19		-	-
	19		-	-
	20		343 050	343 050
			643 700	991 220
Краткосрочные активы - всего, кроме долгосрочных активов, предназначенных для продажи и включенных в выбывающие группы				
Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и включенные в выбывающие группы				
			-	-
			643 700	991 220
Краткосрочные активы - всего				
Активы - всего				
			1 089 856	1 402 009
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Капитал				
Обязательства				
			1 252 430	1 150 583

Рис. 7.24. Экземпляр отчета

		Приме	31 декабря	31 декабря
		чание	2017 г.	2018 г.
ООО "Весенний сад"				
Отчет о финансовом положении				
на 31 декабря 2018 г.				
АКТИВЫ				
Долгосрочные активы				
Краткосрочные активы				
	16		252 500	302 500
	17, 18		-	288 520
	25		48 150	57 150
			-	-
	19		-	-
	19		-	-
	20		343 050	343 050
			643 700	991 220
Краткосрочные активы - всего, кроме долгосрочных активов, предназначенных для продажи и включенных в выбывающие группы				
Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и включенные в выбывающие группы				
			-	-
			643 700	991 220
Краткосрочные активы - всего				
Активы - всего				
			1 089 856	1 402 009

Рис. 7.25. Выбор показателя отчета для расшифровки

Торговая и прочая краткосрочная дебиторская задолженность		
Параметры		
Период: за 2018 г. Валюта: RUB		
Отбор		
Организация: Весенний сад		
Формула расчета		
[П21000] + [П21500] + [П22000] + [П26500] + [П27500]		
Вычисления		
0 + 288 520 + 0 + 0 + 0		
Результат	288 520	
Операнды формулы		
Идентификатор	Значение	Наименование показателя / Счет, Тип итога / Отбор
П21000	-	Краткосрочные выданные займы 21000 Сальдо на конец периода
П21500	288 520	Торговая и прочая краткосрочная дебиторская задолженность 21500 Сальдо на конец периода
П22000	-	Краткосрочные авансы выданные 22000 Сальдо на конец периода
П26500	-	Краткосрочная дебиторская задолженность по операциям, связанным с финансовой деятельностью 26500 Сальдо на конец периода
П27500	-	Краткосрочная дебиторская задолженность по операциям, связанным с инвестиционной деятельностью 27500 Сальдо на конец периода

Рис. 7.26. Переход от отчета к «Производному показателю»

Далее из этого отчета можно перейти в стандартные отчеты **Анализ счета** и **Карточка счета**, отражающие движение выбранного монетарного показателя.

Анализ счета (международный учет)							
Параметры: Период: 01.01.2018 - 31.12.2018 Функциональная валюта (ФВ): RUB Валютная сумма: Нет Выводить наименование счета: Нет							
Отбор: Организация В списке "Весенний сад" И Счет В группе "21500"							
Счет Кор. счет	Валюта отчета	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
21511	ФВ			488 520,00		200 000,00	288 520,00
53031	ФВ					200 000,00	
60511	ФВ			488 520,00			
Итого	ФВ			488 520,00		200 000,00	288 520,00

Рис. 7.27. Переход от «Производного показателя» к «Аналізу счета»

Карточка счета (международный учет)														
Параметры:		Период: 01.01.2018 - 31.12.2018 Функциональная валюта (ФВ): RUB Валютная сумма: Нет Выводить наименование счета: Нет Строка общие итоги: Общие итоги												
Отбор:		Организация В списке "Весенний сад" И Кор счет Равно "60511" И Счет Равно "21511"												
Дата	Регистратор	Содержание	Аналитика Дт			Аналитика Кт			Сальдо на начало RUB	Обороты за период				Сальдо на конец RUB
			Субконто1 Дт	Субконто2 Дт	Субконто3 Дт	Субконто1 Кт	Субконто2 Кт	Субконто3 Кт		Дебет Счет Дт	RUB	Кредит Счет Кт	RUB	
12.11.2018	Реализация товаров и услуг ВС00-000001 от 12.11.2018 0:00:00	Строительный торговый дом "Петрович"				Бур SDS-3/ЭВР серия "МАСТЕР" 10x110				21511	286 740,00	60511		286 740,00
		Товар												
12.11.2018	Реализация товаров и услуг ВС00-000001 от 12.11.2018 0:00:00	Строительный торговый дом "Петрович"				Бур SDS-plus 3/ЭВР серия "ЭКСПЕРТ" d = 10 - 110/50		286 740,00	21511	201 780,00	60511		488 520,00	
		Товар												
Итого											488 520,00			288 520,00

Рис. 7.28. Переход от «Анализа счета» к «Карточке счета»

И на последнем шаге осуществляется переход от «Карточки счета» к документу, сформировавшему проводку.

← →
☆ Реализация товаров и услуг ВС00-000001 от 12.11.2018 0:00:00

Основное
Файлы
Задачи
Мои заметки

Провести и закрыть
📄
📁
📄
🖨️ Печать
📄
Dr Cr
Dr Кт
📄
📄
📄
📄
📄
📄
📄
📄

Основное
Товары (2)
Дополнительно

Реализация по заказу [Заказ клиента ВС00-000001 от 10.11.2018 12:00:08](#) [Закрыть заказ](#)

Номер:	ВС00-000001	от:	12.11.2018 0:00:00	Операция:	Реализация
Клиент:	Строительный торговый дом "Петр"	Организация:	Весенний сад	Склад:	Склад коммерческой службы
Контрагент:	Строительный торговый дом "Петрович"	Соглашение:	Разовая продажа ВС		
Валюты:	Документ и расчеты: 488 520,00 RUB				
Оплата:	Оплачено по заказу: 200 000,00 RUB .41%				Зачет оплаты

Рис. 7.29. Переход от «Карточки счета» к документу оперативного учета

Более подробно возможности построения международной финансовой отчетности в ГФО рассмотрены в документации к программному продукту и методическом пособии «Ведение учета и составление отчетности по МСФО в «1С:ERP Управление предприятием», являющемся частью одноименного курса Учебного центра «1С». В книге представлены примеры настройки шаблонов проводок по данным оперативного

учета и правил трансляции проводок из регламентированного учета, а также даны практические задачи, помогающие приобрести навыки работы с разделом **Международный финансовый учет** прикладного решения «1С:ERP Управление предприятием».

Глава 8. Расчет и анализ финансовых показателей по данным отчетности

Ликвидность

Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с международными стандартами, является основой для определения ключевых характеристик финансового состояния и результатов деятельности компании, а также для формирования оценки достигнутого уровня эффективности бизнеса. При проведении анализа финансово-экономической деятельности компании, как правило, используются следующие расчетные величины:

- ликвидность;
- рентабельность;
- прибыль;
- оборачиваемость (дебиторской задолженности, кредиторской задолженности, запасов);
- финансовая независимость (финансовый рычаг).

Анализ указанных показателей необходим для выявления различных экономико-производственных факторов (как внешних, так и внутренних) и оценки их влияния на результаты деятельности компании.

Ликвидность – это важный экономический термин, означающий способность актива быстро и без издержек обмениваться на любой другой актив или превращаться в платежное средство (деньги). Различают следующие общие и наиболее часто используемые виды ликвидности:

- **текущая** – определяет, может ли компания погасить краткосрочные обязательства за счет высоколиквидных активов (денег и дебиторской задолженности);
- **быстрая**, или **срочная**, – означает способность компании погасить обязательства за счет высоколиквидных активов, товара и материалов;
- **абсолютная** – показывает наличие возможности погашения дневной задолженности по обязательствам за счет свободных средств.

Также в зависимости от сферы применения показателя можно дополнительно выделить ликвидность:

- **товара** – способность конкретного товара продаваться по рыночной цене в короткие сроки;
- **баланса предприятия** – способность активов компании быстро погашать обязательства;
- **банка** – способность кредитной организации расплачиваться по своим обязательствам;
- **рынка** – способность уменьшать потери при колебании цены на различные группы товаров;
- **валюты** – способность государства быстро оплачивать долги на международном уровне.
- **ценных бумаг** – способность ценной бумаги быть проданной по рыночной цене.

Одним из важнейших факторов оценки эффективности работы организации является показатель ее платежеспособности, который напрямую зависит от ликвидности активов. Считается, что предприятие платежеспособно, если оно имеет возможность погасить наиболее срочные и краткосрочные обязательства за счет наиболее ликвидных и быстро реализуемых активов, а долгосрочные пассивы, в свою очередь, за счет медленно реализуемых активов. Дефицит ликвидности и платежеспособности может привести к тому, что свободных денежных средств организации будет не хватать на погашение текущих обязательств.

Рассчитать коэффициенты текущей (ТЛ), срочной (СЛ) и абсолютной ликвидности (АЛ) можно на основе «Отчета о финансовом положении» по следующим формулам:

- $TЛ = \text{Краткосрочные активы} / \text{Краткосрочные обязательства}$. Нормальный коэффициент текущей ликвидности должен колебаться от 1,5 до 2,5. Значение менее 1 говорит о том, что предприятие не может платить по краткосрочным задолженностям и требуется пересмотр структуры активов.
- $СЛ = (\text{Краткосрочная дебиторская задолженность} + \text{Краткосрочные финансовые вложения} + \text{ДС и их эквиваленты}) / \text{Краткосрочные обязательства}$. Нормальное значение для данного показателя находится в пределах от 0,7 до 1. Коэффициент показывает, сможет ли компания погасить свои обязательства, если у нее возникнет сложность с реализацией продукции. При этом большую часть активов не должна составлять дебиторская задолженность, которую сложно взыскать с должников.
- $АЛ = (\text{Высоколиквидные финансовые вложения} + \text{ДС и их эквиваленты}) / \text{Краткосрочные обязательства}$. Данный показатель определяет, можно ли погасить краткосрочные пассивы за счет денежных средств и других активов, близких к деньгам. Нормальным считается значение от 0,2 и более. Иными словами, каждый день предприятие сможет оплачивать примерно 20 % своих краткосрочных долгов за счет свободных денежных средств.

Ликвидность активов компании формируется исходя из их структуры. При этом большинство имущества весьма трудно превращается в деньги. Сложно продать здание, оборудование и материалы без существенной потери в их стоимости. Именно поэтому необходимо отслеживать показатели ликвидности, то есть оценивать количество товара в обороте и объем денег на счетах.

В **Видах финансовых отчетов** раздела **МФУ 1С:ERP** настроен аналитический отчет для расчета показателей ликвидности. Отчет имеет структуру и вид, представленные на рисунках ниже.

Группа отчетов: Аналитические отчеты		Выводить в отчете: <input type="checkbox"/> код строки <input type="checkbox"/> примечан	
Наименование	Обратный знак, Счет, Тип итога		
○ Элементы отчета			
Показатели финансового анализа - Ликвидность [Период отчетности]			
○ Ликвидность			
○ Колонки			
Полугодие			
○ Строки			
○ Группа			
Краткосрочные активы - всего			
Краткосрочные обязательства - всего			
CR Коэффициент текущей ликвидности, %			
-			
Торговая и прочая краткосрочная дебиторская задолженность			
Краткосрочная дебиторская задолженность по налогам	22500	Конечное сальдо	
Прочие оборотные финансовые активы	27000	Конечное сальдо	
Денежные средства и их эквиваленты	28500	Конечное сальдо	
Краткосрочные обязательства - всего			
QR Коэффициент быстрой ликвидности, %			

Рис. 8.1. «Ликвидность» – структура отчета

Показатели финансового анализа - Ликвидность за 2018 г.		
	1 полугодие 2018 г.	2 полугодие 2018 г.
Краткосрочные активы - всего	643 700	991 220
Краткосрочные обязательства - всего	761 219	694 739
CR Коэффициент текущей ликвидности, %	85	143
-	-	-
Торговая и прочая краткосрочная дебиторская задолженность	-	288 520
Краткосрочная дебиторская задолженность по налогам	48 150	57 150
Прочие оборотные финансовые активы	-	-
Денежные средства и их эквиваленты	343 050	343 050
Краткосрочные обязательства - всего	761 219	694 739
QR Коэффициент быстрой ликвидности, %	51	99
-	-	-
Коэффициент текущей (общей) ликвидности (CR - Коэффициент покрытия; Current ratio) = Краткосрочные активы/Краткосрочные обязательства*100		
Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточной или срочной ликвидности; QR - quick ratio, acid-test ratio) = (Краткосрочная дебиторская задолженность + Краткосрочные финансовые вложения + Денежные средства) / Краткосрочные обязательства*100		

Рис. 8.2. «Аналитические отчеты – Ликвидность»

Рентабельность

Рентабельность – это относительный показатель экономической эффективности деятельности организации. Данная величина комплексно отражает степень эффективности использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Коэффициент рентабельности рассчитывается как отношение прибыли к активам, ресурсам или потокам, ее формирующим, и показывает прибыль, полученную на единицу вложенных средств. Либо прибыль от каждой единицы в денежном эквиваленте, которую получили в процессе работы компании.

Различают следующие виды рентабельности:

- продаж (общая);
- активов;

- собственного капитала;
- производства.

Коэффициент общей рентабельности или рентабельности продаж (КОР). Основной и самый распространенный показатель, оценивающий прибыльность предприятия. Коэффициент рассчитывается на основе данных «Отчета о прибылях и убытках» как отношение прибыли до налогообложения к выручке от реализации товаров, работ и услуг, производимых предприятием:

$$КОР = \frac{\text{Прибыль (убыток) до налогообложения}}{\text{Выручка}} \times 100 \%$$

Англ. – gross profit margin (GPM).

Рентабельность продаж может быть рассчитана как в целом по организации, так и по отдельным товарным позициям.

Коэффициент рентабельности активов (КРА). Данный показатель позволяет судить об эффективности вложений в то или иное направление деятельности. В общем случае формула расчета коэффициента имеет вид:

$$КРА = \frac{\text{Чистая прибыль (убыток)}}{\text{Средняя величина активов}} \times 100 \%$$

либо

$$КТА = \frac{\text{Чистая прибыль (убыток)}}{\text{Средняя величина текущих активов}} \times 100 \%$$

Англ. – return on assets (ROA).

Выбор применяемой формулы зависит от поставленных целей и предмета анализа. Кроме того, компания может быть заинтересована в определении величин рентабельности чистых активов и рентабельности производственных фондов.

Коэффициент рентабельности собственного капитала (КРСК). Крайне важный показатель для текущих и потенциальных инвесторов, так как отражает эффективность вложенного капитала. Для расчета коэффициента используется следующая формула:

$$\text{КРСК} = \text{Чистая прибыль (убыток)} / \text{Средняя величина собственного капитала} * 100 \%$$

Англ. – return on equity (ROE).

При этом средние величины собственного капитала или текущих активов определяются на основе данных «Отчета и финансовом положении» организации как сумма показателей соответствующих статей на начало и конец отчетного периода, деленная на 2.

Коэффициент рентабельности производства (КРП). Отражает ту эффективность, с которой в процессе производства используются вложенные основные и оборотные фонды организации. Иначе говоря, показатель позволяет оценить долю прибыли, заработанную компанией с каждого рубля понесенных затрат. Расчет осуществляется по формуле:

$$\text{КРП} = \text{Балансовая прибыль (убыток)} / \text{Себестоимость продаж} * 100 \%$$

При проведении финансового анализа показатели рентабельности представляют наиболее достоверную оценку экономической эффективности деятельности предприятия, так как измеряются в виде коэффициентов и менее подвержены влиянию инфляции по сравнению с абсолютными величинами (например, прибылью). Расчет и анализ рентабельности бизнеса необходимы для принятия решений, направленных на увеличение данного показателя. Среди многих известных наиболее стандартными способами достижения роста рентабельности являются:

- повышение цен на предлагаемую продукцию;
- вывод на рынок эксклюзивного товара;
- снижение себестоимости продаж.

Структура и форма представления аналитического отчета **Рентабельность** показаны на следующих рисунках.

Группа отчетов: Аналитические отчеты		Выводить в отчете:
↑	↓	
Наименование	Обратный знак, Счет	
○ Элементы отчета		
☰ Показатели финансового анализа [Период отчетности]		
☰ Таблица		
☰ Колонки		
☰ Полугодие		
☰ Строки		
☰ Группа		
☰ Валовая прибыль (убыток)		
☰ Выручка от продаж		
☰ Gross profit margin Рентабельность продаж по валовой прибыл...		
☰ Прибыль (убыток) за период		
☰ Средняя величина активов		
☰ ROA Рентабельность активов, %		
☰ Прибыль (убыток) за период		
☰ Средняя величина собственного капитала		
☰ ROE Рентабельность собственного капитала, %		
☰ Рентабельность продаж по валовой прибыли (Gross profit margin) = Вал...		

Рис. 8.3. «Рентабельность» – структура отчета

Показатели финансового анализа за 2018 г. Рентабельность		
	1 полугодие 2018 г.	2 полугодие 2018 г.
Валовая прибыль (убыток)	-	414 000
Выручка от продаж	-	414 000
Gross profit margin Рентабельность продаж по валовой прибыли, %	-	100
-	-	-
Прибыль (убыток) за период	(35 367)	414 000
Средняя величина активов	1 072 172	1 228 249
ROA Рентабельность активов, %	(3)	34
-	-	-
Прибыль (убыток) за период	(35 367)	414 000
Средняя величина собственного капитала	473 527	455 844
ROE Рентабельность собственного капитала, %	(7)	91
-	-	-
Рентабельность продаж по валовой прибыли (Gross profit margin) = Валовая прибыль / Выручка*100		
Рентабельность активов (Return on assets, ROA) = Чистая прибыль / Средняя величина активов*100		
Рентабельность собственного капитала (Return on equity, ROE) = Чистая прибыль / Средняя величина собственного капитала*100		

Рис. 8.4. «Аналитические отчеты – Рентабельность»

Прибыль

Целью создания любой коммерческой деятельности является извлечение из нее прибыли. Поэтому величина полученной прибыли – главный результирующий показатель деятельности организации.

Среди международных инвесторов и рейтинговых агентств большой популярностью пользуется показатель **ЕВITDA** – прибыль до начисления процентов по заемным средствам, отражения налога, а также амортизации по основным средствам и нематериальным активам (англ. EBITDA – earnings before interest, tax, depreciation, amortization).

Такая востребованность данного показателя связана главным образом с тем, что его формула исключает влияние на результат расчета следующих трех факторов, наличие которых существенно снижает сопоставимость получаемой величины:

- отличия систем налогообложения, в том числе ставок по налогам на прибыль, существующих в разных странах;
- вариативность в принятых методах и способах отражения амортизации активов;
- разница в условиях предоставления кредитных средств (сроки, проценты и др.) банковскими учреждениями.

ЕВITDA отражает финансовый результат компании, исключая влияние на него эффекта структуры капитала, то есть процентов, уплаченных по кредитам и займам, налоговых ставок и амортизационной политики организации. Показатель позволяет грубо оценить денежный поток, исключив такую «неденежную» статью расходов, как амортизация.

Оценка величины ЕВITDA полезна при сравнении предприятий одной отрасли, но имеющих различную структуру капитала, и используется инвесторами в качестве индикатора ожидаемого возврата своих вложений.

Расчет показателя основывается на данных «Отчета о прибылях и убытках» и производится по формуле:

$$EBITDA = \text{Прибыль (убыток) до налогообложения} + \text{Проценты к уплате начисленные} + \text{Амортизация основных средств и нематериальных активов.}$$

Отрицательный результат EBITDA говорит о том, что деятельность организации убыточна уже на операционной стадии, то есть до оплаты за пользование заемным капиталом, налогов и амортизации.

Показатель широко используется как компонент различных коэффициентов экономической эффективности, например рентабельности по EBITDA:

$$EBITDA \text{ margin} = EBITDA / \text{Выручка от продаж} * 100 \%$$

Данный коэффициент является относительным показателем и более удобен для проведения сравнительного анализа финансового результата компаний, принадлежащих к различным сферам деятельности, чем его абсолютная величина.

Кроме того, значение EBITDA используется финансовыми аналитиками как одна из составляющих при определении стоимости бизнеса по модели добавленной экономической стоимости (англ. EVA – Economic value added).

Однако, несмотря на простоту вычислений и свою востребованность, показатель имеет несколько недостатков, которые необходимо учитывать при его оценке в зависимости от целей проводимого анализа:

- произвести расчет EBITDA по данным российской бухгалтерской отчетности невозможно, так как формула разрабатывалась для отчетности, составленной по стандартам МСФО и US GAAP;
- получаемый результат скрывает ряд факторов, которые связаны с объемом деятельности предприятия, с объемом вложенных инвестиций, нагрузку на капитал (долговые обязательства), а также налоговые льготы;

- показатель не учитывает расходы на компенсацию износа машин, оборудования, зданий и сооружений. Это может иметь негативные последствия в долгосрочной перспективе, поскольку затраты на поддержание средств производства так или иначе приходится нести, пусть и в ином временном интервале. Поэтому при анализе на долгосрочный период значение EBITDA целесообразно заменить на OIBDA – операционный доход до вычета износа ОС и амортизации НМА (англ. – operating income before depreciation and amortization).

Структура и форма представления аналитического отчета **Прибыль (EBITDA)** показаны на следующих рисунках.

Группа отчетов: Аналитические отчеты		Выводить в отчете:
Наименование		
○	Элементы отчета	
	Показатели финансового анализа [Период отчетности]	
○	Прибыль	
○	Колонки	
	Полугодие	
○	Строки	
○	Группа	
○	Группа	
	Прибыль (убыток) за период	
	Текущий налог на прибыль	
	Расходы на выплату процентов - всего	
	ЕВИТ Прибыль до вычета процентов и налогов, руб.	
	Корректировка на начисленную амортизацию основных средств и нематериальных акт...	
	ЕВИТDA Прибыль до вычета процентов, налогов и амортизации, руб.	
	Прибыль до вычета процентов и налогов (ЕВИТ - Earnings Before Interest and Taxes)	

Рис. 8.5. «Прибыль» – структура отчета

Показатели финансового анализа за 2018 г.		
Прибыль		
	1 полугодие 2018 г.	2 полугодие 2018 г.
Прибыль (убыток) за период	(35 367)	414 000
Текущий налог на прибыль	-	-
Расходы на выплату процентов - всего	-	-
ЕБИТ Прибыль до вычета процентов и налогов, руб.	(35 367)	414 000
Корректировка на начисленную амортизацию основных средств и нематериальных активов	4 167	-
ЕБИТДА Прибыль до вычета процентов, налогов и амортизации, руб.	(31 200)	414 000
Прибыль до вычета процентов и налогов (ЕБИТ - Earnings Before Interest and Taxes)		
Прибыль до вычета процентов, налогов и амортизации (ЕБИТДА - Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization)		

Рис. 8.6. «Аналитические отчеты – Прибыль»

Оборачиваемость

Показатель оборачиваемости – это финансовый коэффициент, отражающий интенсивность использования определенных активов или обязательств и характеризующий степень деловой активности предприятия. В финансовом анализе наиболее часто используются следующие коэффициенты оборачиваемости:

- запасов;
- дебиторской задолженности;
- кредиторской задолженности;
- оборотных активов;
- активов;
- собственного капитала.

Рост значения показателя оборачиваемости каких-либо активов свидетельствует об увеличении интенсивности использования активов в деятельности организации и повышении деловой активности. Однако следует учитывать также и то, что оборачиваемость сильно зависит от отраслевых особенностей бизнеса компании.

Например, в организациях торговли, где проходят большие объемы выручки, оборачиваемость будет выше, а в фондоемких отраслях – ниже. Сравнительный анализ показателей оборачиваемости двух аналогичных предприятий одной отрасли может указывать на различия в эффективности управления активами. При этом значение оборачиваемости не заменяет собой показатели эффективности работы организации в целом, ее рентабельности и прибыльности. Рассмотрим подходы к расчету показателей оборачиваемости рабочего капитала компании (запасов, дебиторской и кредиторской задолженности).

Оборачиваемость запасов (англ. inventory turnover) отражает, сколько раз за анализируемый период организация использовала средний имеющийся у нее остаток запасов. Данный показатель характеризует качество запасов и позволяет выявить остатки неиспользуемых, устаревших или неликвидных запасов. Важность значения коэффициента связана с тем, что прибыль возникает при каждом «обороте» запасов (т.е. использовании в производстве или операционном цикле).

Расчет значения оборачиваемости запасов (ОЗ) может осуществляться по одной из следующих формул:

- как отношение себестоимости продаж к среднегодовому остатку запасов;
- как отношение выручки от продаж к среднегодовому остатку запасов.

Помимо коэффициента оборачиваемость часто определяют в днях. Полученная величина означает, на сколько дней работы организации хватит имеющихся у нее запасов.

$ОЗ \text{ в днях} = 365 / \text{Коэффициент оборачиваемости запасов.}$

Анализ значений оборачиваемости рекомендуется проводить в динамике для конкретного предприятия. Снижение коэффициента оборачиваемости запасов может свидетельствовать о накоплении избыточных запасов, неэффективном логистическом управлении и увеличении остатков непригодных к использованию материалов.

Оборачиваемость дебиторской задолженности (англ. receivable turnover ratio) измеряет скорость погашения покупателями и подрядчиками организации задолженности за проданные им товары (работы, услуги).

Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности показывает, сколько раз за анализируемый период компания получила от своих клиентов оплату в размере среднего остатка непогашенной задолженности. Показатель характеризует эффективность работы с покупателями в части взыскания долгов и осуществления политики кредитного контроля.

Расчетная формула выглядит следующим образом:

$$\text{ОДЗ} = \text{Выручка} / \text{Средний остаток дебиторской задолженности}.$$

Кроме того, значение оборачиваемости дебиторской задолженности может быть определено в днях:

$$\text{ОДЗ в днях} = 365 / \text{Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности}.$$

Полученная величина показывает количество дней, в течение которого дебиторская задолженность остается неоплаченной.

Оборачиваемость кредиторской задолженности (англ. accounts payable turnover ratio) – это показатель скорости погашения организацией своей задолженности перед поставщиками и подрядчиками. Данный коэффициент позволяет определить, сколько раз за анализируемый период компания оплатила среднюю величину кредиторской задолженности.

Как и в случае с дебиторской задолженностью, оборачиваемость кредиторской задолженности используется при анализе денежных потоков организации и оценке эффективности исходящих платежей. Расчет коэффициента выполняется по формуле:

$$\text{ОКЗ} = \text{Сумма закупок} / \text{Средняя величина кредиторской задолженности за период}.$$

Как правило, при определении средней величины кредиторской задолженности за период к расчету принимается значение показателя, связанное только с операционной деятельностью компании. Кроме того, для упрощения вычислений сумма закупок может быть найдена следующим образом:

$$\text{Закупки} = \text{Себестоимость продаж} + (\text{Запасы на конец периода} - \text{Запасы на начало периода}).$$

Следует отметить, что числитель и знаменатель формулы должны обеспечивать сопоставимость значений в отношении НДС. Это означает, что если сумма закупок не содержит в себе НДС, то и среднюю величину кредиторской задолженности также необходимо очистить от данного налога. Оборачиваемость кредиторской задолженности в днях определяется следующим образом:

$$\text{ОКЗ в днях} = 365 / \text{Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности}.$$

Полученное значение отражает среднее количество дней, в течение которого счета поставщиков организации остаются неоплаченными.

Для всех рассмотренных выше показателей оборачиваемости не существует каких-либо определенных нормативов, поскольку их значения сильно зависят от отраслевых особенностей и технологии работы предприятия. Но в любом случае чем выше полученный коэффициент, тем быстрее осуществляются расчеты за проданную продукцию и приобретенные товары и тем лучше это для организации. Однако эффективная деятельность не всегда сопровождается высокой оборачиваемостью. Например, при продажах в кредит остаток дебиторской задолженности будет высоким, а коэффициент ее оборачиваемости, соответственно, низкий.

На рисунках далее показаны структура и вид аналитического отчета **Оборачиваемость**.

Группа отчетов: Аналитические отчеты		Выводить в отчете:
↑	↓	
📄	Наименование	
⊖	Элементы отчета	
📄	Показатели финансового анализа - Оборачиваемость [Период отчетности]	
⊖	Таблица	
⊖	Колонки	
📄	Полугодие	
⊖	Строки	
⊖	Группа	
ℱ	Средний остаток дебиторской задолженности	
ℱ	Выручка от продаж	
ℱ	A/R Turnover Ratio Оборачиваемость дебиторской задолженности в днях	
ℱ	Средняя величина кредиторской задолженности	
ℱ	Себестоимость продаж	
ℱ	A/P Turnover Ratio Оборачиваемость кредиторской задолженности в днях	
ℱ	Средний остаток запасов	
ℱ	Себестоимость продаж	
ℱ	Inventory turnover Оборачиваемость запасов в днях	
📄	Оборачиваемость дебиторской задолженности (Accounts Receivable Turnover Ratio, A/R Turnover...	

Рис. 8.7. «Оборачиваемость» – структура отчета

Показатели финансового анализа - Оборачиваемость за 2018 г.		
	1 полугодие 2018 г.	2 полугодие 2018 г.
Средний остаток дебиторской задолженности	-	144 260
Выручка от продаж	-	414 000
A/R Turnover Ratio Оборачиваемость дебиторской задолженности в днях	-	32
-	-	-
Средняя величина кредиторской задолженности	200 000	129 500
Себестоимость продаж	-	-
A/P Turnover Ratio Оборачиваемость кредиторской задолженности в днях	-	-
-	-	-
Средний остаток запасов	252 500	277 500
Себестоимость продаж	-	-
Inventory turnover Оборачиваемость запасов в днях	-	-
-	-	-
Оборачиваемость дебиторской задолженности (Accounts Receivable Turnover Ratio, A/R Turnover Ratio) в днях = Средний остаток дебиторской задолженности/Выручка*365/2		
Оборачиваемость кредиторской задолженности (Accounts Payable Turnover Ratio, A/P Turnover Ratio) в днях = Средняя величина кредиторской задолженности/Себестоимость продаж*365/2		
(Рассчитывается обычно средний остаток кредиторской задолженности не всей, а только связанной с операционной деятельностью компании)		
Оборачиваемость запасов (Inventory turnover) в днях = Средний остаток запасов/Себестоимость продаж*365/2		

Рис. 8.8. «Аналитические отчеты – Оборачиваемость»

Финансовая независимость (зависимость), финансовый рычаг

Коэффициент финансового рычага (англ. debt-to-equity ratio) представляет собой соотношение заемного и собственного капитала организации. Термин «финансовый рычаг» (англ. financial leverage) часто используется в общем смысле – как определение подхода к финансированию бизнеса, когда с помощью заемных средств у компании формируется финансовый рычаг для повышения отдачи от собственных средств, инвестированных в бизнес.

Данный показатель входит в группу аналогичных по смыслу коэффициентов: финансовой автономии и финансовой зависимости, которые также отражают пропорцию между собственным и заемным капиталом организации.

Формула для расчета коэффициента финансового рычага выглядит следующим образом:

$$\text{Финансовый рычаг} = \text{Обязательства} / \text{Собственный капитал.}$$

Основой для расчета показателя являются следующие разделы «Отчета о финансовом положении»:

- «Капитал»;
- «Долгосрочные обязательства»;
- «Краткосрочные обязательства».

Таким образом, в числителе формулы указывается сумма статей долгосрочных и краткосрочных обязательств, а в знаменателе – величина собственного капитала организации, равная разнице между значением валюты баланса (итога пассива) и суммой всех обязательств на отчетную дату.

Оптимальным соотношением обязательств и собственного капитала считается коэффициент, равный единице. Допустимой может быть величина до двух, а для крупных публичных компаний и еще выше. Однако при больших значениях данного показателя организация теряет свою финансовую независимость и устойчивость финансового положения. Таким организациям сложнее привлечь дополнительные заемные средства.

В развитых экономиках наиболее распространенным значением коэффициента финансового рычага является 1,5 (т.е. 60 % заемного капитала и 40 % собственного). Пониженное значение показателя свидетельствует об упущенной возможности улучшения рентабельности собственного капитала за счет вовлечения в деятельность компании заемных средств.

Для более точной интерпретации результата величину коэффициента финансового рычага и других аналогичных коэффициентов следует оценивать в динамике и сравнивать с аналогичными показателями других предприятий. А также принимать во внимание отраслевую принадлежность компании, масштабы деятельности и способы ее организации (фондоёмкое или трудоёмкое производство, оказание услуг и т. п.).

Коэффициент автономии (финансовой независимости) характеризует отношение собственного капитала к общей сумме активов организации и показывает, насколько компания независима от кредиторов. Чем меньше значение коэффициента, тем в большей степени организация зависима от внешних источников финансирования и тем менее устойчиво ее финансовое положение. Рост показателя финансовой независимости свидетельствует о том, что организация все больше полагается на собственные источники финансирования.

Расчет осуществляется по следующей формуле:

$$\text{Коэффициент автономии} = \text{Собственный капитал} / \text{Активы}.$$

Общепринятое нормальное значение данного коэффициента составляет 0,5 и более (оптимальным считается от 0,6 до 0,7). Минимально допустимым является значение показателя на уровне 30–40 % собственного капитала.

Следует отметить, что в мировой практике более распространенным является коэффициент финансовой зависимости, противоположный по смыслу показателю финансовой автономии, но тоже характеризующий соотношение собственного и заемного капитала компании.

Коэффициент финансовой зависимости (англ. debt ratio) отражает отношение заемного капитала организации ко всему капиталу (активам). Как и два предыдущих показателя, данный коэффициент относится к группе расчетных величин, описывающих структуру капитала организации.

Формула имеет следующий вид:

$$\text{Коэффициент финансовой зависимости} = \text{Обязательства} / \text{Активы}.$$

Оптимальное значение коэффициента финансовой зависимости аналогично границам, принятым на практике для показателя финансовой автономии. То есть нормальным считается результат не более 0,6–0,7, а оптимальным является значение 0,5 (что говорит о равном соотношении собственного и заемного капитала). Коэффициент ниже нормы свидетельствует о слишком осторожном подходе организации к привлечению заемного капитала и об упущенной возможности повысить

рентабельность собственного капитала за счет использования эффекта финансового рычага. Значение показателя выше нормы может указывать на достаточно сильную зависимость компании от кредиторов.

Структура и вид отчета **Финансовая независимость (зависимость), финансовый рычаг** представлены на рисунках ниже.

Группа отчетов: Аналитические отчеты		Выводить в отчете:
↑	↓	
📄	Наименование	
⊖	Элементы отчета	
📄	Показатели финансового анализа - Финансовая независимость (зависимость), финансовый рычаг	
⊖	Таблица	
⊖	Колонки	
	Полугодие	
⊖	Строки	
⊖	Группа	
📄	Капитал - всего	
📄	Активы - всего	
fx	Кэффициент финансовой независимости, %	
📄	Обязательства - всего	
📄	Активы - всего	
fx	Debt ratio Кэффициент финансовой зависимости, %	
📄	Обязательства - всего	
📄	Капитал - всего	
fx	Debt-to-equity ratio Кэффициент финансового левериджа	
📄	Кэффициент автономии (коэффициент финансовой независимости)= Собственный капитал / А...	

Рис. 8.9. «Финансовая независимость» – структура отчета

Показатели финансового анализа - Финансовая независимость (зависимость), финансовый рычаг за 2018 г.		
	1 полугодие 2018 г.	2 полугодие 2018 г.
Капитал - всего	455 844	455 844
Активы - всего	1 054 489	1 402 009
Коэффициент финансовой независимости , %	43	33
-	-	-
Обязательства - всего	761 219	694 739
Активы - всего	1 054 489	1 402 009
Debt ratio Коэффициент финансовой зависимости, %	72	50
-	-	-
Обязательства - всего	761 219	694 739
Капитал - всего	455 844	455 844
Debt-to-equity ratio Коэффициент финансового левериджа	2	2
-	-	-
Коэффициент автономии (коэффициент финансовой независимости)= Собственный капитал / Активы*100		
Коэффициент финансовой зависимости (debt ratio) = Обязательства / Активы*100		
Коэффициент финансового левериджа (debt-to-equity ratio) = Обязательства / Собственный капитал		

Рис. 8.10. «Аналитические отчеты – Финансовая независимость»

Заключение

Предлагаемое издание входит в серию книг «Академия ERP» и представляет собой учебно-методическое пособие, ориентированное на бухгалтеров, консультантов и финансовых менеджеров, составляющих бухгалтерскую отчетность по МСФО и работающих с ней, а также студентов экономических вузов, занимающихся вопросами, связанными с практикой применения МСФО.

В книге рассмотрены основные моменты, относящиеся к процессу формирования отчетности по МСФО и его автоматизации при помощи учетной системы. В частности, раскрыты вопросы, связанные с историей МСФО и трактовкой базовых учетных принципов, методов и инструментов получения отчетности по МСФО, аспектов методологии перехода к автоматизированному способу подготовки отчетности, а также экономических показателей, используемых для анализа готовых отчетных форм. Содержащийся в данной книге материал служит основой изучения информации, представленной в финансовой отчетности по международным стандартам.

Подходы к автоматизации процессов ведения финансового учета и получения отчетности по МСФО рассмотрены на примере использования отечественной системы управления «1С:ERP Управление предприятием».

В современном мире, когда компании сталкиваются с задачей предоставления пользователям отчетности своевременной, уместной и достоверной информации о деятельности предприятия, со стороны компаний возникает ощутимая потребность во внедрении системы автоматизации с целью быстрого получения данных, максимально удовлетворяющих критериям полезной финансовой информации.

Авторы надеются, что полученные из книги знания помогут в реализации этой задачи.

В книге представлены только основные моменты и понятия, их отражение в системе автоматизации и последующее использование с целью анализа данных.

Для более глубокого понимания процессов, протекающих на предприятиях, и возможностей по их автоматизации рекомендуется дополнительно ознакомиться с другими изданиями серии «Академия ERP», документацией к системе 1С:ERP и тематическими статьями профильных сайтов в Интернете, а также пройти курс по 1С:ERP «Ведение учета и составление отчетности по МСФО» – http://v8.1c.ru/metod/Methodical_Courses_ERP.htm.

Приложение 1.

МСФО: порядок выпуска, структура, сфера применения

Методологическая основа МСФО

Если рассматривать организационную сторону процесса разработки и принятия МСФО, то она представляет собой соглашение представителей различных общественных профессиональных бухгалтерских организаций.

Подробнее о процессе выпуска и публикации стандартов рассказано в разделе «Процесс создания стандартов» данной книги.

По своему составу МСФО – это набор документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия.

И, наконец, с содержательной стороны документы эти представляют собой методологическое руководство, имеющее в своей основе определенную теоретическую базу, которая, следует отметить, значительным образом отличается от традиционного для России понимания методологии бухгалтерского учета.

В основу МСФО заложена теория англо-американской школы учета, дающая представление о приоритете отражения фактов хозяйственной деятельности предприятия с точки зрения их экономического содержания и финансового положения организации в целом, а не их юридической формы. Это устанавливает подходы МСФО к определению элементов финансовой отчетности: активов, обязательств, капитала доходов и расходов, а также критериев их оценки и признания. Россия же исторически принадлежит к континентально-европейской школе учета, которой, напротив, свойственна ориентация на правовое содержание отражаемых фактов и зависимость учетной методологии от регулируемых нормативно-правовых норм.

Чтобы пояснить смысл указанных различий, приведем следующий пример, демонстрирующий разные подходы к признанию активов в отчетности организации. В России необходимым основанием для отражения актива на счетах учета является наличие документа, подтверждающего юридические права организации на него. Если предприятие владеет имуществом на праве собственности, оно должно быть включено в состав его активов. Однако с точки зрения экономического содержания важным критерием признания актива является его способность приносить предприятию экономические выгоды (поступление доходов или уменьшение расходов) в будущем, даже если право собственности на него у компании отсутствует.

Еще одна важная черта англо-американской бухгалтерии – это приоритет профессионального мнения бухгалтера над предписаниями регулирующих органов, что до недавнего времени было совершенно чуждо отечественной учетной практике. В России порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности четко регулируется положениями соответствующих нормативных актов.

В этой связи один из существенных аспектов методологии построения учета в организации – ее учетная политика – превращается из весомого инструмента получения экономических выгод в документ, составление которого является бесполезной, но необходимой обязанностью. Но не следует забывать при этом, что концепция профессионального суждения бухгалтера призвана служить формированию в отчетности полезной, достоверной и объективной информации о финансовом положении предприятия.

О требованиях к специалистам по МСФО и профессиональном суждении подробнее см. в главе 2 настоящего издания.

Совет по МСФО

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности был учрежден в июне 1973 года в Лондоне представителями негосударственных профессиональных бухгалтерских организаций ряда крупнейших развитых стран мира как независимый орган частного сектора. Целью вновь созданной организации было построение и продвижение принципиально новой системы документов – стандартов, а также гармонизация правил и процедур, связанных с подготовкой и представлением финансовой отчетности. Допуская, что дальнейшая гармонизация может быть достигнута главным образом путем сосредоточения внимания на финансовой отчетности, составляемой для обеспечения пользователей информацией, необходимой им при принятии решений, КМСФО к 1981 году получил полную независимость в вопросах разработки МСФО и обсуждения документов, касающихся международного учета.

Затем, в период с 1983 по 2001 год, членами КМСФО становятся все профессиональные общественные бухгалтерские организации (более 140), входящие в состав МФБ.

В 2001 году КМСФО (IASB) был преобразован в Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (International Accounting Standards Board, IASB), который также является независимым негосударственным профессиональным институтом. **СМСФО** – это основной орган в структуре МСФО, работа которого связана с разработкой и публикацией международных стандартов.

В соответствии с заявлением о миссии данной организации СМСФО призван служить трем основным целям:

- формулировать и издавать в интересах общества единый комплект высококачественных, понятных и практически реализуемых глобальных стандартов финансовой отчетности, предусматривающих формирование в отчетности качественной, прозрачной и сопоставимой информации для

оказания ее пользователям помощи в принятии экономических решений;

- способствовать продвижению и соблюдению стандартов во всем мире, обеспечивать их единообразную интерпретацию;
- активно сотрудничать с национальными органами, отвечающими за разработку и внедрение стандартов финансовой отчетности отдельных государств, в направлении сближения национальных стандартов с МСФО.

Организационная структура Совета по МСФО представлена на схеме ниже.

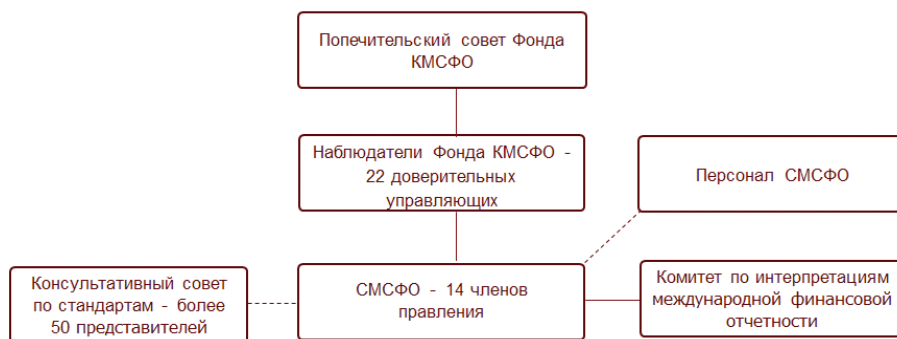


Рис. Пр. 1.1. Структура Совета по МСФО

Совет по СМСФО учрежден Фондом комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (International Accounting Standards Committee Foundation, IASCF). Управление IASCF, в свою очередь, осуществляется 22 наблюдателями (или доверительными управляющими), которые назначают членов СМСФО, Постоянного комитета по интерпретациям (КИМФО) и Консультативного совета по стандартам (КСС). Они также контролируют эффективность работы Совета, ищут финансирование, утверждают бюджет и вносят изменения в устав организации.

Согласно уставу ФКМСФО наблюдатели МСФО избираются с учетом установления географического равенства числа членов Фонда: по шесть человек из Северной Америки, Европы и Азиатско-Тихоокеанского

региона и четверо из любых других регионов. Фонду комитета МСФО принадлежат все авторские права на документы системы МСФО, выпущенные во всех странах и на всех языках. Отметим, что координация деятельности самого ФКМСФО осуществляется его **Попечительским советом (Monitoring Board)**, который участвует в процессе номинирования и утверждения кандидатов в состав наблюдателей Фонда.

В состав Совета по МСФО входят лица, обладающие опытом в подготовке и использовании финансовой отчетности, практикующие аудиторы и научные работники, основным требованием к которым является очень высокий уровень их профессиональной квалификации. СМСФО состоит из 14 членов, назначаемых ФКМСФО на срок до пяти лет с возможностью последующего продления еще на три года, 12 из которых работают на постоянной основе и 2 – по совместительству. При этом доверительные управляющие, исходя из своего профессионального суждения, стремятся не допустить в СМСФО доминирования интересов какого-либо региона или организации-партнера.

СМСФО всецело несет ответственность за разработку и принятие международных стандартов финансовой отчетности (IFRS), «Концептуальных основ» МСФО (англ. Conceptual Framework), а также за подготовку и выпуск проектов стандартов (англ. Exposure Drafts), установление порядка получения и рассмотрения дискуссионных документов (англ. Discussion Documents), публикуемых для обсуждения проектов стандартов, издание основ для выработки заключений и др.

Все заседания Совета проходят в открытом режиме, расписание встреч составлено на несколько месяцев вперед, что позволяет заинтересованным лицам отслеживать нужную тему из первоисточника. Кроме того, по уже проведенным заседаниям можно не только посмотреть список вопросов повестки дня, но и послушать состоявшуюся дискуссию. Решение о выходе в свет нового стандарта принимается голосованием. Каждый член Совета по МСФО обладает одним голосом, для принятия решения требуется простое большинство голосов.

Некоторые члены Совета отвечают непосредственно за координацию работы с органами, устанавливающими национальные стандарты финансовой отчетности. Кроме того, повседневная работа СМСФО осуществляется с участием разнообразного технического и административного персонала.

Консультативный совет по стандартам (КСС) является официальным контактным центром для организаций и лиц, представляющих различные профессии и регионы, которые желают принять участие в обсуждении методических вопросов, касающихся применения и формулировки стандартов, а также в выработке рекомендаций СМСФО по вопросам повестки дня. В состав Консультативного совета входят более 50 представителей, которые также назначаются наблюдателями ФКМСФО на срок три года.

Цель деятельности данной структуры заключается в консультировании СМСФО по приоритетным и иным вопросам работы, а также в информировании общественности о позиции членов Совета по основным аспектам, связанным с разработкой стандартов. Консультативный совет проводит с Советом по МСФО как минимум три открытые встречи в год.

Комитет по интерпретациям международной финансовой отчетности (КИМФО) был создан в апреле 1997 года, в его состав вошли 12 членов, назначаемых доверительными управляющими.

Основным направлением работы КИМФО является предоставление методически выверенных с «Концептуальными основами» МСФО и практически реализуемых интерпретаций международных стандартов в отношении:

- вопросов, возникающих в финансовой отчетности, которые специально не рассматриваются в МСФО;
- ситуаций, когда возникли или могут возникнуть неудовлетворительные или противоречивые интерпретации стандартов в отсутствие официальных разъяснений;
- случаев интерпретации спорных вопросов, связанных с формированием финансовой отчетности.

Решая поставленные перед ним задачи, КИМФО применяет в своей работе принцип, заявленный в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», а именно:

- проводит аналогии с требованиями и указаниями стандартов финансовой отчетности, затрагивающих похожие или связанные проблемы;

- использует критерии определения, признания и оценки элементов финансовой отчетности (активов, обязательств, капитала, доходов и расходов), установленные в «Концептуальных основах»;
- учитывает решения других органов, принимающих участие в подготовке и публикации стандартов, а также принятую в мире отраслевую практику составления отчетности по заявленной проблеме.

Таким образом, описанный подход способствует снижению количества разночтений при применении положений МСФО в различных юрисдикциях и отраслях экономики. Это, в свою очередь, способствует повышению сопоставимости финансовой отчетности, подготовленной по МСФО, и дает составителям отчетности руководство к действию посредством разъяснения неоднозначных вопросов финансового учета и составления отчетности.

КИМФО имеет возможность выпускать проекты интерпретаций для обсуждения. После чего итоговый вариант текста интерпретаций утверждается Советом по МСФО, а затем он становится частью документов системы МСФО и имеет такую же правовую силу, как и сами стандарты.

Если в тексте документа не предусмотрено иное, интерпретации КИМФО вступают в силу сразу после их утверждения и публикации.

Персонал СМСФО. В своей повседневной деятельности для обеспечения нормального рабочего процесса Совету по МСФО требуется привлечение высококвалифицированного технического и административного персонала, в функции которого входят:

- поддержание Правления фонда КМСФО, Консультативного совета и Комитета по интерпретациям;
- формирование специальной консультативной группы для выработки рекомендаций по проектам СМСФО;
- подготовка проектов новых документов и др.

Процесс создания стандартов

МСФО разрабатываются при непосредственном участии высококвалифицированных профессионалов, работающих в области экономики, финансов и юриспруденции, представителей бизнес-сообществ, регулирующих органов, финансовых рынков и научных кругов, а также любых других заинтересованных пользователей финансовой отчетности и организаций всего мира.

Стандарты выпускаются при условии прохождения и строгого соблюдения всех обязательных процедур. Регламент деятельности СМСФО в рамках проектов по созданию международных стандартов изложен во «Введении к МСФО» и в соответствии с уставом Фонда КМСФО предусматривает следующие этапы:

- Определение и оценка вопросов финансового учета, связанных с предложенной темой, последующее рассмотрение обсуждаемой тематики в свете применения установленными Советом по МСФО «Концептуальными основами финансовой отчетности».
- Изучение различных национальных требований, подходов и практик в области финансового учета с целью обмена мнениями по поставленным вопросам с законодателями, устанавливающими национальные стандарты.
- Получение мнения попечителей Фонда и Консультативного совета по стандартам о рациональности и уместности добавления темы в повестку дня СМСФО.
- Создание рабочей группы для консультирования Совета по МСФО и его ответственных лиц по проекту.
- Составление и публикация «Дискуссионного документа» (Discussion Document, DD), содержащего предварительные решения Совета по наиболее значимым положениям проекта, с целью последующего открытого обсуждения. Документ содержит изложение вопроса, аргументы по нему, оценку границ проекта, альтернативные варианты решения, а также публичные обсуждения результатов исследований предоставленной СМСФО информации и последствий каждого из предложенных вариантов решения вопроса. Период,

предоставленный для сбора комментариев, обычно составляет 120 дней.

- Публикация «Проекта положения» (Exposure Draft, ED), содержащего альтернативные взгляды (особые мнения по проблеме) членов Совета по МСФО. «Проект положения» не только излагает предполагаемый текст будущего стандарта и перечень переходных условий к нему, но и содержит «Основы для выводов» (Basis for conclusion), сделанных Советом и представляющих его позицию. «Проект положения» должен быть утвержден не менее чем 9 голосами членов СМСФО и, так же как и Дискуссионный документ, предоставляется для открытого рассмотрения профессиональной общественностью.
- Проведение анализа всех отзывов и комментариев, полученных в течение периода обсуждения в отношении «Дискуссионных документов» и «Проекта положения».
- Рассмотрение целесообразности проведения публичных слушаний или тестирования применимости стандарта в реальных условиях. Проведение таких слушаний и тестирования при необходимости, после чего формируется окончательная версия нового МСФО.
- Одобрение принятого международного стандарта финансовой отчетности не менее чем 9 голосами членов Совета и включение в документ особых мнений, представляющих собой позиции членов СМСФО, не согласных с положениями проекта стандарта.
- Публикация стандарта, «Основ для выводов», а также других пояснений относительно содержания этапов выпуска данного стандарта и комментариев общественности по «Проекту положения».

Дискуссионные документы и «Проекты положений» размещены на официальном сайте СМСФО (www.ifrs.org). В частности, в 2018 году для общественного рассмотрения был представлен проект изменений, вносимых в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (с дополнительной информацией также можно ознакомиться на сайте www.iasplus.com).

Перечень стандартов и интерпретаций к ним

Следует обратить внимание на то, что международные стандарты финансовой отчетности, выпущенные до 2001 года, назывались International Accounting Standards (IAS), а начиная с 2001 года в связи с преобразованием КМСФО (IASB) в СМСФО (IASB) стандарты стали называться International Financial Reporting Standards (IFRS). Аналогичным образом интерпретации МСФО, ранее выходявшие под заголовком Standards Interpretations Committee (SIC), теперь именуются International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC).

Полный перечень международных стандартов финансовой отчетности и интерпретаций к ним, выпущенных на момент издания данной книги, актуализированный в соответствии с информацией, размещенной на официальном сайте Фонда МСФО www.ifrs.org, представлен в таблице далее.

Список действующих МСФО

Номер документа	Название
МСФО (IAS) 1	«Представление финансовой отчетности»
МСФО (IAS) 2	«Запасы»
МСФО (IAS) 7	«Отчет о движении денежных средств»
МСФО (IAS) 8	«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»
МСФО (IAS) 10	«События после отчетного периода»
МСФО (IAS) 11**	«Договоры на строительство»
МСФО (IAS) 12	«Налоги на прибыль»
МСФО (IAS) 16	«Основные средства»
МСФО (IAS) 17	«Аренда»
МСФО (IAS) 18**	«Выручка»

Перечень стандартов и интерпретаций к ним

Номер документа	Название
МСФО (IAS) 19	«Вознаграждения работникам»
МСФО (IAS) 20	«Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»
МСФО (IAS) 21	«Влияние изменений валютных курсов»
МСФО (IAS) 23	«Затраты по заимствованиям»
МСФО (IAS) 24	«Раскрытие информации о связанных сторонах»
МСФО (IAS) 26	«Учет и отчетность по пенсионным программам»
МСФО (IAS) 27	«Отдельная финансовая отчетность»
МСФО (IAS) 28	«Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»
МСФО (IAS) 29	«Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»
МСФО (IAS) 32	«Финансовые инструменты: представление»
МСФО (IAS) 33	«Прибыль на акцию»
МСФО (IAS) 34	«Промежуточная финансовая отчетность»
МСФО (IAS) 36	«Обесценение активов»
МСФО (IAS) 37	«Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»
МСФО (IAS) 38	«Нематериальные активы»
МСФО (IAS) 39	«Финансовые инструменты: признание и оценка»
МСФО (IAS) 40	«Инвестиционная недвижимость»
МСФО (IAS) 41	«Сельское хозяйство»
МСФО (IFRS) 1	«Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»
МСФО (IFRS) 2	«Выплаты на основе акций»
МСФО (IFRS) 3	«Объединения бизнесов»
МСФО (IFRS) 4	«Договоры страхования»

Приложение 1. МСФО: порядок выпуска, структура, сфера применения

Номер документа	Название
МСФО (IFRS) 5	«Внеоборотные 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	«Совместное предпринимательство»
МСФО (IFRS) 12	«Раскрытие информации об участии в других организациях»
МСФО (IFRS) 13	«Оценка справедливой стоимости»
МСФО (IFRS) 14	«Счета отложенных тарифных разниц»
МСФО (IFRS) 15	«Выручка по договорам с покупателями»
МСФО (IFRS) 16	«Аренда»
МСФО (IFRS) 17	«Договоры страхования»
ПКР (SIC) 7	«Введение евро»
ПКР (SIC) 10	«Государственная помощь – отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью»
ПКР (SIC) 15	«Операционная аренда – стимулы»
ПКР (SIC) 25	«Налоги на прибыль – изменения налогового статуса организации или ее акционеров»
ПКР (SIC) 27	«Определение сущности операций, имеющих юридическую форму аренды»
ПКР (SIC) 29	«Концессионные соглашения о предоставлении услуг: раскрытие информации»
ПКР (SIC) 31**	«Выручка – бартерные сделки, включающие рекламные услуги»
ПКР (SIC) 32	«Нематериальные активы – затраты на веб-сайт»

Перечень стандартов и интерпретаций к ним

Номер документа	Название
КРМФО (IFRIC) 1	«Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах»
КРМФО (IFRIC) 2	«Доли участников в кооперативных организациях и аналогичные инструменты»
КРМФО (IFRIC) 4	«Определение наличия в соглашении признаков аренды»
КРМФО (IFRIC) 5	«Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, восстановления окружающей среды и экологической реабилитации»
КРМФО (IFRIC) 6	«Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке – отработавшее электрическое и электронное оборудование»
КРМФО (IFRIC) 7	«Применение метода пересчета, предусмотренного МСФО (IAS) 29 "Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике"»
КРМФО (IFRIC) 9*	«Повторный анализ встроенных производных инструментов»
КРМФО (IFRIC) 10	«Промежуточная финансовая отчетность и обесценение»
КРМФО (IFRIC) 12	«Концессионные соглашения о предоставлении услуг»
КРМФО (IFRIC) 13**	«Программы лояльности покупателей»
КРМФО (IFRIC) 14	«МСФО (IAS) 19 – Предельная величина актива программы с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь»
КРМФО (IFRIC) 15**	«Соглашения на строительство объектов недвижимости»
КРМФО (IFRIC) 16	«Хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение»
КРМФО (IFRIC) 17	«Распределение не денежных активов собственникам»
КРМФО (IFRIC) 18**	«Передача активов покупателями»
КРМФО (IFRIC) 19	«Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами»
КРМФО (IFRIC) 20	«Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения»
КРМФО (IFRIC) 21	«Обязательные платежи»
КРМФО (IFRIC) 22	«Операции в иностранной валюте и предварительная оплата»
КРМФО (IFRIC) 23	«Неопределенность в отношении правил исчисления налога на прибыль»

Поскольку номера стандартов могут совпадать (например, МСФО 16 – это IAS 16 «Основные средства» и IFRS 6 «Аренда»), в тексте настоящей книги во избежание путаницы все МСФО упоминаются с их полными наименованиями.

Помимо деятельности в области разработки и публикации новых документов, составляющих международные стандарты финансовой отчетности и интерпретации к ним, СМСФО проводит работу в рамках циклов «Ежегодных улучшений МСФО». Результатами таких улучшений являются пересмотр положений и внесение изменений в тексты уже выпущенных стандартов, а также прекращение действия отдельных документов в связи с началом применения вновь принятых МСФО.

Более подробно об этом см. в следующем разделе приложения 1.

Так, с началом действия МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» с 01 января 2015 года утрачивают силу: КРМФО (IFRIC) 9 «Повторный анализ встроенных производных инструментов» (документ отмечен в таблице знаком «*») и МСФО (IFRS) 9, выпущенный в 2009 году. Кроме того, в связи с началом применения МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» с 01 января 2017 года прекращают действие следующие стандарты и интерпретации, отмеченные в таблице знаком «**»:

- МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»;
- МСФО (IAS) 18 «Выручка»;
- КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности покупателей»;
- КРМФО (IFRIC) 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости»;
- КРМФО (IFRIC) 18 «Передача активов покупателями»;
- ПКР (SIC) 31 «Выручка – бартерные сделки, включающие рекламные услуги».

Проекты СМСФО по изменению стандартов

Периодически Совет по МСФО размещает на своем сайте www.ifrs.org краткие обзоры ежегодных улучшений международных стандартов, объединенные в годовые циклы. Одним из последних был выпущен цикл «Ежегодных улучшений МСФО» (Annual Improvements to IFRS), опубликованный в январе 2017 года и охватывающий период с 2015 по 2017 годы. Более ранние циклы улучшений относились к следующим интервалам времени: с 2014 по 2016 годы, с 2012 по 2014 годы и др.

Публикация «Ежегодных улучшений МСФО» осуществляется с целью предоставления составителям отчетности небольшого переходного периода до первого обязательного применения положений стандарта, что позволяет им (составителям) ознакомиться с предлагаемыми дополнениями и высказать свое мнение по освещенным проблемам.

По правилам СМСФО вносимые изменения должны:

- давать разъяснения положений существующих стандартов, а также исправлять ранее допущенные в них пропуски и противоречия без изменения существующих или добавления новых принципов;
- предлагать четкое определение;
- с большой вероятностью быть утвержденными Советом
- в запланированное время.

Перечень тем, затронутых поправками в рамках годовых циклов улучшений МСФО, выпущенных за вышеуказанные периоды времени, приведен в последующих таблицах.

Ежегодные улучшения МСФО цикла 2015–2017

Стандарт	Предмет изменений
МСФО (IAS) 12	Последствия для расчета налога на прибыль от платежей в отношении финансовых инструментов, классифицированных как капитал. Разъяснен подход к отражению налога на прибыль – действующий порядок применяется не только в отдельных обстоятельствах, затронутых стандартом, но и во всех ситуациях, касающихся выплаты дивидендов собственникам
МСФО (IAS) 23	Затраты по заимствованиям, подлежащие капитализации. Уточнены требования определения суммы затрат по займам, которые могут быть капитализованы, если предприятие заимствует денежные средства в целом и использует их для приобретения квалифицируемого актива. В момент, когда квалифицируемый актив готов к использованию по назначению или для продажи, любой остаток непогашенного займа, сделанного специально для получения актива, рассматривается как часть средств, которое предприятие заняло в целом
МСФО (IAS) 28	Долгосрочные интересы в ассоциированных организациях и совместных предприятиях. Существующий порядок дополнен следующим положением – компании обязаны применять МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», включая требования к обесценению, к долгосрочным долям участия в ассоциированном или совместном предприятии, которые (доли участия) по существу являются частью соответствующих инвестиций, но к ним не применяется метод долевого участия

Ежегодные улучшения МСФО цикла 2014–2016

Стандарт	Предмет изменений
МСФО (IFRS) 1	Краткосрочные исключения для компаний, впервые применяющих МСФО. Предложено удалить краткосрочные исключения из пунктов E3–E7 МСФО (IFRS) 1, поскольку они больше не служат своей цели (относятся к отчетным периодам, которые уже завершены). Установлено, что отмеченные исключения оправдали свое назначение, но более не могут быть предоставлены, так как последний отчетный период, для которого указанные пункты МСФО (IFRS) 1 были применимы, закончился 31 декабря 2017 года
МСФО (IFRS) 12	Пределы сферы применения требований о раскрытии. Разъяснен порядок раскрытия информации об интересах компании в других компаниях – требования по раскрытию, указанные в стандарте, распространяются на сущность интересов организации в отношении дочерних, ассоциированных неконсолидированных структурированных обществ, а также совместных соглашений, классифицированных как удерживаемые для продажи и прекращенная деятельность в соответствии с МСФО (IFRS) 5
МСФО (IAS) 28	Определение величины объектов инвестиций по справедливой стоимости через прибыли или убытки на основе осуществления последовательной оценки (investment-by-investment basis). Уточнен подход к оценке инвестиции в ассоциированное или совместное предприятие, являющееся венчурной организацией или другим квалифицированным лицом – оценка таких инвестиций осуществляется по справедливой стоимости через прибыль или убыток, что также возможно и в момент их первоначального признания при условии разбивки по инвестициям

Ежегодные улучшения МСФО цикла 2012–2014

Стандарт	Предмет изменений
МСФО (IFRS) 5	Изменение классификации активов, предназначенных для продажи. Добавлены рекомендации по отражению в отчетности случаев реклассификации ресурсов из предназначенных для продажи в предназначенные для распределения в пользу собственников или наоборот и случаев прекращения учета ресурсов, удерживаемых для распределения собственникам
МСФО (IFRS) 7	Диапазон раскрытия информации о финансовых инструментах. Уточнен порядок учета контрактов на обслуживание в основном капитале с целью их соответствия порядку раскрытия информации – соответствующие требования о раскрытии в полной мере применимы при составлении сокращенной промежуточной финансовой отчетности. В МСФО (IFRS) 1 добавлено перекрестное примечание
МСФО (IAS) 19	Определение ставки дисконтирования в отношении вознаграждений работникам. Разъяснен принцип использования высококачественных корпоративных облигаций с целью оценки ставки дисконтирования для расчета выходных пособий – облигации должны быть выражены в той же валюте, что и производимые выплаты
МСФО (IAS) 34	Промежуточная финансовая отчетность. Разъяснен смысл фразы «в другом месте в промежуточном отчете» и добавлена перекрестная ссылка

Система МСФО: как читать стандарты

Международные стандарты финансовой отчетности – это система взаимосвязанных документов, периодическое издание которых (как печатное, так и электронное) включает в себя:

- введение;
- устав Фонда КМСФО;
- предисловие к МСФО;
- концептуальные основы финансовой отчетности;
- изменения, входящие в состав данного издания;
- описание процесса создания и выпуска стандартов;
- тексты МСФО и интерпретаций КИМФО;

- приложения, не являющиеся неотъемлемой частью стандартов, обычно содержащие комментарии о возможных альтернативах в подходах к отражению тех или иных событий в отчетности;
- основы для выводов;
- руководства по внедрению и применению стандартов (англ. Implementation Guidance, IG; англ. Application Guidance, AG), которые не менее важны, чем сами стандарты, но при этом могут быть достаточно объемны;
- глоссарий;
- индекс.

Следует сказать, что каждый из указанных документов, являясь отдельным элементом системы, имеет самостоятельное значение. Однако все вместе они образуют единый комплекс, тесно связаны между собой и не могут применяться по отдельности.

Как и многие документы, МСФО содержат «Предисловие» (Preface to IFRS), в котором кратко затронуты, в частности, следующие темы:

- миссия Совета по МСФО;
- правовой порядок разработки стандартов и их интерпретаций;
- политика в отношении сроков вступления МСФО в действие;
- заявление об использовании английского в качестве официального языка издания текстов МСФО.

Кроме того, в документе обращено внимание на то, что трактовку положений международных стандартов следует рассматривать в контексте «Предисловия».

«Концептуальные основы финансовой отчетности» устанавливают принципы, лежащие в основе подготовки и представления отчетности для внешних пользователей. По своему назначению и статусу они не являются документом из состава самих международных стандартов и, как следствие, не устанавливают нормы по отдельным вопросам

оценки или раскрытия информации. Ни одно из положений «Концептуальных основ» не имеет преимущественной силы над положениями конкретных МСФО.

В этой связи Совет по МСФО признает, что в ограниченном ряде случаев может иметь место противоречие между «Концептуальными основами» и каким-либо из стандартов. И в случаях, когда подобное противоречие существует, требования МСФО являются более приоритетными по сравнению с требованиями «Концептуальных основ».

Однако, поскольку Совет и в дальнейшем будет руководствоваться «Концептуальными основами» при разработке новых и пересмотре существующих МСФО, число случаев выявленных противоречий сократится с течением времени. Взяв на себя обязательство осуществлять периодический пересмотр также и положений «Концептуальных основ», СМСФО использует как основу свой опыт по работе с ними.

Тексты международных стандартов финансовой отчетности (IAS и IFRS) включены в издание комплекта документов в порядке возрастания их номеров. Они, как правило, имеют следующую типовую структуру:

- **цель** – представляет собой краткое изложение учетной проблемы и описание задач выпуска стандарта;
- **сфера применения** – определяет границы области действия документа, а также условия, при которых он не применяется;
- **определения** – излагают понятия основных терминов, использованных в тексте стандарта;
- **описание стандарта** – является наиболее емкой частью документа, которая обычно содержит набор требований по отношению к объекту учета, таких как критерии признания, первоначальной оценки, оценки после признания, обесценения, выбытия и т. п.;
- **раскрытие информации** – перечисляет обязательные правила раскрытия информации об объекте учета, представленном в финансовой отчетности и учетной политике предприятия;

- **дата вступления в силу и переход к новому порядку учета** – определяет дату начала применения документа и условия переходного периода;
- **прекращение действия других документов** – содержит информацию об упразднении ранее действовавших стандартов в связи с выходом новых;
- **приложения** – могут как являться, так и не являться неотъемлемой частью стандарта. Обычно содержат комментарии о возможных альтернативных подходах к отражению тех или иных событий в отчетности.

Интерпретации КИМФО выпускаются с целью рассмотрения случаев противоречивого или спорного применения положений стандартов, а также толкования некоторых вопросов, специально не охваченных МСФО. При этом в качестве ситуаций для разъяснения обычно выбираются те, которые имеют практическую направленность и представляют значительный интерес для пользователей стандартов.

Интересно отметить, что помимо оригинального текста международных стандартов и интерпретаций, издаваемых на английском языке, Совет по МСФО также публикует их официальный перевод на другие языки мира. К моменту издания настоящей книги почти все действующие стандарты (за исключением, пожалуй, недавно вышедшего МСФО (IFRS) 15) и интерпретации переведены на русский язык. В то же время такие немаловажные для лучшего понимания принципов МСФО компоненты системы, как приложения, не являющиеся неотъемлемой частью стандарта, основы для выводов и руководства по применению, доступны только на английском языке в официальном издании, распространяемом IASCF.

В заключение добавим, что система МСФО, представляющая собой комплекс всех вышеназванных документов, может применяться при составлении финансовой отчетности любых коммерческих организаций: торговых и производственных компаний, банков, страховых обществ и иных предприятий – независимо от их доли рынка, отраслевой принадлежности, вида деятельности или юридической формы.

Приложение 2. Концептуальные основы финансовой отчетности

Появление, изменение, структура и цель «Концептуальных основ»

Как уже не раз отмечалось ранее, международные стандарты разрабатываются исключительно на базе накопленного практического опыта. Процедура выпуска стандарта определяет, что первым этапом создания нового документа является рассмотрение его проблематики в свете применения «Концептуальных основ финансовой отчетности». То есть «Концептуальные основы» для МСФО – это тот базис, на котором держится все многообразие стандартов и интерпретаций.

Впервые «Концепция подготовки и представления финансовой отчетности» (старое заглавие современных «Концептуальных основ» МСФО) появилась в 1989 году и оставалась неизменной вплоть до 2004 года. Однако в 2006 году Совет по международным стандартам совместно с Советом по стандартам финансовой отчетности США в своей работе над совершенствованием базовых принципов финансовой отчетности (с целью приведения их в соответствие с наступившей экономической реальностью) решил пересмотреть концепцию. Итогом продолжительной трехлетней работы стало появление в сентябре 2010 года нового документа, содержащего несколько глав, под названием «Концептуальные основы финансовой отчетности».

Ввиду неоспоримой важности данного документа для всей системы МСФО мы процитируем изложенные в нем «Назначение» и «Статус»:

«Настоящие Концептуальные основы устанавливают принципы, лежащие в основе подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей. Назначение Концептуальных основ состоит в следующем:

- (a) содействовать Совету при разработке будущих МСФО и пересмотре существующих МСФО;
- (b) содействовать Совету в продвижении гармонизации нормативных актов, стандартов бухгалтерского учета и процедур, касающихся представления финансовой отчетности, путем создания основы для уменьшения случаев альтернативного порядка учета, допускаемых МСФО;
- (c) содействовать национальным органам, разрабатывающим стандарты финансовой отчетности, в разработке национальных стандартов финансовой отчетности;
- (d) содействовать составителям финансовой отчетности в применении МСФО и рассмотрении вопросов, которые еще не стали предметом конкретного МСФО;
- (e) содействовать аудиторам в формировании мнения относительно того, соответствует ли финансовая отчетность МСФО;
- (f) содействовать пользователям финансовой отчетности в интерпретации информации, содержащейся в финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО;
- (g) предоставить тем, кто интересуется работой Совета по МСФО, информацию о подходе Совета к написанию МСФО».

Основные положения и структура «Концептуальных основ» рассмотрены на схеме ниже.



Рис. Пр. 2.1. Структура «Концептуальных основ» МСФО

Показанная на схеме структура раскрывает главный принцип «Концептуальных основ», а именно – балансовый подход к представлению информации в отчетности компании, закрепленный в них:

- через определение элементов финансовой отчетности;
- критерии их признания в отчете о финансовом положении;
- концепцию поддержания капитала, согласно которой прибыль считается полученной лишь только в том случае, когда разница в чистых активах компании на конец и начало отчетного периода является положительной величиной.

При этом цель составления отчетности общего назначения заключается в предоставлении финансовой информации об отчитывающейся организации, которая является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, иных заинтересованных лиц при принятии ими решений о выделении данной организации ресурсов.

Как видно из определения цели подготовки финансовой отчетности, Совет по МСФО указывает на пользователей отчетности, для которых она предназначена. Интересно заметить, что в редакции «Концептуальных основ» до 2010 года круг пользователей был значительно шире, чем опубликованный в новом документе, и помимо потенциальных инвесторов и кредиторов включал также поставщиков и покупателей, работников и менеджмент компании, государственные органы и общество.

Таким образом, сузив круг пользователей только до тех, кто непосредственно предоставляет организации ресурсы (или планирует это сделать), разработчик стандартов подчеркнул, что целью подготовки отчетности является предоставление финансовой информации о компании для дальнейшего ее использования при принятии решений о выделении данной компании ресурсов. Конечно, существуют и другие пользователи: регулирующие органы, менеджмент, работники и общество, которые также заинтересованы в получении информации об организации, но включение их в определение цели подготовки финансовой отчетности сделало бы его слишком расплывчатым.

Итак, в сентябре 2010 года Советом по МСФО был закончен обновленный текст главы 1 (Phase A), проведены слушания по главе 2 (Phases B, C), но вносимые изменения так и не были утверждены, а главы 3 и 4 (Phases E, H) остались без изменений.

Затем в связи с получением обращений различных заинтересованных сторон СМСФО возобновил проект по обновлению «Концептуальных основ» и внес соответствующие задачи в рабочий график на сентябрь 2012 года. К обсуждению были представлены вопросы, не упомянутые в более ранних редакциях документа, а также требовавшие устранения очевидные недостатки. После соблюдения необходимых процедур в июле 2013 года был опубликован «Дискуссионный документ», а в мае 2015 года выпущен «Проект положения».

В начале 2018 года «Концептуальные основы финансовой отчетности» содержат уже восемь глав и глоссарий. Новая структура документа представлена в следующей таблице.

Структура концепта МСФО

Раздел документа	Содержание
Введение	Заявлены назначение и статус «Концептуальных основ финансовой отчетности»
Глава 1	Определена цель финансовой отчетности общего назначения
Глава 2	Перечислены качественные характеристики полезной финансовой информации
Глава 3	Дано описание отчитывающегося субъекта и его границ
Глава 4	Приведены определения активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов, а также рекомендации, подтверждающие эти определения
Глава 5	Раскрыты критерии признания (включения) активов и обязательств в финансовой отчетности и даны руководства по прекращению их признания
Глава 6	Рассмотрены основы используемых оценок и рекомендации по их применению
Глава 7	Отражены подходы и руководства в отношении представления и раскрытия
Глава 8	Представлены концепции капитала и поддержания величины капитала
Приложение А	Глоссарий

Необходимо отметить, что на момент выхода данной книги (конец 2019 года) условия использования новой редакции «Концептуальных основ» МСФО при составлении отчетности носят рекомендательный характер и становятся обязательными для применения лишь с отчетного периода, начинающегося 1 января 2020 года.

Однако, чтобы показать разницу в текстах «Концептуальных основ» версий от сентября 2010 года и марта 2018 года, авторы там, где это возможно, раскроют изменения, внесенные в последнюю редакцию документа.

Так, например, «Назначение» и «Статус концепта», изложенные во введении, теперь отражают три следующие основные цели документа:

- оказывать помощь Совету по МСФО в разработке новых и перевыпуске существующих международных стандартов для последовательного соблюдения общих принципов, заложенных МСФО;
- представлять собой базовый документ для составителей финансовой отчетности при создании учетной политики и ее последовательном применении по тем вопросам учета, которые не разъясняются МСФО;
- содействовать в понимании, раскрытии и интерпретации данных, представленных в финансовой отчетности, всем заинтересованным пользователям.

Что же касается цели представления финансовой отчетности общего назначения, то здесь СМСФО внес лишь небольшие уточнения, оставив общий смысл определения цели без изменений. Но, учитывая тот аргумент, что финансовая отчетность содержит информацию об экономических ресурсах компании, в новой редакции «Концептуальных основ» сделан акцент на том, что данные, представленные в отчетности, должны содействовать пользователям в оценке эффективности решений менеджмента компании по управлению ее экономическими ресурсами.

Качественные характеристики полезной финансовой информации

На протяжении выпуска всех редакций «Концептуальных основ» МСФО большое внимание в них уделяется определению понятий, связанных с качеством финансовой информации, ее способностью быть полезной для пользователей отчетности при принятии решений и оценке деятельности организации.

В документе подчеркивается: для того чтобы финансовая информация стала полезной, она должна быть уместной и правдиво представлять то, что она отражает. Ни правдивое представление неуместного экономического события, ни недостоверное представление уместного события не смогут помочь пользователям принять правильные решения.

Таким образом, уместность и правдивое представление являются фундаментальными качественными характеристиками финансовой информации, которым она должна обязательно удовлетворять.

Правдивое представление. Информация считается правдивой, если она верно отражает экономическую сущность событий, представленных в отчетности, и при этом является:

- полной, т. е. содержит все данные (расчеты, описания, дополнительные характеристики и пояснения), необходимые для понимания сути операций;
- нейтральной – без предвзятости в выборе и намерения склонить мнение пользователя в какую-либо сторону с целью манипуляции и увеличения вероятности того, что информация будет им воспринята определенным образом;
- свободной от ошибок, что не означает абсолютной точности во всех отношениях. Но указывает на то, что в описании экономического события не содержится ошибок или пропусков и процесс, использованный для получения представленной информации, был выбран и применен без ошибок.

Уместность информации. Означает ее способность оказывать влияние на решения, принимаемые пользователями, причем даже в тех случаях, когда некоторые из них решают не использовать информацию вовсе либо уже знают о ней из других источников. Уместная информация обладает прогнозной или подтверждающей ценностью либо обоими этими свойствами.

Отдельным, специфичным для организации аспектом уместности является **существенность** события, включаемого в отчетность. Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на решения, принимаемые пользователями в отношении отчитывающейся организации. Поскольку данная качественная характеристика основывается на свойстве или величине финансовой статьи в контексте конкретного отчета любой компании, Совет по МСФО не может установить единое пороговое значение существенности для всех составителей отчетности.

Конечно, совершенство редко, если вообще достижимо. В связи с этим цель СМСФО заключается в том, чтобы, насколько это возможно, максимизировать вышеперечисленные фундаментальные качества. Повысить полезность информации можно за счет улучшения ее сопоставимости, проверяемости, своевременности и понятности.

Перечисленные качественные характеристики призваны обеспечивать полезность финансовой информации в максимально возможной степени, но они не должны входить в конфликт с ее фундаментальными свойствами. Очевидно, что ни в совокупности, ни по отдельности данные характеристики не смогут сделать информацию полезной, если она неуместна либо представлена не правдиво. Кроме того, неотъемлемым ограничением в отношении информации, которая может быть представлена в рамках финансовой отчетности, являются затраты на ее получение и обработку. Поэтому важно понимать, что затраты на подготовку отчетности должны оправдываться выгодами от использования содержащихся в ней данных.

Действительно, если ресурсы, затраченные на подготовку «практически идеальной» отчетности, превышают выгоды от ее использования, то само составление такой отчетности лишено всякого экономического смысла.

Сопоставимость. Является качественной характеристикой, которая позволяет пользователям выявлять и понимать сходства и различия между объектами. В отличие от остальных характеристик сопоставимость не является свойством отдельно взятой статьи, поскольку для сравнения требуются как минимум две статьи. Чтобы информация была сравнимой, схожие вещи должны выглядеть похожим образом, а отличающиеся вещи должны выглядеть различно.

Так возникает понятие последовательности, которое предполагает использование одних и тех же методов в отношении одних и тех же объектов либо в разных периодах в рамках одной организации, либо в одном периоде, но разными организациями. Таким образом, сопоставимость является целью, а последовательность помогает достичь этой цели.

Проверяемость. Дает пользователям возможность удостовериться в том, что информация правдиво представляет те экономические события, которые она отображает. Если информация проверяема, то это означает, что разные осведомленные и независимые друг от друга пользователи отчетности могут прийти к общему мнению о том, что данные в ней представлены правдиво.

Проверяемость может быть прямой или косвенной. Прямое подтверждение данных означает сверку числовой или иной информации путем непосредственного наблюдения, например проведения инвентаризации денежных средств. Косвенное подтверждение означает проверку числовых значений для применяемой модели или формулы и пересчет полученных результатов с использованием одной и той же методологии. Примером может служить составление отчета о движении денежных средств косвенным способом, на основе показателей статей отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе.

Своевременность. Означает наличие у лиц, принимающих решения, доступной информации именно в то время, когда она может повлиять на принимаемые ими решения. Следовательно, полезность информации снижается с увеличением срока ее давности.

Понятность. Четкие классификации, систематизация и представление данных делают информацию понятной. Однако следует отметить, что некоторые экономические явления сложны по своей сути и не могут быть представлены в простой и понятной форме. Исключение же таких событий из состава отчетов упростит их понимание, но одновременно сделает их неполными и, как следствие, вводящими в заблуждение. Поэтому предполагается, что финансовая отчетность составляется для пользователей, внимательно изучающих и анализирующих ее статьи, а также обладающих достаточными знаниями в области бизнеса, экономики и финансов.

Интересно отметить, что еще одной качественной характеристикой, улучшающей правдивое представление финансовой информации, является приоритет экономического содержания фактов хозяйственной деятельности, отражаемых в отчетности компании, над их юридической формой. Данный принцип был закреплен в ранней (до 2010 года) редакции «Концептуальных основ финансовой отчетности», и именно

он кардинально отличал МСФО от многих национальных стандартов учета, направленных по большей части на удовлетворение нужд государства и его регуляторов.

Затем, в редакции «Концептуальных основ» от сентября 2010 года, старая формулировка указанного принципа была удалена из текста документа в явном виде (при этом она сохранилась без изменений в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»).

И вот теперь, в последней версии концепта МСФО, вновь заявлено о том, что правдивое представление данных в отчетности достигается при отражении экономической сути хозяйственных операций, а не их юридической формы, то есть порядка изложения правовой информации в документах, подтверждающих сделки.

Вообще следует сказать, что глава, посвященная качественным характеристикам финансовой информации, в новой редакции документа претерпела минимальные изменения. Все вышеперечисленные характеристики и связанные с ними определения подробно раскрыты, а также приведены способы их достижения. Отдельное внимание уделено понятию осмотрительности, которое обозначено как проявление осторожности при вынесении суждений в условиях неопределенности. В главе говорится, что следование принципу осмотрительности помогает поддерживать нейтральность представленной информации.

Отчитывающийся субъект и его границы

Глава 3 «Финансовая отчетность и организация – составитель отчетности» редакции «Концептуальных основ» МСФО от марта 2018 года вводит новое определение – **отчитывающаяся организация**, под которым понимается наличие стороны экономической деятельности, имеющей четко обозначенные границы.

Глава устанавливает цель составления финансовой отчетности общего назначения (как уже отмечалось ранее, определение цели не претерпело существенных смысловых изменений по сравнению с предыдущей версией документа), а также принцип непрерывности деятельности.

Из всех известных форм отчетности, составляемой по международным стандартам, в данной главе явно упомянуты только две: отчет о финансовом положении и отчет о финансовых результатах. Остальные же формы отнесены к «прочим формам и раскрытиям». Здесь также говорится о том, что финансовая отчетность организации составляется за определенный период, должна включать в себя сравнительную информацию и, при необходимости, прогнозные данные.

Кроме того, в новой редакции «Концептуальных основ» Совет по МСФО счел необходимым заявить о том, что консолидированная финансовая отчетность, как правило, предоставляет пользователям более полезную и полную информацию, чем неконсолидированная.

Активы, обязательства, капитал

В редакции «Концептуальных основ» МСФО от сентября 2010 года элементам финансовой отчетности и правилам их признания отведена глава 4, которая сохранилась без изменений как оставшийся текст документа, взятый из редакции 1989 года. Элементами отчетности, непосредственно связанными с оценкой финансового положения компании, являются активы, обязательства и собственный капитал.

Активы. Названы как ресурсы, контролируемые организацией в результате прошлых событий, от которых ожидается поступление будущих экономических выгод в организацию.

В последней версии «Концептуальных основ» данное определение звучит следующим образом: **актив** – это существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий. Экономический ресурс – право организации, предоставляющее потенциал к получению экономических выгод.

Обязательства. Являются существующей обязанностью организации, возникшей в результате прошлых событий, погашение которой, как ожидается, приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды.

В соответствии с новой редакцией концепта МСФО **обязательства** – это существующая обязанность организации в результате прошлых событий, урегулирование которой приведет к уменьшению экономических ресурсов.

Собственный капитал. Представляет собой остаточную долю в активах организации после вычета всех ее обязательств.

В тексте документа от марта 2018 года определение собственного капитала оставлено без изменений.

Сравнение представленных выше формулировок показывает, что последняя редакция «Концептуальных основ» добавляет новый термин к понятиям активов и обязательств – **экономический ресурс** вместо старого термина **ресурс**. Таким образом, вопрос владения активом рассматривается теперь в большей степени с точки зрения набора получаемых от него прав, а не просто физического наличия объекта.

Кроме того, измененные формулировки не относят активы и обязательства к «ожидаемым» поступлениям или выбытиям. Вместо этого говорится, что экономический ресурс обладает потенциалом к получению или уменьшению экономических выгод.

Как следует из определений элементов финансовой отчетности, они устанавливают существенные характеристики данных элементов, но не указывают на критерии, которые должны соблюдаться при их признании в отчете о финансовом положении.

При анализе статьи финансовой отчетности на предмет ее соответствия определению и отнесения к активам, обязательствам или собственному капиталу необходимо обращать внимание на ее внутреннее содержание, то есть экономическую сущность, а не просто юридическую форму. При этом статьи, не удовлетворяющие критериям признания, не должны отражаться в отчете о финансовом положении.

Например, в случае финансовой аренды содержание и экономическая сущность сделки заключаются в том, что:

- арендатор получает выгоды от использования предмета аренды (актива) на протяжении большей части срока его полезного использования;
- в обмен на это возникает обязательство уплатить за право пользования активом сумму, приблизительно равную величине его справедливой стоимости и сопутствующих затрат на финансирование (процентов);
- договор финансовой аренды приводит к возникновению в учете арендатора статей, которые удовлетворяют определению актива и обязательства и должны быть признаны в качестве таковых в отчете о финансовом положении.

Активы организации возникают в результате прошлых операций и событий, а будущие экономические выгоды, заключенные в них, могут поступать в организацию разными способами. Например, актив может быть:

- использован сам по себе или в сочетании с другими активами в ходе производства товаров или оказания услуг, которые будут проданы организацией;
- обременен на другие активы;
- передан для погашения обязательства;
- распределен в пользу собственников организации.

Отличительной же чертой обязательства является наличие у компании существующей обязанности, которая предполагает необходимость выполнения (достижения) определенных действий или показателей либо ответственность за это.

Чаще всего обязательства бывают юридически закрепленными, то есть возникшими в результате договора, имеющего обязательную силу, или законодательного требования. Это характерно для сумм кредиторской задолженности за полученные товары и услуги. Однако обязательства

могут также возникать в силу сложившейся практики ведения бизнеса, обычаев делового оборота и желания поддерживать хорошие деловые отношения или действовать справедливо. Допустим, что компания в рамках своей политики приняла решение устранять дефекты в проданной продукции, даже если они выявятся после истечения срока предоставленной гарантии. В этом случае суммы, которые, как ожидается, будут затрачены на ремонт уже проданных товаров, являются обязательствами.

Обязательства, так же как и активы, возникают в результате прошлых событий, а их погашение обычно подразумевает передачу организацией экономических ресурсов с целью удовлетворения требований другой стороны. Погашение существующей обязанности может осуществляться разными способами, такими как:

- выплата денежных средств;
- передача других активов;
- предоставление услуг;
- замещение данной обязанности другой обязанностью;
- конвертация обязанности в собственный капитал.

Отдельным способом погашения обязательства является утрата кредитором своих прав требования или отказ от них.

Собственный капитал – это чистые активы компании. В отчете о финансовом положении они могут быть разделены на следующие подклассы:

- акционерный капитал;
- нераспределенная прибыль;
- резервы.

Именно в определении капитала в МСФО заложен принцип двойной записи бухгалтерского учета, устанавливающий равенство между активами и суммой обязательств и статей капитала.

Заметим, что последняя редакция «Концептуальных основ» не разъясняет, как следует отличать собственный капитал от некоторых видов обязательств. Данная ситуация включена в проект по интерпретациям спорных вопросов в отношении учета финансовых инструментов.

Доходы и расходы

Элементами финансовой отчетности, связанными с оценкой прибыли и результатов деятельности организации за период, являются доходы и расходы.

Доходы. Представляют собой увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами участников капитала.

В соответствии с новой редакцией «Концептуальных основ» **доходы** – это увеличение стоимости активов либо уменьшение обязательств, которое приводит к увеличению собственного капитала, кроме случаев, когда такое увеличение связано с вкладами в капитал его участников (собственников).

Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме выбытия или выработки активов либо увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением между участниками капитала.

В последней редакции концепта МСФО расходы представляют собой зеркальное отображение доходов, то есть уменьшение стоимости активов либо увеличение обязательств, которое приводит к уменьшению собственного капитала, кроме случаев, когда такое уменьшение связано с распределением капитала между его участниками (собственниками).

По аналогии с другими элементами финансовой отчетности определения доходов и расходов не устанавливают критерии их признания в отчете о совокупном доходе (отчете о финансовых результатах).

Признание и оценка доходов и расходов, а следовательно, прибыль компании отчасти зависят от концепций капитала и поддержания величины капитала, которые будут применяться ею в момент подготовки финансовой отчетности (эти концепции рассматриваются далее в разделе «Концепция капитала и поддержания капитала»).

Для лучшего понимания отчета о финансовых результатах информация о доходах и расходах в нем, которая является уместной при принятии экономических решений, может быть представлена различными способами. Например, принято показывать отдельно статьи, возникающие в ходе обычной деятельности организации, и те, которые к ней не относятся.

Понятие доходов включает в себя не только выручку, но и прочие доходы. При этом выручка возникает в ходе обычной деятельности и может иметь разные названия в зависимости от вида бизнеса, например: выручка от торговых операций, вознаграждение за оказанные услуги, начисленные проценты, дивиденды, роялти и арендная плата.

Прочие доходы представляют собой другие статьи прибылей, которые удовлетворяют определению доходов и могут возникнуть как в ходе обычной деятельности организации, так и без отношения к ней. Примером прочих доходов является прибыль от выбытия внеоборотных активов или оприходования выявленных излишков запасов.

Расходы – это затраты, возникающие в ходе обычной деятельности компании, такие как себестоимость продаж, заработная плата, амортизация и прочее, а также разного рода убытки. Расходы образуются как следствие выбытия или потребления активов, например: запасов, основных средств, денежных средств и их эквивалентов.

Убытки являют собой прочие статьи, которые удовлетворяют определению расходов и могут, так же как и доходы, возникать в ходе обычной деятельности организации, или без отношения к ней. К ним, например, относятся убытки от выбытия внеоборотных активов, последствий стихийных бедствий.

Критерии признания элементов финансовой отчетности

«Концептуальные основы» МСФО трактуют признание элементов финансовой отчетности как процесс включения в отчет о финансовом положении или в отчет о совокупном доходе объектов, удовлетворяющих определению активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, а также соответствующих критериям их признания. Признание подразумевает словесное описание объекта, оценку в денежном выражении, а также включение такой суммы в итоговые показатели указанных форм отчетности.

Объекты, соответствующие критериям признания, должны быть отражены в финансовой отчетности организации. При этом непризнание таких объектов не компенсируется ни раскрытием информации об используемой учетной политике, ни примечаниями к отчетности.

Так, в «Концептуальных основах» устанавливается, что объект учета, соответствующий определению элемента финансовой отчетности, подлежит представлению и раскрытию в отчетности:

- если поступление в организацию или выбытие из нее будущих экономических выгод, связанных с этим объектом, представляется вероятным;
- и если объект имеет первоначальную стоимость или стоимость, которая может быть надежно оценена.

Помимо этого процесс признания элементов должен основываться на достижении следующих целей:

- обеспечение пользователей финансовой отчетности правдивым представлением и уместной информацией о любых активах и обязательствах, а также доходах и расходах или изменениях в капитале;
- превышение выгод от получения отчетности над затратами на ее составление.

Анализируя объект на предмет соответствия критериям и, соответственно, возможности признания его в финансовой отчетности, следует учитывать фактор существенности. Которая, как уже отмечалось в разделе «Качественные характеристики полезной финансовой информации» настоящего издания, является одной из трех фундаментальных качественных характеристик финансовой информации и способна оказывать влияние на решения, принимаемые пользователями.

В момент признания элементов финансовой отчетности между ними возникает взаимосвязь, означающая, что объект, удовлетворяющий определению и критериям признания конкретного элемента, например актива, автоматически требует признания другого элемента – доходов или обязательства.

Необходимо отметить, что в новой редакции «Концептуальных основ» МСФО помимо критериев признания (оставленных в основном без изменений) рассматриваются также вопросы прекращения признания элементов финансовой отчетности. Для этого требуется правдивое представление:

- активов и обязательств, полученных в результате хозяйственной операции или другого события, которые привели к прекращению признания;
- изменения величины активов и обязательств компании вследствие сделки или другого события.

Кроме того, в документе изложены альтернативные подходы в отношении ситуаций, при которых указанные условия не могут быть выполнены.

Оценка элементов финансовой отчетности

Наиболее значимым, а иногда и весьма трудоемким этапом процесса признания объектов в отчетности является их правильная оценка.

Она представляет собой метод определения денежных сумм, в размере которых должны быть признаны и отражены в отчете о финансовом положении и отчете о совокупном доходе элементы финансовой отчетности. Процесс оценки предусматривает выбор определенной базы оценки.

При составлении финансовой отчетности используются разные виды оценки, которые могут применяться в той или иной степени и в различных сочетаниях. К ним относятся:

- **Первоначальная стоимость.** Основана на отражении активов и обязательств в сумме фактически уплаченных, ожидаемых к поступлению или подлежащих оплате денежных средств и их эквивалентов при приобретении активов (возникновении обязательств).
- **Текущая стоимость.** Предполагает отражение активов в сумме денежных средств, которая была бы выплачена, если бы эти активы приобретались в данный момент времени. При этом обязательства отражаются по недисконтированной (без вычета будущих процентов по заемным средствам) стоимости денежных средств, которые потребовались бы для урегулирования обязательства в данный момент.
- **Возможная цена продажи (стоимость погашения).** Характеризуется тем, что активы отражаются в сумме денежных средств, которые могли бы быть получены в текущий момент времени в результате продажи данных активов в обычном порядке. Обязательства же отражаются по стоимости погашения, то есть по недисконтированной стоимости денежных средств, которые, как ожидается, были бы выплачены для исполнения обязательства при обычном ходе деятельности.

- **Приведенная стоимость.** Означает, что активы и обязательства отражаются по приведенной к текущей дате посредством дисконтирования (выделения процентов по заемным средствам, подлежащих уплате в последующих отчетных периодах) стоимости будущих чистых поступлений или выплат денежных средств, которые, как ожидается, станут генерировать актив или погашать обязательство при обычном ходе деятельности.
- **Справедливая стоимость.** Представляет собой цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки (более подробно понятие справедливой стоимости будет рассмотрено в приложении 3 данной книги).

Чаще всего при подготовке финансовой отчетности организации в качестве базы для оценки используют первоначальную стоимость. Она, как правило, используется в сочетании с другими методами оценки. Так, например, запасы отражаются в отчетности по наименьшей из двух величин: первоначальной стоимости и чистой возможной цене продажи. Рыночные ценные бумаги должны отражаться по справедливой стоимости, а пенсионные обязательства – по приведенной стоимости.

Выбирая тот или иной способ оценки активов и обязательств в конкретной ситуации, необходимо помнить, что сделанный выбор напрямую повлияет на величину капитала, отраженного в отчете о финансовом положении организации.

Также следует отметить, что именно база оценки активов и обязательств наряду с моментом признания их в финансовой отчетности являются ключевыми отличиями в подходах к отражению в отчетности ее отдельных элементов по принципам МСФО и правилам РСБУ.

В редакции «Концептуальных основ финансовой отчетности» от марта 2018 года описанию различных способов оценки отведена новая, отдельная глава, в которой представлены применяемые виды оценки, раскрыта связанная с ними информация, а также приведены плюсы и минусы использования.

Помимо уже известных методов оценки в документе добавлено понятие текущей стоимости, которое хоть и упомянуто в тексте предыдущей редакции, но не раскрыто с позиции определения данного термина.

Документ также рассматривает факторы, которые необходимо принимать во внимание при выборе базы оценки, но не содержит никаких конкретных указаний на этот счет. Это связано с тем, что выбор того или иного метода оценки будет зависеть от цели представления финансовой отчетности, улучшения качества финансовой информации и ограничения связанных затрат.

Концепция капитала и поддержания капитала

Данная глава «Концептуальных основ» МСФО выделяет две концепции поддержания капитала: финансовую и физическую. Выбор организацией одной из концепций зависит от целей составления отчетности и потребностей ее пользователей.

Большинство компаний при подготовке финансовой отчетности применяют финансовую концепцию капитала, согласно которой под капиталом подразумеваются инвестированные денежные средства, отождествляемые с чистыми активами (собственным капиталом) в совокупности с заемными средствами организации. Таким образом, финансовая концепция используется, если пользователей отчетности интересует прежде всего поддержание номинальной величины или покупательной способности инвестированного капитала.

Эта же концепция положена в основу международных стандартов финансовой отчетности.

Поддержание величины финансового капитала означает, что прибыль зарабатывается только тогда, когда денежная стоимость чистых активов организации на конец отчетного периода превышает стоимость ее чистых активов на начало периода. При этом исключаются любые распределения в пользу или взносы со стороны собственников на протяжении периода.

Поддержание финансового капитала может оцениваться в номинальных денежных единицах или в единицах постоянной покупательной способности (то есть с учетом инфляции). Это связано с тем, каким образом компания определяет величину капитала для его поддержания.

Существует взаимосвязь между концепциями капитала и концепцией прибыли, она предусматривает исходную точку для оценки прибыли. Прибылью, или доходом на капитал, могут считаться исключительно поступления активов сверх сумм, необходимых для поддержания капитала. Следовательно, прибыль – это остаточная величина после вычета расходов из доходов. Если расходы превышают доходы, то остаточная сумма является убытком.

В общем смысле можно сказать, что организация поддержала величину своего капитала, если на конец отчетного периода она располагает таким же капиталом, как и на начало.

Концепция физического капитала рассматривает его с точки зрения производственных мощностей организации или количества выпускаемых в день единиц продукции. Данная концепция должна применяться, если пользователей отчетности интересует прежде всего операционная способность организации.

Поддержание физического капитала в общем случае означает, что прибыль зарабатывается исключительно в ситуации, когда физическая производственная мощность компании на конец периода превышает ее производственную мощность на начало периода после исключения любых распределений в пользу собственников или взносов с их стороны, осуществленных в течение периода.

Приложение 3. Понятие справедливой стоимости

Что такое справедливая стоимость?

Довольно часто международные стандарты требуют или разрешают представление элементов финансовой отчетности в оценке по справедливой стоимости – как при первоначальном признании, так и при последующем учете активов и обязательств. В связи с этим авторы книги посчитали необходимым рассмотреть данный способ оценки в отдельной главе.

Понятию справедливой стоимости и методике ее определения и использования полностью отведен МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», вступивший в действие с 1 января 2013 года. Сфера применения данного стандарта весьма широка, поскольку практически любая по своему размеру и виду деятельности компания подпадает под его положения.

МСФО (IFRS) 13 формулирует понятие справедливой стоимости как цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства на добровольной основе между участниками рынка на дату осуществления оценки. Такое определение и последующие пояснения к нему, содержащиеся в тексте стандарта, вводят ключевые параметры, присущие справедливой стоимости:

- неотъемлемые характеристики объекта учета;

- цена;
- рынок;
- операция на добровольной основе.

Неотъемлемые характеристики. Справедливая стоимость должна оцениваться для конкретного объекта учета и учитывать неотъемлемые характеристики актива или обязательства с позиции участников рынка. В частности, для актива будут учитываться его состояние и местонахождение, а для обязательства – кредитный риск должника. Принимаются во внимание также ограничения на продажу или использование активов и обязательств.

Так, справедливая стоимость земельного участка из категории сельскохозяйственных земель будет отличаться от такого же участка, предназначенного под застройку инвестиционного объекта, например торгового центра, поскольку различаются возможности их использования.

Цена. Устанавливается как цена продажи актива или передачи обязательства при проведении операции на добровольной основе. Причем она не должна изменяться с учетом затрат по сделке, так как они являются характеристикой сделки, а не объекта учета. К затратам по сделке относятся расходы:

- которые возникают непосредственно из операции и являются существенными для нее;
- которые компания не понесла бы, если бы решение продать актив или передать обязательство не было принято.

Рынок. МСФО (IFRS) 13 рассматривает понятия основного и наиболее выгодного рынков. Основным является рынок с самым большим объемом и уровнем деятельности в отношении актива или обязательства. Определять справедливую стоимость предлагается в первую очередь для сделки, осуществляемой на нем.

Если основной рынок отсутствует, то справедливая стоимость должна оцениваться для операции, которая произошла бы на наиболее выгодном для компании рынке. То есть в условиях, которые позволят максимально

увеличить стоимость продажи актива или уменьшить стоимость, выплачиваемую при передаче обязательства, после учета всех затрат по сделке и транспортных расходов.

При этом обязательным фактором, принимаемым организацией во внимание в отношении обоих рынков, является наличие у нее доступа к ним. Например, компании не могут использовать процентные ставки, применяемые при межбанковском финансировании, а также ставки на зарубежных рынках, если привлечение кредита из-за рубежа невозможно.

Операция на добровольной основе. Означает тот факт, что операция является обычной для данного рынка и проводится на добровольной основе, а не принудительно. Поэтому при подборе аналогичных сделок на рынке следует исключать те из них, которые совершаются под давлением обстоятельств, например в случае вынужденной продажи или ликвидации.

Методы оценки справедливой стоимости, используемые компанией, могут применяться ею по отдельности или в сочетании между собой. Стандарт допускает использование нескольких методов одновременно. Главным критерием выбора при этом является доступность исходных данных, используемых в расчете.

Согласно МСФО (IFRS) 13 подходами оценки справедливой стоимости являются:

- рыночный;
- затратный;
- доходный.

Рыночный подход. Является методом оценки, который использует цены и другую соответствующую информацию, порождаемую рынком с участием аналогичных (сопоставимых) активов и обязательств или их групп. Данный подход к определению справедливой стоимости принимает за основу сравнение:

- сопоставимых компаний – используется, как правило, при оценке финансовых инструментов;

- сопоставимых сделок;
- прямых продаж.

Безусловным достоинством указанного метода является то, что он наиболее точно отражает рыночную стоимость активов, обязательств или бизнеса и в минимальной степени применяет иные оценки и допущения.

К недостаткам рыночного подхода относятся отсутствие постоянной возможности определения основного рынка для отдельных видов операций, а также сложности, присущие оценке сопоставимых сделок при дефиците общедоступной информации о них.

Доходный подход. Определяется как метод оценки, который приводит величину будущих доходов или поступлений денежных средств к ее единой стоимости на текущий момент времени (т. е. к дисконтированной сумме). Иными словами, справедливая стоимость рассчитывается исходя из текущих ожиданий участников рынка о будущих денежных потоках. Доходный подход включает в себя следующие способы оценки:

- дисконтирование денежных потоков – наиболее часто используется при оценке бизнеса;
- метод избыточных прибылей – требуется, как правило, при оценке гудвила и прочих НМА;
- метод освобождения от роялти – применяется при оценке торговых знаков и патентов;
- метод оценки опционов – необходим для расчета справедливой стоимости опционов.

Достоинством данного подхода считается то, что выполненная с его помощью оценка актива (или бизнеса) представляет собой текущую стоимость всех будущих выгод, генерируемых данным активом, а входящие значения, используемые в формуле оценки, могут быть изменены в зависимости от специфики оцениваемых объектов.

Недостатком метода является получение оценки будущих денежных потоков, которая, по сути, представляет собой прогнозную величину и может существенно отличаться от фактических результатов. Например, ошибочно выбранная ставка дисконтирования или неправильная оценка рисков, присущих будущим денежным потокам, исказит расчетную величину справедливой стоимости.

Затратный подход. Заключается в определении текущей стоимости замещения оцениваемого актива. В этом случае справедливая стоимость – это сумма затрат, которую компания заплатит за приобретение или строительство замещающего актива, который обладает сопоставимой пользой и используется в аналогичной отрасли, с учетом его морального износа. Иными словами, стоимость замещения представляет собой величину расходов на воспроизводство подобного объекта на дату оценки.

Если справедливая стоимость актива оценивается с помощью затратного подхода, то она не должна превышать затраты на приобретение актива, схожего по физическим свойствам и функциональности. Данная методика объединяет следующие способы оценки:

- расчет скорректированных чистых активов – используется на начальном этапе оценки бизнеса;
- определение стоимости замещения или восстановительной стоимости – довольно часто используется с целью оценки основных средств;
- получение экономии в себестоимости – применяется для оценки различных видов НМА.

Среди достоинств затратного подхода следует отметить то, что он может обеспечить минимальную стоимость для активов, которые не имеют аналогов (являются уникальными) на рынке, а также максимальную стоимость для активов, которые легко заменяются на рынке. В обоих случаях исторические затраты, относящиеся к активу, легко получить и проверить. Кроме того, метод дает возможность принять решение относительно того, что лучше: купить актив или воспроизвести его самостоятельно?

К недостаткам подхода относится отсутствие возможности для прямого анализа экономических выгод, связанных с оцениваемым активом или бизнесом.

При выборе одного из трех способов определения справедливой стоимости актива (обязательства), предложенных МСФО (IFRS) 13, необходимо учитывать, что используемый метод должен применяться последовательно от одного отчетного периода к другому. Однако допустимо также использование иной методики, равно как и внесение изменений в старый подход, при условии, что это позволит получить более точную и надежную оценку справедливой стоимости в существующих обстоятельствах.

Когда следует применять оценку по справедливой стоимости?

Примеры ситуаций, при которых другие МСФО ссылаются на положения МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», представлены в таблице ниже. Для всех указанных случаев, кроме последнего, требуется использование оценки по справедливой стоимости и соответствующее раскрытие данного факта в финансовой отчетности.

Случаи применения МСФО (IFRS) 13

Объекты учета и соответствующие им стандарты	Примеры ситуаций, требующих определения справедливой стоимости по правилам МСФО (IFRS) 13
Финансовые активы и финансовые обязательства МСФО (IAS) 32 МСФО (IAS) 39 МСФО (IFRS) 7 МСФО (IFRS) 9	Первоначальное признание всех финансовых активов и обязательств. Последующая оценка финансовых активов и обязательств, учитываемых по справедливой стоимости, а также учет операций хеджирования. Ежегодное раскрытие для основных классов всех финансовых инструментов
Основные средства, НМА, инвестиционная недвижимость МСФО (IAS) 16 МСФО (IAS) 38 МСФО (IAS) 40 МСФО (IFRS) 1	Последующая оценка указанных активов, если применяется модель переоценки. Первоначальное признание при поступлении в результате обмена на не денежные активы. Для инвестиционного имущества – последующее раскрытие при применении модели учета по исторической стоимости
Учет государственных субсидий МСФО (IAS) 20	Первоначальное признание

Когда следует применять оценку по справедливой стоимости?

Объекты учета и соответствующие им стандарты	Примеры ситуаций, требующих определения справедливой стоимости по правилам МСФО (IFRS) 13
Выручка МСФО (IFRS) 15	Первоначальное признание всего объема выручки. Первоначальное признание и последующая оценка бонусных баллов, предоставляемых покупателям в рамках программ лояльности
Операции объединения бизнесов МСФО (IFRS) 3	Первоначальное признание идентифицируемых активов и обязательств, за исключением установленных случаев. Оценка вознаграждения, передаваемого продавцу бизнеса
Объекты учета и соответствующие им стандарты	Примеры ситуаций, требующих определения справедливой стоимости по правилам МСФО (IFRS) 13
Активы, предназначенные для продажи, и прекращаемая деятельность МСФО (IFRS) 5	Первоначальное признание и последующая оценка (справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу)
Неденежные активы, передаваемые собственнику КРМФО (IFRIC) 17	Первоначальное признание и последующая оценка
Активы, требующие проверки на обесценение МСФО (IAS) 36	Расчет возмещаемой стоимости, если она определяется как справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу. Требуется только раскрытие

На практике выбор того или иного подхода для оценки справедливой стоимости зависит от следующих факторов:

- природа самого оцениваемого объекта: для определения стоимости земли, недвижимости и сложного оборудования, как правило, необходимо заключение эксперта, а для покупных товаров и материалов достаточно проспектов рыночных цен;
- достоинства и недостатки каждого из подходов, а также уровень применяемых допущений. Например, использование рыночных цен – это более объективная оценка, так как она не требует субъективных корректировок, свойственных другим подходам.

Использование нескольких подходов для оценки справедливой стоимости по тем объектам учета, где это возможно, для сравнения полученных результатов обеспечит дополнительную проверку данных оценки и поможет выявить возможную ошибку. Как правило, если компания использует корректную исходную информацию и допущения при расчете справедливой стоимости в рамках рыночного и доходного подходов, полученные результаты находятся приблизительно в одинаковом диапазоне.

Список использованной литературы

- Брошюра «МСФО в кармане», апрель 2008 г. // Опубликовано компанией «Делойт Туш Томацу» на сайте www.iasplus.com.
- Брошюра «PwC – Illustrative IFRS consolidated financial statements for 2016 year ends», февраль 2017 г. // Опубликовано компанией PWC LLP на сайте www.pwcinform.com.
- М.Л. Пятов «Бухгалтерский учет для принятия управленческих решений» // М.: 1С-Публишинг, 2009.
- М.Л. Пятов, И.А. Смирнова «Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности» // М.: 1С-Публишинг, 2008.
- Ирина Королева, Юлия Батарова «Как максимально сблизить учет по МСФО и РСБУ» // Журнал «МСФО на практике», № 3, сентябрь 2011.
- Надежда Юрченко «План счетов: рекомендации по разработке» // Журнал «МСФО на практике», № 3, март 2012.
- Интервью «Благодаря автоматизации мы смогли перевести управленческий учет на МСФО» // Журнал «МСФО на практике», № 3, март 2013.

- Любовь Романова «Справедливая стоимость: новое и хорошо забытое старое» // Журнал «МСФО на практике», № 10, октябрь 2013.
- Ольга Литвиненко «Подходы к оценке справедливой стоимости» // Журнал «МСФО на практике», № 11, ноябрь 2013.
- Надежда Горина «Как составить свой план счетов по МСФО» // Журнал «МСФО на практике», № 10, октябрь 2014.
- Александр Локтев «Самое трудное в МСФО – автоматизация» // Журнал «МСФО на практике», № 1, январь 2016.
- Андрей Якубсон «Зачем вашей компании Таксономия МСФО: пять причин» // Журнал «МСФО на практике», № 7, июль 2016.
- Виктор Шапкин «Автоматизация управленческого и МСФО-учета: практический опыт» // Журнал «МСФО на практике», № 6, июнь 2018.
- Наталья Беляева «Тест-драйв популярных учетных систем: понравилось не все» // Журнал «МСФО на практике», № 7, июль 2018.
- Анна Вырышева «Как сократить число корректировок по выручке: сближаем учет по МСФО и РСБУ» // Журнал «МСФО на практике», № 11, ноябрь 2018.
- Манько Снежана Владимировна «Автоматизация учета по МСФО: методологическая база проекта» // Журнал «Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты», 2018.

© ООО «1С-Публишинг», 2020

© Оформление. ООО «1С-Публишинг», 2020

Все права защищены.

Материалы предназначены для личного индивидуального использования приобретателем. Запрещено тиражирование, распространение материалов, предоставление доступа по сети к материалам без письменного разрешения правообладателей.

Фирма «1С»

123056, Москва, а/я 64, Селезневская ул., 21.

Тел.: (495) 737-92-57, факс: (495) 681-44-07.

1c@1c.ru, <http://www.1c.ru/>

Издательство ООО «1С-Публишинг»

127434, Москва, Дмитровское ш., 9.

Тел.: (495) 681-02-21, факс: (495) 681-44-07.

publishing@1c.ru, <http://books.1c.ru>

О найденных опечатках просьба сообщать по адресу publishing@1c.ru.