**Отчетность по МСФО в MS Excel**

Лев Шуклов

Компания «Рамблер Интернет Холдинг» использует MS Excel при составлении отчетности по МСФО. Для компании редактор является незаменимым инструментом сбора и анализа информации на тех участках учета, где не используются специализированные бухгалтерские программы.

Лев Шуклов, ведущий финансовый аналитик ООО «Рамблер Интернет Холдинг»

Компания «Рамблер Интернет Холдинг» в течение долгого времени (с 2003 года) с помощью MS Excel проводила трансформацию российской отчетности в отчетность по МСФО. Сегодня модель формирования отчетности компании является комплексной: в ней присутствуют участки (основные средства, реализация), по которым с помощью информационной системы «1С: Предприятие 8.0» ведется учет по международным стандартам, а также участки, по которым производится трансформация данных с помощью MS Excel из российских учетных регистров. Составление отчетности также выполняется в табличном редакторе.

Для составления отчетности по МСФО в компании были разработаны следующие документы.

Учетная политика международного учета. Этот документ описывает принятые в компании правила учета объектов, по кото-1. рым МСФО допускают несколько альтернативных вариантов учета, а также те операции, технология выполнения которых прямо не прописана в стандартах (например, определение существенности, методы амортизации основных средств, технология расчета резервов по сомнительным долгам и т.д.).

План счетов (ПС) международного учета. Для того чтобы снизить количество операций при трансформации данных российского учета, план счетов по МСФО был максимально приближен к российскому. Однако многие счета, одинаковые по названию, не совпадают по своему наполнению, отличается нумерация счетов, ведется различная аналитика. Например, в ПС по МСФО дополнительно используются счета 06 «Обесценение активов» и 61 «Долгосрочная задолженность по договорам финансового лизинга», отсутствует счет 97 «Расходы будущих периодов» и т.д.

В плане счетов по МСФО используются другие справочники аналитического учета субконто1, например заведены дополнительные виды аналитики (для групп финансовых инструментов это предназначенные для продажи, удерживаемые до погашения и др.). При переносе данных со счетов РСБУ на счета МСФО в случае необходимости они распределяются между несколькими счетами МСФО (например, часть расходов будущих периодов классифицируется как нематериальные активы, другая часть списывается на затраты периода и т.д.).

Методология трансформации данных российского учета для составления отчетности по МСФО. Представляет собой документ с указанием источников информации, необходимой для трансформации (карта трансформации, табл. 1), а также описание основных необходимых корректировок по счетам. Для каждого счета плана счетов МСФО была создана своя трансформационная таблица, где с помощью корректирующих проводок данные российского учета распределяются согласно той или иной аналитике. Например, трансформационная таблица по затратам к счету 20 «Основное производство» перераспределяет затраты между прямыми и косвенными в соответствии со статьями оборотно-сальдовой ведомости, разбивает затраты, учитываемые по одной статье в российском учете, на несколько статей по МСФО и т.п.

**Трансформационная модель**

Трансформационная модель представляет собой файл электронной таблицы MS Excel, 3. состоящий из нескольких листов, в которых проводятся корректировки российских учетных данных (табл. 2) либо данных, полученных из регистров международного учета2 (если по этим участкам ведется параллельный учет). Зачастую данные одного листа являются результатом корректировок другого и используются для выполнения дальнейших расчетов.

Все расчеты выполняются согласно методологии трансформации и учетной политики компании.

**Лист корректировок «Расчеты»**

Используется при учете основных средств и финансовых инструментов, расчете дебиторской и кредиторской задолженностей для целей МСФО.

В системе «1С: Предприятие 8.0» создан специальный регистр учета ОС по международным стандартам финансовой отчетности. Система документооборота компании построена таким образом, что заявки на приобретение основных средств, накладные и счета поступают сначала в финансовый отдел, где в соответствии с учетной политикой компании в регистр учета основных средств по МСФО вносятся необходимые записи. После этого документы поступают в бухгалтерию, где формируются проводки по российским стандартам.

Согласно разработанному шаблону (рис. 1) аналитика по ОС, которая необходима для отражения в отчетности и раскрытия в примечаниях (количество приобретенных и выбывших ОС по видам, методы амортизации, данные о накопленных резервах обесценения), импортируется из информационной системы в электронные таблицы.

Отбор данных осуществляется за определенный период по специальным меткам1. Процедура выгрузки встроена в информационную систему «1С: Предприятие 8.0». Каждой метке соответствует какая-либо формула: например, амортизация (depreciation) представляет собой кредитовый оборот по счету 02 «Амортизация основных средств» (или аналогичному ему в МСФО) по какой-либо категории основных средств, определенной в справочнике или на субсчете за период с «даты начала выгрузки» до «даты конца выгрузки».

В информационной системе есть возможность вручную настраивать формулы для расчета необходимых показателей, которые нужно выгружать в электронную таблицу MS Excel. В таблице такие формулы можно вставить в любую ячейку, в результате получается обновляемый лист данных, в котором на основе выгружаемой информации могут проводиться корректировки по определенному алгоритму, который представляет собой методологию трансформации.

Лист «Расчеты» обеспечивает проведение корректировок, связанных с учетом дебиторской и кредиторской задолженностей, финансовых инструментов и проч., согласно стандартам МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» (Financial Instruments: Disclosure and Presentation) и МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement). Например, корректировки, связанные с дисконтированием долгосрочной кредиторской задолженности, реклассификацией финансовых инструментов, расчетом эффективных процентных ставок для признания займов и т.д. Лист корректировок «Расчеты» связан с листами корректировок «Начисления» и «Денежные потоки». Их информация используется для расчета дебиторской и кредиторской задолженностей по статьям затрат и контрагентам.

**Лист корректировок «Начисления»**

Используется для составления отчета о прибылях и убытках, одним из важнейших показателей которого является выручка от реализации.

В компании ведется параллельный учет реализации по РСБУ и МСФО. Такая необходимость вызвана спецификой рекламного бизнеса. В соответствии с международными стандартами компания должна отражать выручку в момент фактического выполнения услуг, а по РСБУ – в момент подписания соответствующего документа. В рекламном бизнесе это означает, что в российском учете реализация признается в момент полного выполнения заказа на размещение рекламы и подписания соответствующего акта. Однако компания имеет техническую возможность отслеживать реальный объем оказанных рекламных услуг во времени и поэтому еженедельно формирует учетные регистры реализации по МСФО и признает часть выручки по мере оказания услуг. За счет этого полученные данные носят оперативный характер и позволяют судить о стадии завершенности сделок по состоянию на отчетную дату.

Ежемесячно эти данные выгружаются в различные сводные таблицы (рис. 31), которые связаны с трансформационными таблицами корректировок, например «Начисления» и «Итоговые корректировки».

Они позволяют представить информацию из базы данных системы «1С: Предприятие 8.0» в том виде, в котором это необходимо для составления отчетности.

Выручка, признанная в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка» (Revenue), корректируется: из оборота исключаются бартерные операции вида «реклама в интернете на рекламу в интернете», которые не признаются реализацией, поскольку такая выручка не может быть надежно измерена и не признается реализацией согласно ПКИ (SIC) 31 «Выручка – бартерные операции, включающие рекламные услуги» (Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services).

**Лист «Денежные потоки»**

Обеспечивает формирование прямым методом отчета о движении денежных средств на основе информации, выгружаемой из «1С: Предприятие 8.0» в виде «карточек счетов». Данная информация агрегируется в соответствии с классификатором движений денежных средств в МСФО. В российском учете бухгалтеры проставляют значения движений денежных средств согласно классификатору МСФО. На основе этих значений и корреспонденции счетов в MS Excel при помощи фильтров, макросов и сортировок автоматически формируется отчет о движении денежных средств в соответствии с МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств» (Cash Flow Statements).

Для формирования сумм по счету 58 «Инвестиции и финансовые вложения» международного плана счетов используются данные российского учета и листа корректировок «Финансирование». Согласно МСФО (IAS) 39 в MS Excel выделяются инвестиции, предназначенные для торговли, удерживаемые в наличии для продажи, и другие. Здесь же производятся корректировки, связанные с выделением инвестиций в ассоциированные компании, которые в дальнейшем учитываются по методу долевого участия. После разделения финансовых вложений на категории их стоимость корректируется в соответствии с учетной политикой компании (справедливая или амортизируемая). Резерв снижения стоимости финансовых вложений, начисленный в российском учете, списывается и начисляется вручную на основе учетной политики по МСФО, поскольку методика его расчета отличается от РСБУ.

**Лист корректировок «Отложенные налоги»**

Выполняет расчет отложенных налогов балансовым методом. При этом импортируются данные из базы российского налогового учета «1С: Предприятие 8.0» в разрезе статей баланса и данные, полученные в форме баланса по МСФО в результате корректировок, сделанных на других листах. Таким образом, баланс компании по МСФО сопоставляется с балансом компании в налоговом учете и рассчитываются корректировки по отложенным налогам. Поскольку в МСФО все разницы являются временными и согласно МСФО (IAS) 12 представляют собой разницы между балансовой стоимостью актива (обязательства) в МСФО и его налоговой базой, то они складываются из двух составляющих: разниц между российским бухгалтерским и налоговым учетом (как временных, так и постоянных) и разниц между бухгалтерским и международным учетом, вызванных корректировками. Поскольку в трансформационных таблицах легко проследить корректировки бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, то, зная разницы между бухгалтерским и налоговым учетом, можно легко выявить структуру отложенных налоговых активов (обязательств) в МСФО и скорректировать соответствующие данные российского учета.

**Лист «Итоговые корректировки»**

Представляет собой шаблон форм отчетности и примечаний к ней. Формы отчетности заполняются автоматически, с помощью ссылок на других листах. Трансформация проводится ежемесячно и базируется не на формах российской отчетности, а на данных российских учетных регистров и параллельного учета.

При формировании отчета о прибылях и убытках в соответствии с МСФО программа производит корректировку данных российских счетов учета затрат. На основе классификатора затрат, используемого в МСФО и заложенного в электронную таблицу MS Excel, затраты перераспределяются и разбиваются на ряд категорий, которые могут не совпадать с российским учетом.

После этого они дополняются данными МСФО и, если методы признания расходов или момент их начисления в российском и международном учете не совпадают, корректируются. Обычно корректировки относятся к начислению резервов, учету вознаграждений работникам согласно стандарту МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (Employee Beneёts), признанию корректирующих событий после отчетной даты согласно МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты» (Events After the Balance Sheet Date) и т.д. В результате автоматической выгрузки на этот лист также заносятся данные по учету реализации и дебиторской задолженности по МСФО.

Средний срок подготовки отчетности за месяц на основе разработанной модели составляет около 10 дней. Дополнительно компания использует программу по управлению электронными таблицами Spreadsheet Professional1, которая позволяет проводить тестирование табличных форм2, созданных в MS Excel. На рис. 4. показан анализ трансформационной модели компании при помощи этой программы. Он позволяет расшифровать любой показатель финансовой отчетности и показать технологию его формирования, а также раскрыть данный показатель практически до первоисточника. При трансформации на основе корректировки данных форм российской отчетности такая возможность, как правило, отсутствует. При ведении учета методом корректировки российских регистров, как это делается в «Рамблер Интернет Холдинг», наличие подобных раскрытий облегчает процесс аудита отчетности.

**Справка**

OOO «Рамблер Интернет Холдинг» – крупный российский медиахолдинг, предоставляющий почтовые и поисковые услуги в интернете, владеющий новостными сайтами и т.д. Входит в группу «Проф-Медиа» и котируется на площадке AIM Лондонской фондовой биржи. Выручка по МСФО в 2006 году составила $28 млн. Среднесписочная численность работников компании около 400 человек

Таблица 1 Фрагмент карты трансформации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Номер счета по МСФО | Наименование счета по МСФО | Источник | Примечания | Отражение в отчетности |
| 58 | Инвестиции и финансовые вложения | Счет 58 «Финансовые вложения» российского плана счетов | Остаток с российского счета разносится с помощью дополнительных проводок, которые описаны в методологии | Отражаются по строке «Ассоциированные компании», если доля участия в уставном капитале больше 20%. В остальных случаях отражаются в составе «Прочих внеоборотных активов», а если носят краткосрочный характер, то по строке «Краткосрочные финансовые вложения» в балансе |
| 59 | Резерв снижения стоимости инвестиций и финансовых вложений | Рассчитывается на основе данных МСФО | Счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» списывается на счет 84.01 «Нераспределенная прибыль прошлых лет». Поскольку в компании резерв под обесценение финансовых вложений по МСФО не создается, вложения переоцениваются по справедливой стоимости, а созданный в российском учете резерв списывается | Отражается аналогично операциям по счету 58 «Инвестиции и финансовые вложения» международного плана счетов |

Таблица 2 Схема формирования отчетности по МСФО в MS Excel

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Статьи отчетов | Лист корректировок | Источник данных для расчетов | Основание |
| Отчет о прибылях | и убытках |  |  |
| Выручка | «Начисления» (рис. 2) | Параллельный учет в информационной системе МСФО | МСФО(1А5)18 «Выручка» (Revenue), ПКИ (SIC) 31 «Выручка -бартерные операции, включающие рекламные услуги» (Revenue - Barter Transactions Involving Advertising Services) |
| Прочие доходы (продажа оборудования) | «Расчеты» | Параллельный учет в информационной системе МСФО | МСФО (IAS) 18, МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment) |
| Процентные доходы | «Начисления» | Данные РСБУ; корректировки в таблицах МСФО (продажа в кредит и прочие) | МСФО (IAS) 18 |
| Заработная плата | «Начисления» | К-т счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» российского ПС | МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (Employee Benefits) |
| Операционные расходы | «Начисления» | Счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 91 «Прочие доходы и расходы» российского ПС | МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors), МСФО (IAS) 14 «Отчетность по сегментам» (Segment Reporting), МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (Borrowing Costs); МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (Related Party Disclosures) |
| Юридические и профессиональные расходы | «Начисления» | Счета 26 «Общехозяйственные расходы», 91 «Прочие доходы и расходы» российского ПС | МСФО (IAS) 8, МСФО (IAS) 14, МСФО (IAS) 23, МСФО (IAS) 24 |
| Коммерческие расходы | «Начисления» | Счет 44 «Расходы на продажу» российского ПС | МСФО (IAS) 8, МСФО (IAS) 14, МСФО (IAS) 23, МСФО (IAS) 24 |
| Общие и административные расходы | «Начисления» | Счет 26 «Общехозяйственные расходы» российского ПС | МСФО (IAS) 8, МСФО (IAS) 14, МСФО (IAS) 23, МСФО (IAS) 24 |
| Амортизация и обесценение | «Расчеты» | Параллельный учет в информационной системе МСФО | МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment), МСФО (IAS) 17 «Аренда» (Leases), МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (Impairment of Assets) |
| Процентные расходы | «Начисления» | Данные РСБУ; корректировки в таблицах МСФО (покупка в кредит и другие) | МСФО (IAS) 8, МСФО (IAS) 14, МСФО (IAS) 23, МСФО (IAS) 24 |
| Налог на прибыль | «Начисления» | Счет 99 «Прибыли и убытки» российского ПС | МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (Income Taxes) |
| Прибыль /убыток по курсовым разницам | «Расчеты» | Автоматический расчет в модели трансформации | МСФО (IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов» (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates) |
| Баланс |  |  |  |
| Основные средства | «Расчеты» | Параллельный учет в информационной системе МСФО | МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 17, МСФО (IAS) 23, МСФО (IAS) 36, МСФО (IAS) 40 «Инвестиции в недвижимость» (Investment Property), МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations) |
| Нематериальные активы | «Расчеты» | Параллельный учет в информационной системе МСФО | МСФО (IAS) 36, МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets) |
| Долгосрочные финансовые вложения | «Финансирование» | Счет 58 «Финансовые вложения» российского ПС | МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» (Financial Instruments: Disclosure and Presentation), МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement), МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (Consolidated and Separate Financial Statements), МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные организации» (Investments in Associates), МСФО (IAS) 36 |
| Отложенные налоговые активы | «Отложенные налоги» | Счет 09 «Отложенные налоговые активы» российского ПС | МСФО (IAS) 12 |
| Запасы | «Расчеты» | Счета 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» российского ПС | МСФО (IAS) 2 «Запасы» (Inventories) |
| Дебиторская задолженность | «Расчеты» | Листы «Начисления», «Денежные потоки» | МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 |
| Краткосрочные финансовые вложения | «Финансирование» | Счет 58 «Финансовые вложения» российского ПС | МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39, МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 28, МСФО (IAS) 36 |
| Денежные средства | «Денежные потоки» | Счета 50 «касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» российского ПС | МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств» (Cash Flow Statements) |
| НДС к возмещению | «Итоговые расчеты» | Счет 19 «НДС по приобретенным ценностям» российского ПС | - |
| Долгосрочные заемные средства | «Финансирование» | Счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам» российского ПС | МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39, МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 28, МСФО (IAS) 36 |
| Долгосрочная задолженность по финансовому лизингу | «Финансирование» | Параллельный учет в информационной системе МСФО | МСФО(1А5)17 |
| Отложенные налоговые обязательства | «Отложенные налоги» | Счет 77 «Отложенные налоговые обязательства» российского ПС | МСФО(1А5)12 |
| Резервы предстоящих расходов | «Начисления» | Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» российского ПС | МСФО (IAS) 37 |
| Кредиторы и начисленные обязательства | «Расчеты» | Листы «Начисления», «Денежные потоки» | МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 |
| Краткосрочные займы | «Финансирование» | Счет 66 «Расчеты по краткосрочным займам и кредитам» российского ПС | МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39, МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 28, МСФО (IAS) 36 |
| Краткосрочные обязательства перед бюджетом | «Расчеты» | Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» российского ПС |  |
| Текущая часть обязательств по долгосрочным займам | «Финансирование» | Автоматический расчет в модели трансформации | МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 |
| Уставный капитал | «Итоговые расчеты» | Счет 80 «Уставный капитал» российского ПС | МСФО (IAS) 8 |
| Эмисионный доход и резерв переоценки | «Итоговые расчеты» | Счет 83 «Добавочный капитал» российского ПС | МСФО (IFRS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements), МСФО (IAS) 8 |
| Нераспределенная прибыль | «Итоговые расчеты» | Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» российского ПС | МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 8 |

**Список литературы**

МСФО Практика применения № 4 июль–август 2007