

Лабынцев Николай Тихонович

Labyntsev Nikolay Tihonovich

ФГБОУ ВПО «Ростовский Государственный Экономический Университет
(РИНХ)»

Rostov State Economic University RINH (RSEU RINH)

Заведующий кафедрой бухгалтерского учета

Head of Accounting department of Rostov state university of economics (RINH)

Доктор экономических наук, профессор, академик РАЕ

E-Mail: nicobuh@yanex.ru

Карецкий Алексей Юрьевич

Karetskiy Alexey Yrivic

ФГБОУ ВПО «Ростовский Государственный Экономический Университет
(РИНХ)»

Rostov State Economic University RINH (RSEU RINH)

Аспирант кафедры бухгалтерского учета

Postgraduate student of accounting department

Advanced student

E-Mail: KaretskiyAYu@sibur.ru, karetskiy.alexey@yandex.ru

08.00.12 «Бухгалтерский учет, Статистика»

Моделирование учетной системы в целях подготовки отчетности по МСФО

Accounting system modeling to prepare financial statements in accordance with IFRS

Аннотация: В статье решается основная задача организации учетно-аналитического обеспечения для целей подготовки финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов. Обоснован и изложен комплексный подход к моделированию учетной системы в целях подготовки отчетности в международном формате. Поэлементно определены все составляющие, подлежащие включению в комплексную учетную политику российских компаний, для целей гармонизации процессов подготовки отчетности по РПБУ (Russian GAAP) и МСФО (IFRS).

The Abstract: In this article, the main task of organization of analytical registry assurance (guarantee) for the purpose of financial reporting in accordance with the demands of international standards is looked at. There is a founded and accepted complex approach to the modeling of the accounting system which aims at the preparation of the financial statements in international format. All the respective elements have been defined that await inclusion in the complex accounting policy of Russian companies with the aim of harmonizing the processes of preparation of the financial statements according to Russian GAAP and IFRS.

Ключевые слова: МСФО, Финансовая отчетность, Учетная политика, Структурированный план счетов, модель учетной системы

Keywords: IFRS, Financial statements, Accounting policy, Chart of accounts, Accounting system model.

Бухгалтерский учет традиционно называют языком общения бизнеса. Очевидно, что интернационализация бизнеса также обуславливает необходимость интернационализации языка его общения, как в прямом, так и в переносном смысле. Как принято в определенном бизнес-сообществе выбирать национальный язык, на котором будет происходить общение участников, также в процессе интеграции бизнес-систем была выявлена необходимость определения понятных всем участникам правил, по которым будут составляться документы, необходимые для делового общения.

Профессора Я.В. Соколов и Ф.Ф. Бутынец утверждают, что «эффективность ведения бухгалтерского учета характеризуется возможностью получения полной, точной, достоверной и оперативной информации о состоянии предприятия и происходящих изменениях» [2, с. 203]. Учет по МСФО дает не только более детализированную, но и качественную информацию о деятельности хозяйствующего субъекта в сравнении с другими поставщиками управленческих данных.

Учитывая изложенные позиции, организация учетно-аналитического обеспечения в целях подготовки отчетности в международном формате является актуальной задачей для многих российских компаний.

Выбор и реализация рациональной, экономически обоснованной учетной политики позволяют оказывать влияние на эффективность использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов компании при подготовке отчетности по МСФО. Характерным определением учетной политики по МСФО можно считать трактовку С.А. Умрихина, в соответствии с которой учетная политика - это правила и процедуры, применяемые при составлении финансовой отчетности [3, с. 36]. Тем не менее, мы склоняемся к позиции Р.Г. Каспиной, которая под учетной политикой в соответствии с МСФО понимает совокупность конкретных принципов, допущений, правил и подходов, принятых компанией для подготовки и представления финансовой отчетности [1, с. 25]. В основе данного определения лежит формулировка понятия «учетная политика», приведенная непосредственно в п. 5 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (AccountingPolicies, ChangesinAccountingEstimatesandErrors).

В развитие методики подготовки отчетности по МСФО через трансляцию данных российского учета с корректировками на методы оценки отдельных объектов учета наиболее рациональным, по нашему мнению, представляется принятие учетной политики, максимально учитывающей возможности сближения МСФО и РПБУ, что представлено на рисунке 1.

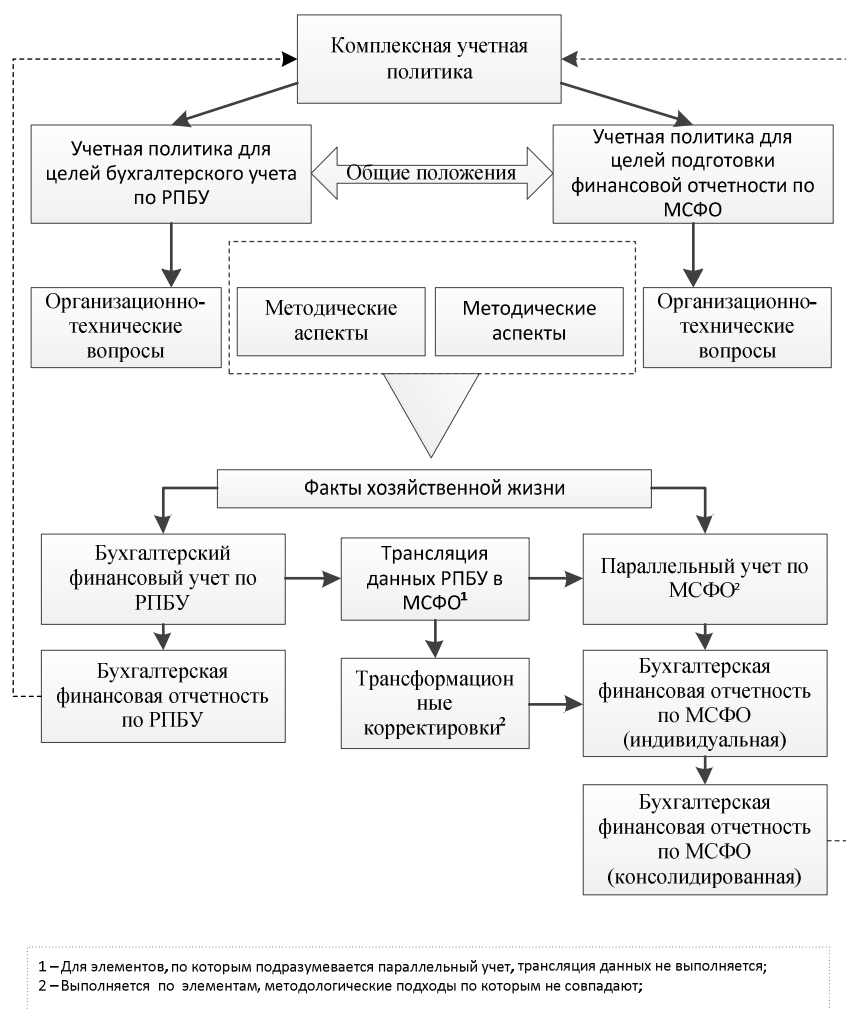


Рис. 1. Методика формирования комплексной учетной политики в системе хозяйствующего субъекта

Следует отметить, что учетная политика обязана восполнять пробелы при невозможности достоверно отразить соответствующие факты хозяйственной деятельности, их противоречия, неточности или нерассмотренные ситуации. Подобное отступление от предписаний должно быть раскрыто и обосновано в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации. В этом случае профессиональное суждение должно стать основой учетной политики, поскольку принятие грамотного решения в части вопросов учета крайне важно на всех этапах подготовки отчетности по МСФО.

Для создания комплексной учетной политики по РПБУ и МСФО, позволяющей максимально транслировать данные при подготовке отчетности по МСФО, следует придерживаться следующих направлений.

Во-первых, формирование системы учета и отчетности, обеспечивающей полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов. В процессе формирования комплексной учетной политики необходимо внимательно проанализировать предлагаемые российскими и международными стандартами альтернативные варианты учета, представления информации, ее измерения и раскрытия. В этом процессе важны все нюансы, так как в дальнейшем они могут существенно повлиять на финансовый результат и, следовательно, на рыночную привлекательность компании.

Во-вторых, обеспечение увязки российского бухгалтерского учета с основными тенденциями стандартов на международном уровне. Учетная политика должна отражать качест-

венное и своевременное управление нововведениями в МСФО со стороны компании. Это управление должно включать в себя проактивный подход руководителей функции МСФО как к анализу новых/измененных стандартов МСФО (а это существенный объем работы с учетом объема работы Совета по МСФО), так и к описанию правил признания и измерения новых хозяйственных операций, применимых с точки зрения российских действующих стандартов.

К элементам, подлежащим включению в учетную политику российских компаний, нацеленных на гармонизацию процессов подготовки отчетности по МСФО и РПБУ, следует отнести:

1. Структурированный рабочий план счетов бухгалтерского учета с добавлением счетов, созданных исключительно для бухгалтерского учета на базе МСФО и отражения информации об активах, обязательствах и капитале организации. Структуру рабочего плана счетов по МСФО целесообразно сформировать с учетом следующих специфических особенностей:

- аналитические справочники плана счетов по МСФО необходимо привести в соответствии со структурой основных отчетных форм, а именно в соответствии со структурой отчета о финансовом положении (оборотные активы, внеоборотные активы, долгосрочные пассивы, краткосрочные пассивы, капитал) и отчета о совокупном доходе (выручка, себестоимость, операционные, общепроизводственные, общехозяйственные, коммерческие расходы и пр.);

- данные по одному виду активов и обязательств могут учитываться на разных счетах, исходя из их срочности (например, краткосрочные финансовые вложения учитываются по счетам учета оборотных активов, а долгосрочные - по счетам учета внеоборотных активов).

Структурированный рабочий план счетов для компаний, подготавливающих отчетность по МСФО, решает в основном две проблемы:

1. Повышает аналитичность информации для нужд управления, так как тесно связан со структурой компании и, в частности, с осуществляемыми видами основной деятельности;

2. Отражает специфические особенности каждого конкретного предприятия.

В общем виде алгоритм построения рабочего плана счетов можно представить данными рисунка 2:

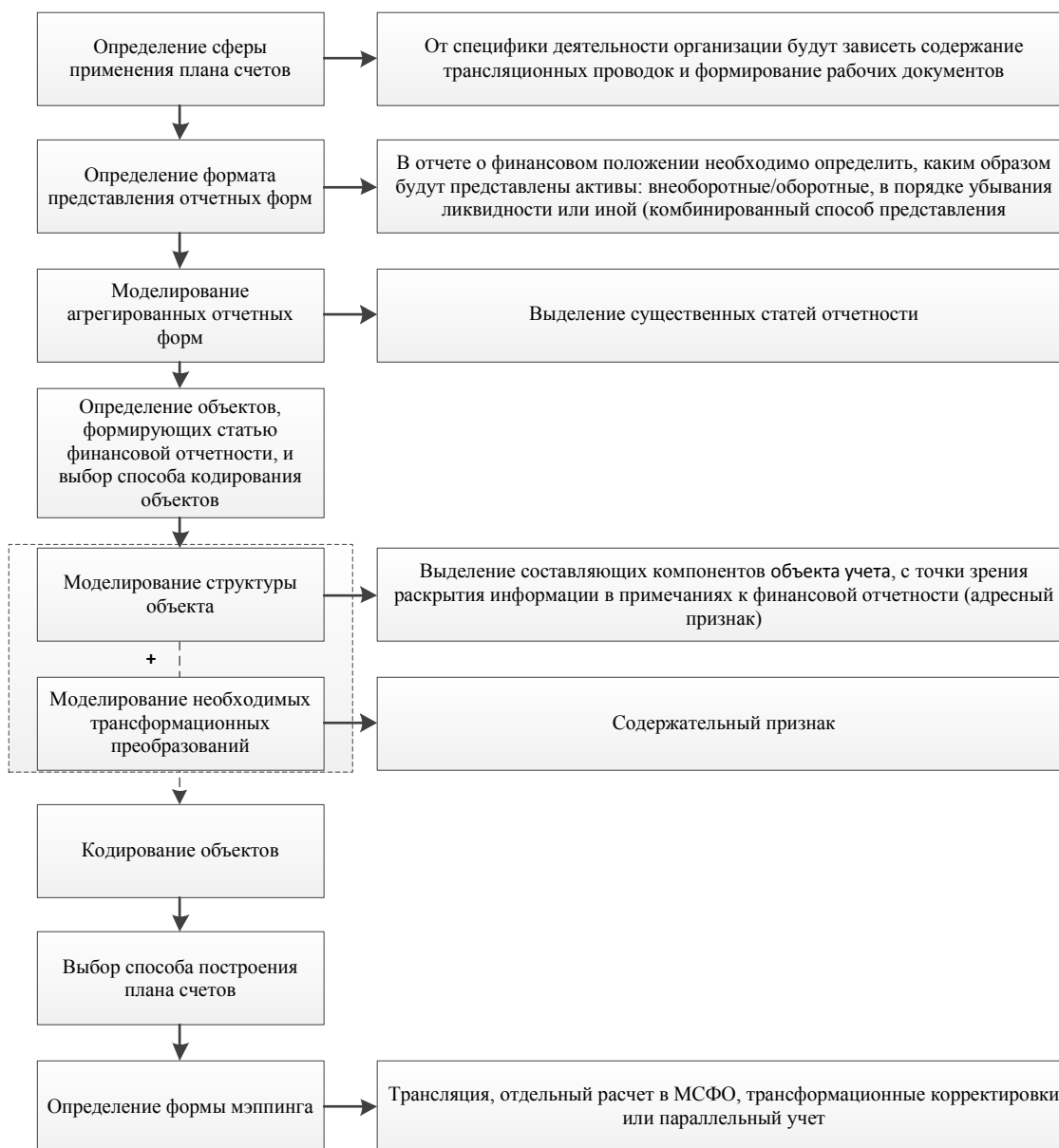


Рис. 2. Алгоритм построения рабочего плана счетов

2. Учетные регистры, первичные учетные документы, в том числе бухгалтерские справки, направленные на отражение данных об активах, обязательствах и капитале организации, в том числе данных, полученных на базе МСФО, но не отражаемых в бухгалтерском учете предприятия по РПБУ.

К учетным данным можно отнести первичные документы (товарно-сопроводительные, коммерческие, финансовые, таможенные, документы валютного контроля и т.д.), а также данные оперативного, финансового, налогового и управленческого учета.

В состав внеучетных данных можно включить аналитические обзоры (финансовые, валютные, товарные и т.д.) и маркетинговые исследования, а также регламенты и технологические документы и пр.

3. Методы оценки отдельных видов активов, обязательств и капитала, в том числе данных, полученных с использованием МСФО, но не отражаемых в бухгалтерском учете по РПБУ. Для формирования методологических положений учетной политики рекомендован следующий алгоритм, представленный на рисунке 3.

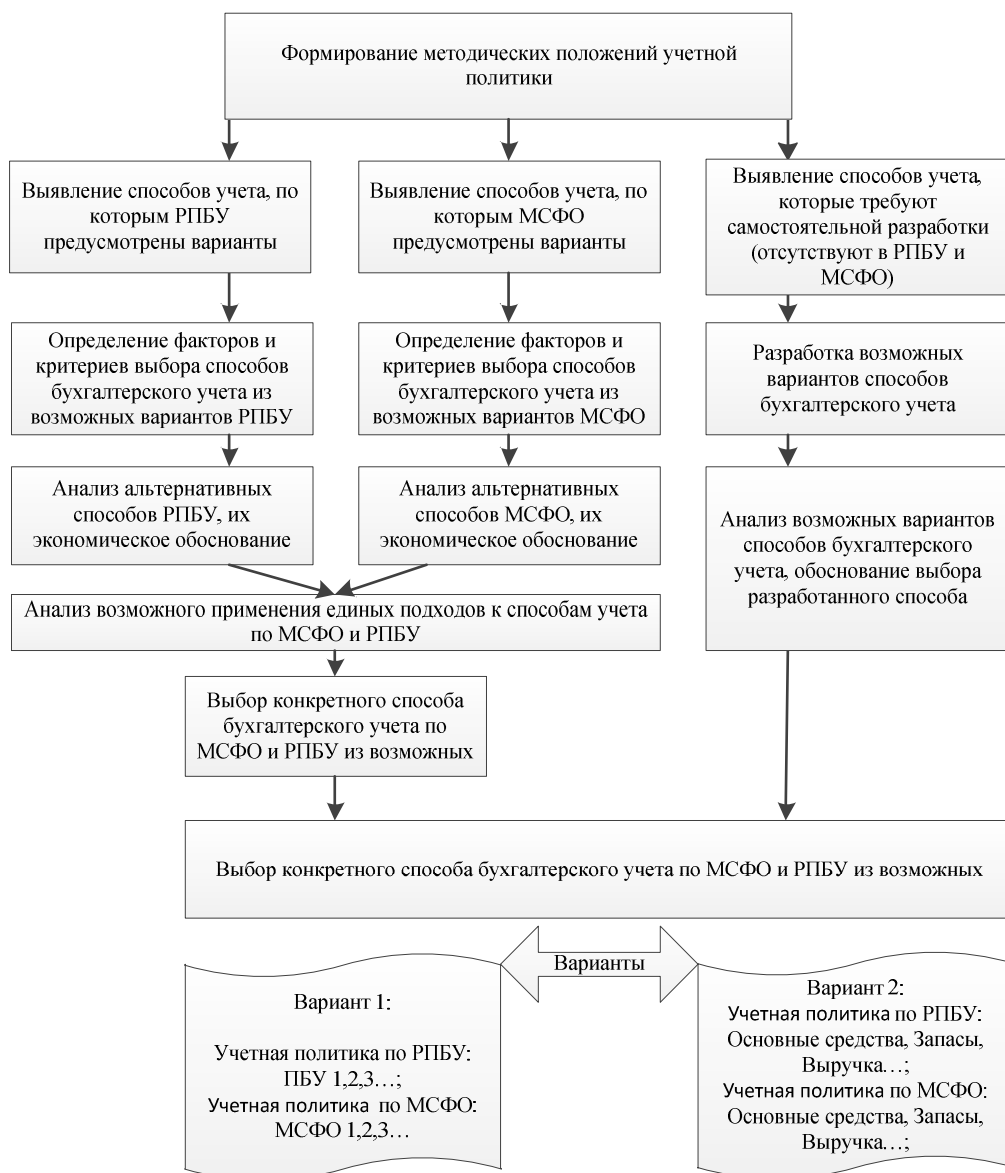


Рис. 3. Алгоритм формирования комплексной учетной политики в системе хозяйствующего субъекта

Наличие указанных трех больших групп объектов учета, требующих совершенно разных подходов к отражению в МСФО, привело к необходимости моделирования учетной системы в целях подготовки отчетности в международном формате, что представлено данными табл. 1.

Таблица 1

Модель учетной системы в целях подготовки отчетности в международном формате

Счет	Наименование счета	Способ получения учетной информации для целей подготовки отчетности по МСФО:			Отражение только на счетах МСФО
		Трансляция данных российского учета на счета МСФО	Отдельный расчет данных учета на счетах МСФО	Параллельный учет на счетах МСФО или трансформационные корректировки	
Внеоборотные активы					
Счета РПБУ					
01	Основные средства			X	
02	Амортизация основных средств			X	
04	Нематериальные активы			X	
05	Амортизация нематериальных активов			X	
07	Оборудование к установке	X			
08	Вложения во внеоборотные активы (субсчет «Строительство объектов основных средств» и «Приобретение объектов основных средств»)	X			
09	Отложенные налоговые активы	X	X		
10	Материалы (субсчет «Строительные материалы»)	X			
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками (субсчет «Расчеты по авансам выданным по капитальным вложениям, в т.ч в вал. и в у.е.»)	X			
58	Финансовые вложения	X	X		
59	Резервы под обеспечение финансовых вложений		X		
Счета МСФО (например,					X

Счет	Наименование счета	Способ получения учетной информации для целей подготовки отчетности по МСФО:			
		Трансляция данных российского учета на счета МСФО	Отдельный расчет данных учета на счетах МСФО	Параллельный учет на счетах МСФО или трансформационные корректировки	Отражение только на счетах МСФО
резервы под обесценение активов)					
Оборотные активы					
Счета РПБУ					
10	Материалы (кроме субсчета «Строительные материалы»)	X			
14	Резервы под снижение стоимости МПЗ		X		
19	НДС по приобретенным ценностям	X			
41	Товары	X			
50	Касса	X			
52	Валютные счета	X			
51	Расчетные счета	X			
55	Специальные счета в банках (субсчет «Чековые книжки»)	X			
57	Переводы в пути	X			
58	Финансовые вложения	X			
59	Резервы под обесценение финансовых вложений		X		
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками (кроме субсчета «Расчеты по авансам выданным по капитальным вложениям, в т.ч в вал. и в у.е.»)	X			
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	X			
63	Резервы по сомнительным долгам	X			
68	Расчеты по налогам и сборам	X			
71	Расчеты с подотчетными лицами	X			

Счет	Наименование счета	Способ получения учетной информации для целей подготовки отчетности по МСФО:			
		Трансляция данных российского учета на счета МСФО	Отдельный расчет данных учета на счетах МСФО	Параллельный учет на счетах МСФО или трансформационные корректировки	Отражение только на счетах МСФО
73	Расчеты с персоналом по прочим операциям	X			
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами (со сроком погашения до 12 мес.)	X			
94	Недостачи и потери от порчи ценностей	X			
Счета МСФО (например, резервы под обесценение активов)					X
Собственный капитал и резервы					
Счета РПБУ					
80	Уставный капитал	X			
83	Добавочный капитал (субсчет «Прирост стоимости имущества по переоценке»)	X	X		
84	Нераспределенная прибыль		X		
Счета МСФО (например, изменение справедливой стоимости прочих активов)					X
Долгосрочные обязательства					
Счета РПБУ					
67	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	X			
77	Отложенные налоговые обязательства	X	X		
Счета МСФО (например, кредиторская задолженность - торговая, долгосрочная, руб.)					X
Текущие обязательства					
Счета РПБУ					

Счет	Наименование счета	Способ получения учетной информации для целей подготовки отчетности по МСФО:			
		Трансляция данных российского учета на счета МСФО	Отдельный расчет данных учета на счетах МСФО	Параллельный учет на счетах МСФО или трансформационные корректировки	Отражение только на счетах МСФО
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками (кроме субсчета «Расчеты по авансам выданным по капитальным вложениям, в т.ч в вал. и в у.е.»)	X			
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	X			
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	X			
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	X			
70	Расчеты с персоналом по оплате труда	X			
75	Расчеты с учредителями	X			
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами (со сроком погашения до 12 мес.)	X			
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами (субсчет «Расчеты с лизингодателями»)		X		
98	Доходы будущих периодов	X			
Счета МСФО (например, прочие краткосрочные обязательства)					X
Прибыли и убытки					
Счета РПБУ					
90	Продажи (субсчет «Выручка»)	X	X		
90	Продажи (субсчет «Налог на добавлен-	X			

Счет	Наименование счета	Способ получения учетной информации для целей подготовки отчетности по МСФО:			
		Трансляция данных российского учета на счета МСФО	Отдельный расчет данных учета на счетах МСФО	Параллельный учет на счетах МСФО или трансформационные корректировки	Отражение только на счетах МСФО
	ную стоимость»)				
90	Продажи (субсчет «Себестоимость продаж»)	X			
44	Расходы на продажу	X			
91	Прочие доходы и расходы	X			
96	Резервы предстоящих расходов		X		
99	Прибыли и убытки	X			
Счета МСФО (например, курсовые разницы, относимые на капитал)					X

X – применяется для отображения способа получения учетных данных для составления отчетности по МСФО.

Модель учетной системы в целях подготовки отчетности в международном формате представлена четырьмя блоками получения учетной информации для целей подготовки отчетности по МСФО¹.

Самый большой блок получения данных для подготовки отчетности по МСФО – трансляция данных российского учета в данные МСФО – дает возможность вести валютный, количественный и суммовой учет, работать с большим объемом данных, сопоставлять данные российского бухгалтерского учета и учета по МСФО, тем самым облегчая выверку данных перед подготовкой отчетности по МСФО. Данная подсистема учета по МСФО позволяет минимизировать трудоемкость ведения учета за счет использования данных российского учета. Однако учетный процесс в большой степени зависит от квалификации бухгалтерского персонала организации и тщательно проработанной карты соответствия данных по РСБУ и МСФО (мэппинг²).

Второй блок модели предусматривает отдельный расчет данных учета МСФО на базе данных РПБУ, в случаях, когда посредством прямой трансляции данных РСБУ невозможно получить статью в формате, соответствующем международным стандартам. В результате расчета данных учета по МСФО предлагаемая модель предполагает внесение трансформационных корректировок как разницу между перенесёнными на счета МСФО данными РСБУ и рассчитанными данными МСФО в соответствующих аналитических разрезах.

¹ См. Таблицу 1.

² Мэппинг – Карта соответствия данных счетов РПБУ счетам МСФО

Третий блок получения данных для подготовки отчетности по МСФО - параллельный учет в МСФО или трансформационные корректировки. Ведение параллельного учета рекомендовано по основным средствам и нематериальным активам и подразумевает отражение фактов хозяйственной жизни в регистрах бухгалтерского учета по всем операциям в соответствии с правилами МСФО. Таким образом, каждый факт хозяйственной жизни учитывается дважды: первый раз – в системе учета по российским правилам бухгалтерского учета (РПБУ), второй – по МСФО. Параллельный учет по основным средствам и нематериальным активам снижает уровень риска неточной информации, показанной в финансовой отчетности, поскольку каждая хозяйственная операция отражена в соответствии с МСФО. Однако потребует существенных дополнительных затрат организаций: расходы на квалифицированный персонал, программное обеспечение, реорганизацию подразделений компании и пр. Помимо этого, данный процесс требует продолжительного периода времени, так как затрагивает многие области финансово-хозяйственной деятельности организации.

Если по каким-либо объектам учета ведение параллельного учета по МСФО нецелесообразно, возможно проведение трансформационных корректировок, что может быть реализовано собственными силами организации или посредством привлечения сторонних специалистов с необходимой квалификацией. Трансформационные корректировки целесообразно выполнять периодически после завершения каждого месяца, когда данные по новым основным средствам и нематериальным активам в оперативном учете уже получены.

Четвертый блок модели предусматривает формирование бухгалтерских записей только в системе счетов МСФО (например, отражение обесценения активов в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов» позволяет проводить постоянный управленческий анализ и отслеживать эффективность использования активов). Однако применение МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» на практике является сложным и трудоемким процессом. Тестирование активов на предмет обесценения необходимо выполнять на каждую отчетную дату и отражать результаты только на счетах учета по МСФО. Компании могут собственными силами проводить оценку активов, однако привлечение независимых профессиональных оценщиков к работе по тестированию активов на обесценение позволит повысить степень доверия пользователей финансовой отчетности к производственным расчетам.

Таким образом, рекомендованная модель учета в целях подготовки отчетности по МСФО аккумулирует подходы всех способов подготовки отчетности по МСФО и за счет этого обеспечивает:

- трансляцию (перенос) большей части учетных записей (проводок) из российской системы бухгалтерского учета по регламентируемым правилам, которые могут гибко меняться в связи с изменением стандартов или условий хозяйствования;
- параллельное ведение учета по российским и международным стандартам по тем участкам, где различия между российскими нормативами и требованиями МСФО существенны для получения более точных учетных данных;
- отражения операций только на счетах МСФО квалифицированными специалистами, чтобы обеспечить достоверность и надежность информации, используемой в расчетах, а также ее прозрачность для внешних пользователей финансовой отчетности;
- ведение финансового учета и подготовку как индивидуальной, так и консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

В основе комплексного подхода, предложенного в рекомендованной модели учета, лежит принятие учетной политики, максимально учитывающей возможность сближения МСФО и РПБУ, а так же обеспечивающей увязку российского бухгалтерского учета с основными тенденциями в международных стандартах. Реализация учетной политики, максимально при-

ближенной к МСФО, позволит решить основную задачу организации учетно-аналитического обеспечения в процессе разработки структурированного рабочего плана счетов бухгалтерского учета для целей формирования финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

ЛИТЕРАТУРА

1. Каспина Р.Г. Практическое применение международных стандартов финансовой отчетности в России. М.: Бухгалтерский учет, 2006. – 204 с.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебник / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая и Д.А. Панков; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. М.: Велби; Проспект, 2005. – 664 с.
3. Умрихин С.А., Ильина Ю.В. Международные стандарты финансовой отчетности: российская практика применения. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2007. – 432 с.
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (введен в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н).
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н).

Рецензент: Богатая Ирина Николаевна, доктор экономических наук, профессор кафедры аудита ФГБОУ ВПО «Ростовский Государственный Экономический Университет (РИНХ)».