

ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ АСПЕКТЫ ВНЕДРЕНИЯ МСФО

Внедрение международных стандартов финансовой отчетности в учетную практику предприятия, как правило, осуществляется в несколько этапов. Условно их можно разделить на организационно-технические и методологические. Рассмотрим подробнее организационные аспекты внедрения в учетную практику предприятия МСФО.

1) Определение подхода к организации перехода на МСФО.

На сегодняшний день можно выделить два основных подхода к организации перехода на МСФО: перспективный и ретроспективный.

- Перспективный подход ориентирован на планирование и составление первой финансовой отчетности по МСФО за будущие периоды или в режиме реального времени.

Пример.

Компания решила подготовить первую финансовую отчетность по МСФО за 2015 год. Значит, эта финансовая отчетность должна содержать полную сравнительную информацию, как минимум, за один предшествующий отчетному период, т.е. за 2014 год. Кроме того, должна быть представлена выверка сравнительных данных по статьям капитала на 1 января 2014 года с раскрытием и объяснением каждой значительной поправки, произведенной для приведения данных по российским стандартам в соответствии с международными.

Таким образом, чтобы получить эти данные компании оптимально начать работу по подготовке вступительного баланса по МСФО в 2013 году. Это обеспечит своевременность применяемых суждений и оценок, даст время на планирование процесса, определение необходимых ресурсов и ИТ-систем, выработку учетной политики, привлечение необходимых экспертов (например, оценщиков), обучение персонала и решение других вопросов, связанных с внедрением МСФО.

Недостаток перспективного подхода связан с тем, что учетная политика предприятия должна соответствовать тем МСФО, которые будут действовать для финансовой отчетности за 2015 год. Что предполагает необходимость предварительного определения перечня стандартов, применяемых только в 2015 году и их влияния на данные вступительного баланса на 1 января 2014 года.

- Ретроспективный подход предполагает составление первой финансовой отчетности за уже прошедшие периоды.

Таким образом, возможность его реализации зависит от надежности системы сбора, хранения и обработки информации.

Пример.

Если компания в 2014 году решает, что датой перехода на МСФО будет 1 января 2012 года, то первая отчетность по МСФО, включая сравнительные данные, будет составлена за 2013 год. А при составлении финансовой отчетности потребуется сформировать те суждения и оценки, которые должны были бы существовать на 1 января 2012 года.

При таком подходе могут возникнуть определенные сложности, связанные с ретроспективной оценкой статей по справедливой стоимости на дату перехода на МСФО. Кроме того, этот подход предполагает, что отчетность в новом формате будет представлена инвесторам одновременно, то есть без подготовительного периода, что может привести к возникновению трудностей, связанных с восприятием информации.

Несомненным достоинством ретроспективного подхода является предсказуемость результата и определенность в формировании учетной политики: отражаемые операции уже имели место, а применяемые стандарты действуют уже несколько лет.

2) Выбор способа формирования отчетности по МСФО.

В теории и учетной практике на сегодняшний момент сложились несколько методов получения финансовой отчетности по МСФО. Условно их можно разделить на две группы: классические и модифицированные.

Первая группа – «классические» методы (Соколова Е.С., Гетьман В.Г., Палий В.Ф., Соснаускене О.И. Шульгина О.Ю., Корнеев М.В. и др):

- трансформация отчетности, составленной по российским стандартам учета;
- параллельный учет.

Вторая группа – модифицированные методы:

- периодическая трансляция данных, сформированных по российским учетным стандартам (Морозова Т.В., Мощенко Н.П., Заббарова О.А.);
- параллельный учет по наиболее трудоемким участкам и трансформация остальных объектов учета (Полякова А.Е.).

Остановимся подробнее на каждом из них.

Трансформация отчетности, составленной по российским стандартам учета, предполагает, что показатели отчетности по международным стандартам формируются на основе информации, содержащейся в бухгалтерском учете и отчетности по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ), путем их корректировки в соответствии с требованиями МСФО [6]. Существует несколько подробных вариантов, которые могут рассматриваться при использовании метода трансформации предшествующих отчетных периодов (табл.1):

Таблица 1

Варианты

метода трансформации отчетности

Вариант	Характеристика
Базовая трансформация	Это метод высокого уровня, который просто переводит имеющуюся, предусмотренную законодательством информацию в формат МСФО. Финансовая информация представлена в местной валюте.
Полная трансформация	При этом методе учитываются изменения, осуществляемые при базовой трансформации, и осуществляются корректировки определенных счетов, используя первичные документы. Предоставляется информация в соответствии с МСФО, без корректировок финансовой отчетности в условиях гиперинфляции (IAS 29). Финансовая информация представлена в местной валюте.
Полная трансформация в МСФО, включая корректировки с учетом инфляции.	Этот вариант предусматривает полный трансформационный процесс, и представляет финансовую информацию в соответствии с МСФО в местной валюте с необходимыми корректировками в финансовой информации для финансовой отчетности в условиях гиперинфляции.
Полная трансформация в иностранную валюту.	Финансовая информация в соответствии с МСФО в местной валюте конвертируется в иностранную валюту.

Данный метод является наименее трудоемким, при составлении отчетности процессы документооборота можно оставить практически без изменений, можно не внедрять информационную систему, однако погрешность показателей финансовой отчетности может быть очень высокой. Это происходит, поскольку многие корректировки показателей отчетности выполняются экспертами исходя из их профессионального суждения. В свою очередь данный факт повышает субъективизм процесса формирования показателей отчетности, что в конечном итоге может послужить причиной существенных ошибок и искажений.

Основная организационно-техническая проблема - это отсутствие на рынке полноценных программных продуктов по автоматизации процесса трансформации отчетности. Трансформационные таблицы обычно формируются в электронных таблицах формата MS Excel или аналогичных, которые пользователи разрабатывают и настраивают самостоятельно.

Таки образом, метод трансформации более экономичен и доступен, а трансформация отчетности в наименьшей степени подлежит автоматизации, но с ним связаны довольно высокие риски качества результата при смене исполнителей [2]. Кроме того, он не позволяет составить отчетность в короткие сроки, поскольку первоначально необходимо ее подготовить по российским стандартам. Кроме того, метод исключает возможность оперативного контроля оборотных показателей и обращения к аналитике по данным МСФО.

Метод параллельного учета предполагает, что каждая операция одновременно отражается в учетных регистрах как в соответствии с требованиями российских, так и международных стандартов. Он является наиболее трудоемким и сложным с точки зрения организационно-технических мероприятий, однако позволяет повысить уровень достоверности формируемой отчетности и снижает риски качества результата при смене сотрудников.

Этот метод дает возможность оперативного обращения к аналитике любого уровня, что крайне важно для подготовки отчетности. С другой стороны, это достаточно сложная задача с методологической точки зрения, так как необходимо применять международные стандарты к каждой хозяйственной операции. При этом возникает необходимость постоянно сверять данные по РСБУ с МСФО на предмет полноты учета.

К недостаткам метода параллельного учета также следует отнести его высокую стоимость и несовершенство средств программного обеспечения.

Периодическая трансляция данных российского учета в отдельные регистры с последующими корректировками.

Это модифицированный метод, позволяющий в определенной степени избежать недостатков двух предыдущих способов, но требующий обязательной автоматизации. Метод обеспечивает достаточную точность представления информации и в приемлемые сроки, поскольку не надо ждать окончания подготовки российской бухгалтерской отчетности - достаточно данных учета обо всех основных хозяйственных операциях.

Для метода трансляции первичными являются данные, зафиксированные в регистрах, составленных по российским правилам. На их основе по таблицам соответствия производится перевод (трансляция) проводок из одного учетного стандарта в иной или иные учетные стандарты. Соответственно, для каждого стандарта должен быть предусмотрен свой План счетов, свои учетные регистры и таблицы соответствия счетов, принадлежащих разным Планам счетов.

Отличие данного метода от параллельного учета состоит в том, что проводки в дополнительный регистр учета по правилам МСФО, попадают не сразу в момент ввода хозяйственной операции, а лишь при выполнении регламентной операции трансляции проводок. Пересчет сумм операций по соответствующим курсам также осуществляется в процессе трансляции.

Проблема применения данного метода состоит в том, что в международных стандартах имеются операции, для которых нет аналогов в российском учете (например, переоценка неденежных активов, которые учитываются по справедливой стоимости в иностранной валюте). Эти операции не могут быть получены непосредственно механизмом трансляции, поскольку для него нет необходимого исходного материала. В связи с этим, потребуется ввод дополнительных записей, устраняющих эти различия.

Этот ввод, может быть выполнен с использованием различных механизмов: специализированных документов, бухгалтерских справок, типовых операций, ручных операций или их сочетания.

После выполнения указанных операций в конце отчетного периода выполняются процедуры закрытия счетов, и формируется отчетность.

Таким образом, для данного метода характерно, что первичным является учет по российским стандартам. В течение отчетного периода (периодов) учетные данные отражаются в регистрах учета по РСБУ. Затем в конце отчетного периода проводки из российских регистров переводятся в проводки, соответствующие правилам МСФО. После этого по проводкам из регистров МСФО выполняются регламентные операции по закрытию счетов и формированию финансовых результатов. На основании этой информации формируется итоговая финансовая отчетность.

Последний метод также выбирают многие компании – это ведение параллельного учета по наиболее трудоемким участкам (например, основные средства, финансовые инструменты) и ручная трансформация по остальным корректировкам. Это метод, являясь производным от предыдущего, также позволяет в определенной степени избежать недостатков двух «классических» способов.

Основной методологической проблемой модифицированных методов является превалирование в международном учете экономического содержания операции над ее правовой формой. Отражать в учете нужно любые действия, влияющие на экономическое состояние предприятия вне зависимости от наличия или оформления подтверждающих документов. Безусловно, к трудностям также следует отнести расхождения в учетных принципах по разным стандартам. Они приводят к тому, что в российском учете надо выявить операции, учитываемые иначе чем в МСФО, и выполнить соответствующие корректировочные проводки. Кроме того, иногда весьма серьезной проблемой может стать качество ведения отечественного учета.

Для иллюстрации ключевых отличий в информационных потоках каждого метода необходимо специфицировать исходные данные и информацию, получаемую на выходе (табл. 2).

Таблица 2

Информационные потоки, характеризующие методы составления отчетности в МСФО.

Метод	Необходимость использования специализированного программного продукта	Вход	Выход
Параллельный учет	Да	Первичные документы	Проводки в различных учетных регистрах, соответствующих различным стандартам. Отчетность в нескольких

			стандартах.
Трансформация отчетности	Нет	Отчетность по РСБУ + учетные регистры, аналитические ведомости и отчеты по статьям баланса, требующие корректировок между стандартами, другая дополнительная информация.	Отчетность в нескольких стандартах.
Трансляция данных	Да	Проводки по РСБУ. Дополнительные проводки для МСФО.	Учетные регистры для различных стандартов. Отчетность в нескольких стандартах.
Параллельный учет по наиболее трудоемким участкам и трансформация по остальным участкам	Да	Первичные документы по заранее установленным учетным участкам + учетные регистры, аналитические ведомости и отчеты по статьям баланса, требующие корректировок между стандартами, другая дополнительная информация.	Проводки в различных учетных регистрах, соответствующих различным стандартам (по установленным участкам), учетные регистры для различных стандартов. Отчетность в нескольких стандартах.

Следует заметить, что по мнению ряда авторов, российским компаниям необходимо отказаться от трансформации отчетности или ведения параллельного учета, отдавая предпочтение максимальному сближению российских правил бухгалтерского учета с международными стандартами [3,7].

Такой подход, как утверждают авторы, позволит сократить затраты на ведение параллельного учета и трансформацию и позволит сформировать прозрачную финансовую отчетность, понятную как собственникам, так и инвесторам. Однако на наш взгляд, реализация такого подхода на настоящий момент затруднительна, в силу не развитости законодательства.

3) Установление субъекта, осуществляющего функции составления и представления отчетности по МСФО.

На данном этапе необходимо решить вопрос о том, - кто будет формировать отчетность по МСФО: сторонний консультант или специализированное структурное подразделение (отдел по МСФО).

Предприятие, решившее воспользоваться услугами консультанта, в первую очередь сталкивается с проблемой его выбора.

Следует заметить, что в данном случае, необходимы услуги не только по подготовке финансовой отчетности, но и по ее аудиту. Обычно обе эти услуги оказывают аудиторские фирмы. В то же время консультантом предприятия может выступать и

консалтинговая компания. Если отчетность по МСФО требуется составлять не слишком часто, например, один раз в год можно воспользоваться функцией аутсорсинга.

При этом в связи с различными функциями, которые выполняет консультант и аудитор в процессе подготовки и представления отчетности, на их выбор влияют различные факторы. К консультанту, в отличие от аудитора, не предъявляются требования независимости от компании, его деятельность не регулируется какими-либо специальными нормами, за исключением общих норм и стандартов аудиторской деятельности в отношении сопутствующих услуг, оказываемых клиентам (только для аудиторских фирм). Информация о консультанте компании, в отличие от информации об аудиторе, не является публичной. Поэтому при выборе консультанта целесообразно исходить, прежде всего, из его квалификации.

В этом случае можно воспользоваться услугами международных аудиторских фирм, входящих в так называемую «большую четверку» - PricewaterhouseCoopers, Ernst&Young, KPMG, Deloitte&Touche чьи компетенции в этой области признаны рынком, либо обратиться к российским аудиторским фирмам, входящих в двадцатку крупнейших аудиторско-консалтинговых фирм России.

Услуги консультантов могут понадобиться компаниям по следующим направлениям:

- 1) Разработка методик трансформации - комплексной программы, описывающей основные трансформационные процедуры по различным областям учета.
- 2) Детальное описание новых процедур в соответствии с МСФО (например, в части отложенных налогов, учета влияния инфляции, консолидации финансовой отчетности и т.д.).
- 3) Составление информационных запросов - унификация форм для сбора необходимой информации, на основе которой будет производиться трансформация финансовой отчетности.
- 4) Разработка систем таблиц сходств-различий учета по российским стандартам и МСФО;
- 5) Разработка уникального плана счетов, который позволит формировать все необходимые примечания к финансовой отчетности.
- 6) Разработка форм отчетности и примечаний в зависимости от специфики деятельности конкретных компаний.
- 7) Непосредственное составление или трансформация отчетности - оказание комплексных услуг по трансформации российской бухгалтерской отчетности согласно требованиям МСФО.
- 8) Проведение семинаров для сотрудников компаний.

Таким образом, предприятие будет вынуждено воспользоваться целым комплексом услуг консультационных компаний, что потребует больших издержек, связанных с переходным периодом.

Кроме того, как отмечают эксперты (Н. Смирнова, Э. Тайлер, Д. Моргун и др.), если предприятие готовит финансовую отчетность по МСФО с помощью аутсорсинговых компаний, то при изменении частоты выпуска отчетности неизбежно увеличивается нагрузка на сотрудников в связи со сбором информации для консультантов, и возрастает стоимость их услуг.

Вторая проблема, которую выделяют эксперты, связана с тем, что топ-менеджеры компании не принимают активного участия в процессе подготовки отчетности, и поэтому часто не могут детально объяснить текущие финансовые показатели по МСФО или сделать обоснованный прогноз, используя информацию из финансовой отчетности по МСФО. Данная информация необходима инвесторам и аналитикам, которые начинают активно интересоваться компанией при ее выходе на рынки капитала.

Третья проблема может возникнуть при неправильно составленном договоре об оказании услуг по подготовке финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Так, компания-заказчик может получить формы отчетности и текст примечаний к ней в

формате Word без каких-либо подтверждающих рабочих материалов. Такая отчетность совершенно бесполезна для целей аудита, и все данные для подготовки отчетности по МСФО необходимо восстанавливать с нуля. При менее критичном варианте консультанты могут представить свои рабочие расчеты в режиме «только для чтения» (с цифровыми данными без формул). Это позволит провести аудит финансовой отчетности, но делает представленную информацию бесполезной для дальнейшего использования при самостоятельной подготовке финансовой отчетности по МСФО [5].

С четвертой проблемой могут столкнуться те предприятия, которые отдавали подготовку финансовой отчетности по МСФО на аутсорсинг много лет. Консультанты не обязаны хранить данные (рабочие материалы) много лет подряд, и если клиент через какое-то время запросит подтверждение так называемых поправок прошлых периодов, которые переходят из одной трансформационной таблицы в другую в каждом отчетном периоде, то может оказаться, что нужные документы уже утеряны или уничтожены.

Переход на самостоятельную подготовку финансовой отчетности по МСФО обычно начинается с формирования отдела по МСФО. На практике начальник данного отдела может подчиняться финансовому директору или главному бухгалтеру, каждый в отделе отвечает за определенные направления бизнеса либо за участки учета. При этом важно, чтобы функции составления отчетности и ее авторизации выполнялись разными специалистами, кроме того необходимо предусмотреть доступ сотрудников отдела к бухгалтерским базам и осуществление выгрузки информации. Специалисты-методологи данного отдела могут разрабатывать формы, которые в дальнейшем будут использовать бухгалтеры, формировать технические задания для консультантов (например, оценщиков) и т.д.

Создать отдел по МСФО можно, привлекая специалистов со стороны или обучая собственных сотрудников, возможен и комбинированный вариант. Каждый из подходов имеет свои преимущества и недостатки. Рассмотрим каждый вариант подробнее.

Если формировать отдел по МСФО с привлечением сотрудников со стороны, уже владеющих необходимыми навыками подготовки и представления финансовой отчетности по стандартам МСФО, то их главной задачей станет постановка системы составления отчетности с нуля. Поскольку специалисты по МСФО уже обладают нужной квалификацией и владеют методологией формирования отчетности по МСФО, они смогут в относительно короткие сроки адаптировать модели подготовки отчетности к бизнесу компании. При этом не придется затрачивать дополнительные средства на обучение сотрудников.

Вместе с тем, специалисты по МСФО достаточно высокооплачиваемы, а спрос на них превышает предложение. Особенно высок уровень оплаты при постановке системы подготовки отчетности по МСФО с нуля. А их уход может привести к срыву подготовки финансовой отчетности за период.

Недостатком привлечения сторонних специалистов (особенно на первых этапах) может стать увеличение риска снижения качества отчетности, поскольку они не знакомы со спецификой бизнеса. Уровень данного риска возрастает, если финансовая отчетность по МСФО готовится в одном регионе, а информация собирается в других регионах сотрудниками, не получившими должной подготовки в области МСФО.

В отдел международной финансовой отчетности можно набрать сотрудников, уже работающих на предприятии и владеющих российским бухгалтерским учетом, направив их на дальнейшее обучение и переподготовку. После соответствующего обучения международным стандартам специалисты, знающие особенности бизнеса смогут принимать более обоснованные решения и готовить качественную финансовую отчетность.

Как отмечают эксперты, при создании отдела из собственных сотрудников также целесообразно привлекать специализированных консультантов, которые смогут обучить

персонал, вывести его в достаточно сжатые сроки на уровень самостоятельной подготовки финансовой отчетности по МСФО. Не исключено, что для отладки процессов непосредственно в отделе МСФО также понадобится привлечь консультантов [5].

На практике компании довольно часто применяют комбинированный подход к формированию отдела МСФО, к примеру, начальник отдела приходит извне, а сотрудники подбираются внутри предприятия. Поскольку даже если специалист и прошел обучение по подготовке отчетности в формате МСФО, но на практике, ни разу ее не готовил и не общался с консультантами, то вероятность подготовки качественной отчетности снижается.

Стартовые затраты являются самым существенным минусом при принятии решения в пользу самостоятельной подготовки отчетности по МСФО. Однако если компания переходит на регулярный выпуск отчетности по МСФО, то затраты по содержанию отдела МСФО и оплата услуг консультантов становятся сопоставимыми или снижаются.

4) Установление субъекта, осуществляющего аудит отчетности по МСФО.

При выборе аудитора, компания - клиент должна придерживаться принципа независимости аудиторской компании. Однако для того, чтобы удовлетворить все требования пользователей отчетности (инвесторов, кредиторов, контрагентов, международных агентств, и т.д.), соответствия критерию независимости явно недостаточно. Инвесторы заинтересованы в том, чтобы аудит отчетности был проведен аудиторской фирмой, которой они доверяют, которая имеет хорошую репутацию и признана на финансовых рынках. При выборе аудитора отчетности по МСФО, в первую очередь, определяющую роль играет фактор признания данного аудитора целевым пользователем отчетности, т.е. тем лицом или лицами, для которых, в первую очередь, составляется эта отчетность. Таким образом, качественный аспект услуг, играющий приоритетную роль при выборе консультанта, при выборе аудитора модифицируется в более формальный фактор - признание данного аудитора пользователем отчетности.

Исходя из целей составления и представления отчетности по МСФО, требования пользователей отчетности можно охарактеризовать следующим образом (табл. 3):

Таблица 3

Требования пользователей отчетности к выбору аудиторской фирмы

Цель составления отчетности по МСФО	Требования к аудиторской фирме
Выход на международные рынки	Международно признанная аудиторская фирма (например, фирмы «Большой четверки»)
Получение кредита иностранного банка	Аудиторская фирма, признанная конкретным банком
Выполнение требований или пожеланий иностранных партнеров, с которыми установлены либо планируется установить долгосрочные деловые отношения	Аудиторская фирма, признанная конкретным партнером
Выполнение требований или пожеланий стратегических инвесторов, которые проявляют интерес к созданию совместных предприятий	Аудиторская фирма, признанная конкретным стратегическим инвесторам
Выполнение требований головной	Аудиторская фирма, признанная

иностранной компании (в случае, если российская компания принадлежит к международной группе компаний)	группой
-------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------

В заключение отметим, что одним из основных вопросов для любой компании, задумывающейся над внедрением в учетную практику МСФО, является вопрос соотношения затрат на подготовку отчетности по МСФО и потенциальных выгод от ее составления. В первую очередь необходима подготовка технико-экономического обоснования, включающего оценку затрат на внедрение, поддержку и развитие проекта, расчет показателей эффективности и выявления рисков, которые могут возникнуть при внедрении проекта.

Список литературы

1. Гетьман В.Г. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. для вузов. Финансы и статистика. 2009. 656 с.
2. Заббарова О.А., Суханова Е.Е. Механизм трансформации отчетности российских предприятий в отчетность по МСФО//Международный бухгалтерский учет. 2012. №1. С. 11-19
3. Миронова Ю.М. Роль отчетности по МСФО в процессе подготовки к IPO // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 44. С. 25 - 34.
4. Мощенко Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие. Экономика, 2007. 272 с.
5. Смирнова Наталья Самостоятельная подготовка отчетности по МСФО// Финансовый директор. - № 10. – 2010 [Электронный ресурс] http://saldo.ru/artfindir/index.ru.html?pub_id=5922
6. Соколова Е.С. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. пособие. МФПА, 2009. С. 83.
7. Сыроижко В.В., Мазурина Е.В. МСФО (IAS) 18 "Выручка" и российские правила учета доходов: сравнительная характеристика // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 14. С. 52 - 63.