Прокопович Данил Александрович  
ACCA, CGA, CIPA, к.э.н., аудитор, председатель Комитета ИПБ России по МСФО

**Актуальные ответы о переходе на МСФО**

Итак, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) законодательно введены в действие на территории Российской Федерации. Это столь долгожданное событие произошло в декабре 2011 года, в связи с чем, согласно закона 208-ФЗ, обязанность их применения при составлении консолидированной отчетности у российских организаций возникает, начиная с отчетности за 2012 год.

**Какие тексты стандартов таким образом вступили в силу? Все ли их надо применять?**

Как известно, МСФО включают сами стандарты и разъяснения. Стандарты комплексно устанавливают основные требования к составлению и представлению финансовой отчетности. Разъяснения дают официальное руководство по отдельным актуальным и распространенным бухгалтерским вопросам в контексте действующих стандартов. Для того чтобы отчетность считалась соответствующей МСФО, она должна соответствовать всем применимым требованиям каждого стандарта и разъяснения (с учетом существенности). Важно, что при составлении отчетности по МСФО российские организации должны руководствоваться непосредственно МСФО по всем аспектам, без каких либо изъятий или уточнений. Тем более, что в России они утверждены полностью в оригинальном варианте, за что председатель Совета по МСФО (IASB), Ханс Хугерфорст (Hans Hoogervorst), в ходе своего визита в Москву выразил отдельную признательность.

На данном этапе в России утвержден полный комплект обязательных стандартов и разъяснений, но не все из опубликованных Советом по МСФО (IASB). Дело в том, что пять новых стандартов – МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность», МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях» и МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» – обязательны к применению, начиная с отчетности за 2013 год (а действие IFRS 9 вообще отложено до 2015 года). Но поскольку досрочное применение этих стандартов допускается, следует ожидать, что они будут утверждены в России уже в ближайшее время, тем более что Совет по МСФО (IASB) уже располагает их переводом на русский язык.

В утвержденный комплект, однако, не вошли документы поясняющего характера, такие как: Концептуальные основы финансовой отчетности, Основы для выводов или Руководства по применению стандартов, которые не являются неотъемлемой частью самих стандартов или разъяснений, а необходимы скорее для их лучшего понимания. Также не введен МСФО для малого и среднего бизнеса.

**Какие организации должны составлять консолидированную отчетность по МСФО?**

Положения закона о консолидированной отчетности (208-ФЗ) распространяются на: кредитные, страховые организации, организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах, а также другие организации, обязанные в силу устава или других законов составлять консолидированную (или сводную) финансовую отчетность. Для таких организаций несоблюдение требования об обязательном представлении отчетности по МСФО, очевидно, будет связано с более серьезными санкциями, чем просто штраф, такими как: отзыв лицензии или исключение из котировального списка. Контролирующими органами здесь выступают: Минфин РФ, Банк России, Федеральная служба по финансовым рынкам и Федеральная служба страхового надзора.

**Нужно ли в отчетности по МСФО за 2012 год представлять сравнительную информацию, и как это сделать наиболее эффективно?**

В отчетности по МСФО для всех числовых и описательных данных необходимо представлять сравнительную информацию, как минимум, за один предыдущий год (в некоторых случаях также необходимо представлять баланс на начало самого раннего из представленных в отчетности периодов). Таким образом, в обязательной отчетности за 2012 год будет необходима информация, как минимум, еще и за 2011 год.

Для организаций, которые ранее не готовили отчетность по МСФО, ретроспективно составлять отчетность сразу за два года – 2012 и 2011 – будет крайне затруднительно, особенно учитывая, что в отведенные законом на ее подготовку 120 дней надо успеть сделать консолидацию всех компаний группы, провести аудит, а в некоторых случаях и оценку. К тому же в ряде случаев аудиторы чисто физически не смогут провести ряд необходимых проверочных процедур и будут вынуждены выдать по такой отчетности заключение с оговорками, отрицательное заключение или отказаться от выражения мнения.

Рекомендуемым и наиболее правильным для таких организаций будет являться следующий порядок действий. Перейти на МСФО (в терминах IFRS 1) с 1 января 2011 года, принять учетную политику по МСФО и применить уместные методы, предусмотренные IFRS 1, при необходимости провести оценку по состоянию на 1 января 2011 года, составить за 2011 год предварительную финансовую отчетность (в качестве сравнительной информации для отчетности за 2012 год), провести ее аудит. Далее за 2012 год составить отчетность на основе уже наработанных методик, приложив имеющуюся сравнительную информацию за 2011 год, провести ее аудит. Крупным компаниям, необходимо уделить особое внимание внедрению методик быстрого закрытия года, для того, чтобы уложиться в отведенные сроки.

Если организация в отчетности за 2012 год не представит сравнительной информации, то это неминуемо приведет к тому, что по результатам аудита в отношении этой отчетности будет выдано заключение с оговорками, отрицательное заключение или отказ от выражения мнения.

С точки зрения эффективности, времени и соотношения выгод и затрат, при подготовке к переходу на МСФО совсем не лишним будет использование (наряду со штатными сотрудниками) квалифицированной помощи внешних консультантов по МСФО, имеющих наработанный опыт, и готовых предложить организации выверенные решения и распространить лучшую практику.

**Кто может проводить аудит отчетности по МСФО?**

Согласно закона 208-ФЗ, консолидированная отчетность по МСФО подлежит обязательному аудиту. Аудит такой отчетности должен проводиться в соответствии с российским законодательством, хотя использование в дополнение к нему международных стандартов аудита никак не ограничено. По закону об аудиторской деятельности (307-ФЗ) консолидированную отчетность по МСФО имеют право проверять только аудиторские организации, имеющие в штате аудиторов с аттестатами нового образца. Помимо установленных минимальных требований при выборе аудиторов также рекомендуется обращать внимание на квалификацию специалистов, их опыт работы с МСФО, возможность оказать оперативную консультационную поддержку при переходе на МСФО.

**Что произойдет, если после представления отчетности по МСФО выясниться, что она составлена с ошибками?**

Последуют санкции со стороны контролирующих органов. Причем к ответственности будут привлечены как организация и ее руководство, так и аудиторы, которые подтверждали отчетность. Все потерпевшие стороны смогут в судебном порядке взыскать убытки, понесенные вследствие недостоверной отчетности, при наличии соответствующих виновных действий руководства и аудиторов. Если аудиторы успеют обнаружить ошибки в уже проаудированной отчетности, то возможен вариант отзыва аудиторского заключения, который снимает с них ответственность (но не с организации). Если ошибки не столь существенны, то они будут исправлены в следующей отчетности в специальном порядке, предусмотренном МСФО (ретроспективно).

На самом деле, аудит отчетности призван, именно, предотвратить подобные случаи, доводя риск наличия ошибки в отчетности до минимального разумного уровня.

**Нужно ли разрабатывать учетную политику по МСФО, и как правильно это сделать?**

Разработка учетной политики – важный элемент подготовки отчетности по МСФО. Как известно, МСФО – это стандарты, основанные на принципах, которые, несмотря на значительный объем, лишь в общих чертах определяют правила, идеи, требования, которым необходимо следовать при составлении финансовой отчетности. Конкретные же методики, применяемые при составлении отчетностью соответствующей МСФО, устанавливаются организацией самостоятельно в своей учетной политике. В некоторых случаях МСФО предусматривает несколько допустимых вариантов учета, из которых организация должна выбрать наиболее уместный и утвердить в своей учетной политике. Основные положения учетной политики обязательно раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности по МСФО, с тем, чтобы пользователи имели представление об основных методах формирования отчетных данных, при необходимости могли их сравнить с данными по другим организациям.

Следует отметить, что в МСФО отсутствует такое понятие как типовая или стандартная учетная политика: стандартами являются сами МСФО, тогда как учетная политика должна конкретизировать требования стандартов в приложении к организации и с учетом ее специфики. В этой связи было бы неправильным применить шаблонную учетную политику без ее доработки под конкретную организацию.

Формирование учетной политики по МСФО – этап весьма ответственный. Она должна соответствовать всем применимым стандартам и разъяснениям. По вопросам, которые не регулируются существующими стандартами, ее необходимо формировать самостоятельно по установленному в МСФО алгоритму. Учетная политика должна быть достаточно дальновидной, так чтобы ее не пришлось пересматривать в будущем, поскольку ее изменение, особенно в крупных компаниях, сопряжено с большими сложностями, связанными с ретроспективным применением. В группе компаний должна применяться единая учетная политика, поэтому при ее разработке следует учитывать специфику дочерних компаний, на которых она будет распространена.

Ни МСФО, ни российской законодательство не устанавливают конкретных дат утверждения учетной политики по МСФО, но логика самого процесса подразумевает, что она должна быть сформирована перед составлением первой отчетности по МСФО и, в идеале, навсегда.

**Насколько детальной должна быть учетная политика по МСФО?**

Степень детализации учетной политики по МСФО может быть разной, это не регламентируется стандартами. Но, как правило, по мере того, как организации накапливают опыт по применению МСФО, они стремятся его «капитализировать», зафиксировав в виде учетной политики, регламентов, инструкций. Своим клиентам мы обычно рекомендуем на любом уровне применения МСФО превратить учетную политику в инструмент управления и накопления знаний в организации, закрепив в ней всю методологию составления отчетности по МСФО, включая (где это уместно), кроме основных положений учетной политики: учетные регламенты, аналитический план счетов, журнал типовых проводок, регистры учета, внутренние методические рекомендации (инструкции) по ведению учета и составлению отчетности, регламенты получения внешних (не бухгалтерских) расчетных оценок для целей составления отчетности, документооборот, правила консолидации и т.д.

**Кто контролирует правильность учетной политики по МСФО?**

Правильность применяемой учетной политики по МСФО, ее адекватность специфике организации и соответствие стандартам оценивают аудиторы, в ходе проверки финансовой отчетности по МСФО. Недостатки в учетной политике могут привести к тому, что отчетность по МСФО будет недостоверной и/или не будет соответствовать МСФО, что может быть веской причиной для аудиторского заключения с оговоркой, отрицательного заключения или отказа от выражения мнения. Технически же это вызовет большой объем работы по исправлениям отчетности.

**При переходе на МСФО отпадает ли необходимость ведения российского учета, и возможно ли как-то оптимизировать учет?**

Все тот же закон 208-ФЗ устанавливает, что консолидированная отчетность по МСФО должна представляться наряду с бухгалтерской отчетностью по российскому законодательству. Новый закон о бухгалтерском учете 402-ФЗ также не предусматривает для такого случая освобождения от ведения российского учета. На практике организации остается использовать один из трех основных вариантов учета (в зависимости от того, что более уместно): периодическая трансформация, параллельный учет или комплексный учет. Плюсы и минусы данных вариантов известны.

На наш взгляд значительную оптимизацию работы бухгалтеров можно достичь именно в рамках комплексного учета, когда данные вводятся в систему один раз и с необходимыми модификациями учитываются в разных аналитических разрезах, достаточных для формирования отчетности для разных целей: МСФО, РСБУ и т.д. Своим клиентам мы также рекомендуем по мере возможности приближать российский учет к требованиям МСФО (тем более, что российские стандарты постепенно перенимают нормы МСФО), чтобы сводить к неизбежному минимуму различия требующие корректировок. Так, невзирая на возможные разницы с налоговым учетом, правильно будет пересмотреть российскую учетную политику, приближая ее по всем пунктам к учетной политике по МСФО, чтобы уже на этапе российского учета формировать данные, практически или полностью соответствующие МСФО.

**Какие наиболее существенные отличия МСФО от российского учета, и возможно ли их как-то устранить?**

На эту тему было много работ и публикаций, и она, действительно, заслуживает отдельной статьи. Но принципиально отличия можно разделить на методологические (относительно легкоустранимые) и системные (для устранения которых потребуются значительные реформы). К методологическим различиям можно отнести: ограниченное применение методов оценки в российском учете, неиспользование доступной оперативной управленческой информации, сильное влияние традиционных методов учета. Под системными отличиями российского учета от МСФО, которые вызывают наибольшие сложности, в первую очередь понимаются: несоблюдение принципа приоритета содержания перед формой при классификации и учете фактов хозяйственной деятельности, а также привязка используемых в учете концепций и терминов к гражданскому законодательству, которое уже не всегда способно с точностью отражать экономическую действительность.

**Как правильно подойти к организации процесса составления отчетности по МСФО?**

Главная особенность отчетности по МСФО, которая и определяет организацию всего процесса, заключается в том, что отчетность представляет значительный объем комплексной информации об организации, которая должна собираться из разных источников и служб внутри организации. В процессе подготовки отчетность по МСФО информационно или организационно задействованы следующие службы/функции в организации: руководство, бухгалтерия, внутренний контроль, управленческий учет, налоговый учет, планирование, финансы, казначейство, технические, юридические, эксплуатационные службы. В самом правильном варианте, внедрение отчетности по МСФО приводит к интеграции учетной информационной системы в общую систему управления организацией.

В этой связи полезным управленческим инструментом является внутренний регламент, определяющий порядок взаимодействия служб при реализации учетно-отчетной функции (для отчетности по МСФО), в котором, в частности, устанавливаются: задействованные службы и ответственные лица, их функции и ответственность, схема взаимодействия, документооборот и сроки предоставления информации.

**Должны ли будут применять МСФО другие организации, не входящие в сферу применения закона о консолидированной отчетности?**

Такое требование не устанавливается, однако добровольное составление организациями отчетности по МСФО всегда приветствуется.

Вместе с тем, поскольку МСФО уже введены в систему российского законодательства, то ожидается, что в ближайшей перспективе они будут активно применяться и в рамках обязательного для всех российского учета: в ряде случаев заменять собой российские положения по бухгалтерскому учету и отчетности, использоваться при их разработке и формировании учетной политики организаций. Также будем иметь в виду планы Минфина расширить действие закона о консолидированной отчетности на все открытые акционерные общества.

**Что можно посоветовать бухгалтерам в свете перехода России на МСФО?**

Изучать МСФО! Причем, если кто-то этим еще всерьез не занялся, то можно сказать, что он уже «отстает от международного тренда».

Специфика МСФО заключается в том, что неподготовленный бухгалтер не сможет с ними работать в принципе. Здесь не допустим формальный, технократический подход, выполнение стандартов требует глубокого понимания сути МСФО, профессионального анализа ситуации, принятия взвешенных и ответственных решений, имеющих финансовые последствия для большого круга заинтересованных пользователей.

Для качественного освоения МСФО можно порекомендовать трехуровневую схему изучения: предполагающую на первом этапе получение фундаментальных знаний по МСФО; прохождение на втором этапе практического курса – для отработки применения методик и правил учета по МСФО; и в качестве третьего этапа – обучение на рабочем месте в процессе непосредственного применения стандартов.

Залогом эффективного изучения МСФО является выбор подходящей программы обучения по МСФО. Несмотря на то, что большую часть информации в любом случае придется осваивать самостоятельно, обучение по специальной программе (или курсу) позволяет структурировать этот процесс, обеспечивая четкий временной график, выверенную программу и контрольные точки (экзамены). В ходе прохождения программы возникает дополнительная мотивация на успех. Не лишним бывает и подтверждение прогресса значимыми дипломами (сертификатами).