МСФО
ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

Журнал «МСФО: практика применения»,
№ 6 (6), ноябрь–декабрь, 2006 г.

Шеф-редактор проекта Татьяна Ищенко
Главный редактор Екатерина Рубцова
Заместитель главного редактора
Лилия Медзелец
Научный консультант Александр Афанасьев
Ответственный секретарь Валерия Силифанова
Редакторы-эксперты Татьяна Манец,
Екатерина Розова, Ольга Теплухина
Руководитель группы выпуска Лидия Огнева
Литературный редактор Марина Солнцева
Корректоры
Ирина Черникова, Любовь Штаханова
Дизайн-бюро
Екатерина Родионова (ведущий дизайнер),
Денис Гришин, Елена Дубовицкая,
Марат Зинуллин, Дмитрий Новокрещенных,
Наталья Савченко, Максим Сериков
Фотографии Юрий Ридякин, Виталий Тарасов
Бильд-редактор Антон Кузнецов
Технолог Иван Булкин
Управляющая компания ПрофМедиа
Издательский дом B2B MEDIA
Учредитель ООО «Бизнес Медиа Коммуникации»
Издатель ООО «Бизнес Медиа Коммуникации»
119017, Москва, М. Толмачевский пер., 1
Генеральный директор
Анна Знаменская
Финансовый директор
Вилен Новосартов
Коммерческий директор
Виктория Чикирева
Директор по дистрибуции
Нина Демидова
Технический директор
Павел Митрофанов
Размещение рекламы
тел.: (495) 105-7743, 933-5445
e-mail: rozavko@bmcom.ru, yashin@bmcom.ru
Подписка
тел.: (495) 101-3676
Подписные индексы
по Объединенному каталогу: 20228, 87928,
по каталогу МАП: 16875
по каталогу агентства «Роспечать»: 20228
Оптовое распространение
ЗАО «Межрегиональный дистрибьютор
прессы «МААРТ»
Тел.: (495) 333-12-83, 333-04-16

Журнал зарегистрирован Федеральной службой по надзору за соблюдением законодательства в сфере массовых коммуникаций и охране культурного наследия. Свидетельство о регистрации ПИ № ФС77-21578 от 21.07.2005 г.

Адрес редакции:
119017, Москва, М. Толмачевский пер., 1
Тел./факс: (495) 105-77-43
E-mail: info@msfo-mag.ru; www.msfo-mag.ru

© ООО «Бизнес Медиа Коммуникации»
Перепечатка материалов возможна только с письменного разрешения редакции. Редакция не несет ответственности за достоверность информации, содержащейся в рекламных объявлениях.

Тираж 5000 экз. Цена свободная
Подписано в печать 24.10.2006
Отпечатано в ГП «Московская типография 13»,
107005, Москва, Денисовский пер., 30
Заказ № 7002

В подготовке материалов номера принимали участие члены Экспертного совета:

Артур Акопьян,
финансовый директор ЗАО «Синтерра»

Диляра Басырова,
начальник отдела консолидации по МСФО
ОАО «МХК «ЕвроХим»

Тамара Вершаль,
финансовый менеджер SABMiller Россия
(ООО «ТрансМарк» и ООО «Калужская пивоваренная компания») – дочерней компании SABMiller plc.

Аго Вилу,
партнер, отдел методики бухгалтерского учета и аудита компании PricewaterhouseCoopers

Антон Волянский,
финансовый директор ООО «ПРОДО МЕНЕДЖМЕНТ»

Лариса Горбатова,
директор по международной отчетности
Золотодобывающей компании «Полюс»

Игорь Козырев,
заместитель главного бухгалтера ОАО «ЛУКОЙЛ»

Ольга Королева,
главный бухгалтер ОАО «Связьинвест»

Александра Озерянова,
финансовый директор ООО «ДжекПот»

Андрей Трусов,
главный бухгалтер ОАО «АЭРОФЛОТ»

Марина Хазова,
начальник отдела бухгалтерского учета и отчетности
по МСФО ОАО «Магнитогорский металлургический комбинат»

IAS/IFRS

организатор

журнал ФИНАНСОВЫЙ ДИРЕКТОР

парнеры

BDO БДО Юникон Аудиторы и Консультанты

РБС РАЗВИТИЕ БИЗНЕС СИСТЕМ аудиторско-консультационная группа

16 ноября 2006 года

отель «Арарат Парк Хаятт Москва», ул. Неглинная, д. 4 (2-й этаж, зал «Хачатурян»)

КОНФЕРЕНЦИЯ

Создание системы управленческого учета на предприятии. Отраслевые особенности

Секция 1 (с 10.00 до 13.00)

- Пять основных шагов при внедрении управленческого учета
- Типичные ошибки построения финансовой структуры предприятия
- Трансфертное ценообразование в системе управленческого учета. Как оценить эффективность подразделений компании
- Как свести к минимуму затраты труда на сбор управленческих данных и формирование отчетности. Интеграция бухгалтерского и управленческого учета
- Как разработать учетную политику для ведения управленческого учета
- Создание системы управленческого учета на основе МСФО
- Обзор способов автоматизации управленческого учета. Преимущества и недостатки

Секция 2 (с 15.00 до 18.00)

Одновременные круглые столы на тему «Постановка управленческого учета на производственном предприятии, на торговом предприятии, в компаниях сферы услуг»

- Отраслевая специфика управленческого учета
- Учет затрат и особенности ценообразования
- Использование данных бухгалтерского учета для управленческих целей
- Мастер-класс «Как разработать и внедрить систему управленческого учета в компании»

ВЫСТУПАЮТ:

Ирина Бучацкая, *заместитель генерального директора «БДО Юникон Консалтинг»*
Александр Миславский, *замдиректора департамента управленческих технологий и учетных систем компании «Развитие Бизнес Систем»*

Для выступлений приглашены руководители, топ-менеджеры и специалисты компаний:
Ольга Бортняева, *финансовый директор «Ньюс Аутдор Россия»;* **Елена Архангельская,** *заместитель генерального директора по финансам ООО «Фармстандарт»;* **Игорь Пономарев,** *финансовый директор Genser;* **Андрей Аксенов,** *исполнительный директор финансового блока ООО «Управляющая компания «СБ», и др.*

Стоимость участия 445 у.е. (+ НДС 18%) (1 у.е. – 29 руб.)

При регистрации трех человек от одной компании предоставляется скидка в размере **50%** на третьего участника

По вопросам оформления бухгалтерских документов обращаться к координатору отдела **Виктории Забненковой (zabnenkova@b2bmedia.ru)**

Зарегистрироваться можно на сайтах: **www.fd.ru, www.msfo-mag.ru**
или по телефонам отдела конференций: **(495) 933-55-18; 720-51-43**

ИНФОРМАЦИОННЫЕ ПАРТНЕРЫ

HEADHUNTER www.hh.ru
коммерческий директор sales&marketing management
WWW.BEGIN.RU BEGIN БИЗНЕС-ОБРАЗОВАНИЕ
ФИНАМ
MFD.RU
Корпоративный менеджмент WWW.CFIN.RU
Executive Сообщество менеджеров www.e-xecutive.ru

на правах рекламы

РЕГИСТРАЦИОННАЯ ФОРМА

❑ Я хочу участвовать в конференции, которая состоится 16 ноября

Фамилия, имя, отчество _____

Компания _____

Должность _____

Телефон _____ Факс _____ E-mail _____

Способ оплаты ❑ Банковский перевод ❑ Наличные

(пожалуйста, пришлите Ваши банковские реквизиты)

Пожалуйста, направьте заполненную форму по факсу: (495) 105-7743

От главного редактора

Главный редактор
Екатерина Рубцова

Вышел в свет шестой номер нашего журнала, а это значит, что мы с вами уже год. За это время мы много экспериментировали, старались охватить как можно больше важных тем по всем рубрикам, помочь начинающим специалистам освоить основы МСФО, а опытным – узнать что-то новое и полезное. Подбирать интересные и актуальные темы нам очень помогал Экспертный совет, который весь этот год тестировал статьи, тематические планы, давал советы и участвовал в решении сложных вопросов. А о том, что говорят сами члены Экспертного совета, вы прочтете на стр. 8. Но развиваться и совершенствоваться журналу невозможно без его читателей. Я призываю вас принимать активное участие в создании каждого номера – делиться опытом, задавать нам вопросы, высказывать пожелания и предложения.

Конец года является для всех финансистов напряженным периодом (а какой же для них не напряженный!) – аудиторские проверки, выверки счетов, подготовка к закрытию отчетного периода, подведение итогов. Поэтому в этом номере особый акцент мы сделали на рубрику «Профессиональные консультации». Здесь вы найдете ответы на важные вопросы, например о том, какую информацию необходимо раскрывать в пояснительной записке к консолидированной финансовой отчетности (стр. 40), и в чем заключаются особенности составления отчетности при осуществлении IPO (стр. 46), а также советы по элиминированию внутригрупповых оборотов при консолидации (стр. 54).

За минувший год мы с вами еще раз убедились, насколько динамичны международные стандарты отчетности и насколько велико влияние профессионального сообщества на их внедрение и распространение. И в следующем году мы будем аккумулировать в журнале максимум полезной информации, постоянно обновлять ее и доносить до вас в предельно удобной форме.

Содержание

СОБЫТИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ

6 **Новости**

8 **Экспертный совет о развитии МСФО в 2006 году**

МЕТОДОЛОГИЯ И ОПЫТ

12 **Учет изменения валютных курсов**
Андрей Ляпин
Основные понятия. Способы учета курсовых разниц и требования МСФО к раскрытию информации. *Личный опыт*

20 **Как учесть нематериальные активы по МСФО**
Мария Шевякова
Оценка, срок полезного использования и амортизация нематериальных активов. Раскрытие информации в финансовой отчетности. *Личный опыт. Примеры*

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ

28 **Расходы в US GAAP**
Александр Обермейстер
Общие положения, определение понятия «расходы», их основные виды в US GAAP, признание и оценка. *Личный опыт*

34 **Учет на Украине сближается с МСФО**
Светлана Зубилевич, Лариса Ноикас
Этапы реформирования и регулирующие органы, а также положения (стандарты) бухгалтерского учета

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

40 **Особенности пояснительной записки к консолидированной финансовой отчетности**
Анастасия Арапова
Раскрытие информации. Пояснительная записка к отчетности по МСФО и US GAAP. *Личный опыт. Примеры*

46 **Особенности финансовой отчетности при осуществлении IPO**
Елена Солдатова
Цели и задачи IPO, предпосылки успешного размещения и подготовительные действия. Цели и задачи формирования отчетности по МСФО при выходе на IPO. *Личный опыт*

54 **Элиминирование внутригрупповых оборотов при консолидации**
Елена Ястребкова
Основные положения и примеры элиминирования внутригрупповых операций: выдача займа и продажа продукции внутри группы, а также реализация продукции, закупленной по внутреннему обороту, внешним контрагентам. *Личный опыт*

62 **Бизнес-кейс**
Ответы на бизнес-кейс «Классификация операций для составления отчета о движении денежных средств по МСФО». *Интервью с победителем конкурса*

КАРЬЕРА И ОБРАЗОВАНИЕ

66 **Обзор курсов по МСФО**
Выбор курса для изучения МСФО, продолжительность, стоимость и квалификационные требования. Процесс обучения и сдача экзаменов. *Личный опыт*

СПРАВОЧНЫЕ МАТЕРИАЛЫ

76 Книжное обозрение; словарь терминов, используемых в журнале

79 Перечень материалов, опубликованных в журнале «МСФО: практика применения» в 2006 году

АНОНС

ЧИТАЙТЕ в следующих номерах журнала

Как составить сегментарную отчетность
Учет выручки
План счетов по МСФО
Трансформация финансовой отчетности
Учет финансовых инструментов

Финансовые новости на сайте www.msfo-mag.ru

Встреча Правления Комитета по МСФО с национальными органами, устанавливающими стандарты бухучета

В сентябре в Лондоне (Великобритания) состоялась 3-я встреча Правления Комитета по МСФО с национальными органами, устанавливающими стандарты бухгалтерского учета. На встрече присутствовали представители правительственных и неправительственных органов из 50 стран, а также Международной федерации бухгалтеров, Европейской консультативной группы по финансовой отчетности, Федерации бухгалтеров Восточной, Центральной и Южной Африки. В ней принял участие директор департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России Леонид Шнейдман.

На встрече обсуждался широкий круг вопросов дальнейшего развития системы МСФО, внедрения их в национальную практику разных стран: пересмотр принципов подготовки и представления финансовой отчетности, обсуждение технического плана Правления Комитета на среднесрочную и долгосрочную перспективу, проект МСФО для малых и средних предприятий, образовательная и издательская деятельность Комитета по МСФО, подготовка руководства по применению метода «справедливой стоимости», прогресс в сфере внедрения стандартов, разъяснительная деятельность Комитета. Анализировались взгляды финансовых аналитиков и крупнейших международных аудиторских компаний на проблемы распространения и применения МСФО.

Комментируя результаты мероприятия, Леонид Шнейдман отметил: «Прошедшая встреча еще раз продемонстрировала широкую международную поддержку МСФО и деятельности Комитета. Сегодня как никогда ранее возрастает значение применения МСФО. Промедление при переходе к использованию МСФО влечет колоссальные финансовые потери для бизнеса. Это потери и с точки зрения капитализации компаний, их конкурентоспособности, и с точки зрения цены, которую предприниматели платят за привлекаемый на финансовых рынках капитал».

Финансовые новости на сайте www.msfo-mag.ru

Проект по реформе бухучета России

В рамках проекта «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации» утвержден список «пилотных» компаний, которым будет оказана помощь в подготовке финансовой и консолидированной отчетности. Это 15 российских предприятий, в том числе пять сельскохозяйственных. В сентябре проводилось обучение их сотрудников — ведущих специалистов бухгалтерских и финансовых служб.

Основная цель проекта — содействие в осуществлении реформы бухгалтерского учета и отчетности при переходе на МСФО для улучшения делового и инвестиционного климата в России. Проект организован Минфином России и Министерством сельского хозяйства РФ и финансируется Евросоюзом при поддержке компании PricewaterhouseCoopers, Ассоциации сертифицированных присяжных бухгалтеров (ACCA), компании Agriconsulting S.p.a и ООО «ФБК».

Финансовые новости на сайте www.msfo-mag.ru

IFRIC предложил версию интерпретации отчетности по программам лояльности клиентов

Комитет по интерпретации международных стандартов финансовой отчетности (IFRIC) опубликовал на своем сайте (www.iasb.org/about/ifric.asp) ПКИ (SIC) 20 «Программы лояльности клиентов» (Customer Loyalty Programs). Такие программы используются коммерческими структурами для привлечения клиентов с целью приобретения ими товаров или услуг в будущем путем предоставления различных бонусов, с помощью которых можно получить скидки или подарки от компании.

Основные вопросы интерпретации: «Нужно ли признавать и измерять обязательства компании о предоставлении товаров или услуг со скидкой либо на бесплатной основе и когда клиенты могут воспользоваться предоставленным им правом?» Суть одного из подходов заключается в накоплении суммы издержек начиная с момента осуществления первой продажи, одновременно с которой клиенту предоставляются бонусы на приобретение товара в будущем. Под издержками предприятия в данном случае понимаются затраты, понесенные им с целью удовлетворить требования клиентов в получении причитающейся им по бонусам скидки.

В настоящее время МСФО не дает однозначного ответа на вопрос, каким образом нужно вести учет, и в бухгалтерской практике организаций имеются существенные различия. IFRIC полагает, что предложенная интерпретация стандартизирует изложенный выше подход.

Источник: интернет-издание GAAP.ru

Финансовые новости на сайте www.msfo-mag.ru

FASB разъяснил тонкости использования метода «справедливой стоимости»

Комитет по стандартам финансовой отчетности США (FASB) выпустил новый документ, в котором содержится руководство по применению принципа «справедливой стоимости» и ряда дополнительных требований к нему в измерении балансовых статей. Документ включает также четкое единое определение понятия «справедливая стоимость».

FASB отметил, что решение о выпуске документа продиктовано участившимися требованиями со стороны инвесторов предоставить им необходимую информацию для принятия деловых решений, касающихся оценки активов и пассивов компаниями. Неясности были и в отношении того, насколько часто компании применяют подход «справедливой стоимости» при оценке.

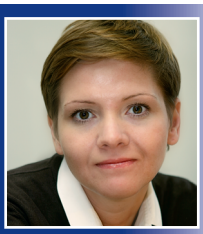
По данным FASB, система американской финансовой отчетности US GAAP насчитывает сегодня более 40 стандартов, в рамках которых организациям предписано либо разрешено использовать метод «справедливой стоимости».

Комитет по стандартам финансовой отчетности предполагает, что новый документ позволит инвесторам получить доступ к конфиденциальной информации, которую фирмы используют при оценке своих активов и пассивов.

Источник: интернет-издание GAAP.ru

Уважаемые читатели! Подводя итоги первого года выхода журнала, мы попросили членов Экспертного совета высказать мнение о развитии МСФО за прошедший год, а также оценить свое сотрудничество с журналом.

Тамара Вершаль, *финансовый менеджер SABMiller Россия (ООО «ТрансМарк» и ООО «Калужская пивоваренная компания») – дочерней компании SABMiller plc.*



Мне сложно оценить в целом мировые тенденции в области МСФО, но если судить по нашей компании, то прогресс очевиден. Как и все котирующиеся на европейских фондовых биржах, наша головная компания (и, как следствие, российская) перешла на составление отчетности по МСФО с 1 апреля 2005 года. Сейчас уже трудно представить компанию вне этой системы. Особенно возрос уровень прозрачности отчетности.

Я читаю практически все материалы в журнале «МСФО: практика применения» и выступать в качестве эксперта для меня очень интересно. Темы, которые поднимает журнал, важны в первую очередь для специалистов, непосредственно связанных с составлением финансовой отчетности. Одно дело, прочитать текст стандарта, а другое – иметь возможность узнать, как компании на практике применяют те или иные учетные принципы. Я считаю, что журнал будет полезен также специалистам, которые занимаются российской отчетностью. Это даст им возможность понимать, как любая проводка российской отчетности будет отражаться в западной. Читателям советую не бояться применять полученные знания в своей работе. Практика, практика и еще раз практика!

Аго Вилу, *партнер, отдел методики бухгалтерского учета и аудита компании PricewaterhouseCoopers*

Что касается изменений в МСФО, то можно сказать, что этот год был относительно спокойным. Тем не менее есть некоторые нововведения, о которых должны знать составители финансовой отчетности. Среди них можно выделить наиболее интересные для российских компаний (они вступили в силу с 1 января 2006 года). Во-первых, согласно пересмотренному МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement) все выданные финансовые гарантии должны отражаться в бухгалтерском балансе по справедливой стоимости. Так, если компания гарантировала кредит, выданный связанной с ней организации, она должна отразить в своем бухгалтерском балансе обязательство по этой гарантии. Во-вторых, больше не разрешается классифицировать любые финансовые инструменты как подлежащие отражению по справедливой стоимости с отражением изменений в отчете о прибылях и убытках, то есть вводятся ограничения на использование этой категории. В связи с этим может возникнуть необходимость переклассификации некоторых финансовых инструментов. В-третьих, изменились правила пересчета для зарубежных дочерних компаний в соответствии с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов» (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates). Некоторые положительные и отрицательные курсовые разницы, которые ранее признавались в отчете о

прибылях и убытках, теперь будут отражаться в составе собственных средств. Хорошая новость заключается в том, что Комитет по МСФО недавно объявил, что до 2009 года не ожидается введения в действие никаких новых значительных МСФО. Это даст компаниям время, чтобы освоиться с существующими стандартами до того, как в 2009 году нахлынет следующая волна новых.

Поднимая актуальные вопросы, посвященные международным стандартам финансовой отчетности и методологии их внедрения, журнал «МСФО: практика применения» способствует популяризации МСФО в России и повышению уровня знаний тех специалистов, которые уже применяют международные стандарты. Практические материалы на страницах журнала представляют большую ценность для профессионалов в области финансов. Кроме того, журнал своевременно информирует читателей о новостях, событиях и мероприятиях в области МСФО. Профессиональная команда журнала и разнообразие его форматов делают сотрудничество с ним приятным и плодотворным.

Александра Озерянова, *финансовый директор ООО «ДжекПот»*

За последнее время Комитет по МСФО пересмотрел достаточно много стандартов, для того чтобы сблизить их с US GAAP, причем в основном МСФО подстраиваются под американские стандарты учета. На мой взгляд, это хорошо, так как US GAAP более подробно прописаны и содержат много рекомендаций по конкретным хозяйственным операциям. Те стандарты, которые были пересмотрены, улучшились: некоторые термины упростились, стали более понятными. Среди положительных моментов распространения МСФО могу отметить, что они приняты во всей Европе и соответственно теперь все европейские компании говорят на одном финансовом языке. МСФО планируют внедрить в России, но чтобы это произошло, должна быть проделана большая законодательная работа.

Журнал «МСФО: практика применения» в течение года помогал мне поддерживать «боевую форму»: я читала все изменения, которые происходят в области МСФО, а если бы не занималась экспертной работой в журнале, то изучала бы только те стандарты, которые непосредственно связаны с моей работой. Я советую финансовым специалистам по международным стандартам читать этот журнал и не бояться применять все полученные знания на практике.

Артур Акопьян, *заместитель генерального директора по финансам – финансовый директор ЗАО «Синтерра»*

Несмотря на то что в 2005–2006 годах на государственном уровне в России не предпринималось активных действий по внедрению МСФО, пратика применения международных стандартов в нашей стране развивается естественным образом. С точки зрения развития самих стандартов мне кажется важным объявление Комитета по МСФО (IASB) о том, что он не будет требовать применения изменений к существующим стандартам до 1 января 2009 года. Это обеспечивает длительный период стабильности и для нашей страны в целом, и для отдельных компаний, которые задумываются о применении МСФО. Кроме того, поскольку мой опыт связан в основном с применением US GAAP, меня очень радует продолжающийся процесс конвергенции между МСФО и

US GAAP, а также устранение некоторых различий в терминологии.
Сотрудничество с журналом «МСФО: практика применения» заставляет меня держать себя в форме, поскольку для подготовки ответов на вопросы и экспертной оценки статей часто приходится «копаться» в новых стандартах и интерпретациях, до которых не доходят руки в рамках собственной текущей работы и практики.

Ирина Гриднева, *финансовый директор*

По моему мнению, 2006 год был годом дальнейшего роста популярности МСФО в России. Несмотря на то что применение международных стандартов не закреплено на законодательном уровне и ведение отчетности по МСФО – личная инициатива российских компаний, количество последних с каждым годом увеличивается. Многие предприятия начали применять международные стандарты с целью повышения прозрачности бизнеса и, как следствие, его инвестиционной привлекательности. Для получения необходимых знаний финансовые руководители региональных компаний различных отраслей могут использовать финансовые издания, популяризирующие МСФО. Одним из них является журнал «МСФО: практика применения».
Ценность журнала – в его практической направленности. Несмотря на мой большой опыт подготовки отчетности по МСФО, я нахожу много полезного в рубриках «Методология и опыт» и «Профессиональные консультации». Как член Экспертного совета считаю неудобным отсылать свои решения на опубликованные бизнес-кейсы (которые с удовольствием решаю), чтобы не конкурировать с читателями за получение замечательных сувениров от редакции.
Я уверена, что журнал будет продолжать успешно развиваться на волне сближения российских национальных стандартов учета с международными.

Диляра Басырова, *начальник отдела консолидации по МСФО ОАО «МХК «ЕвроХим»*

Подводя итоги уходящего года, могу отметить следующие моменты: все чаще в деловой прессе упоминается отчетность по МСФО, увеличилось количество квалифицированных специалистов по международной отчетности, высоко востребованных на рынке труда, и, как следствие, существенно улучшилось качество составления отчетности.
Мы очень много сказали об актуальности МСФО, и специалисты, которые непосредственно занимаются составлением отчетности, понимают всю значимость своей работы.
Но, по моему мнению, важно донести необходимость составления отчетности в соответствии с МСФО и до других, нефинансовых служб предприятия. Порой исключительно специалист своего направления может адекватно оценить ситуацию, и только при тесном сотрудничестве всех служб предприятия успех составления отчетности, соответствующей требованиям МСФО, гарантирован.
Я очень рада, что принимаю участие в работе над журналом «МСФО: практика применения», поскольку считаю его полезным для себя в профессиональном плане: мои знания регулярно обновляются, я стараюсь быть в курсе всех событий в сфере МСФО, расширяются мой кругозор и круг общения.

Лариса Горбатова, *директор по международной отчетности Золотодобывающей компании «Полюс»*

За прошедший год было внесено небольшое количество изменений в существующие международные стандарты финансовой отчетности. Это, безусловно, не может не радовать: стабильность – мечта любого практикующего бухгалтера. Тем не менее опубликованные Комитетом по МСФО материалы к обсуждению, в том числе по пересмотру Концепции МСФО (Framework), убеждают, что работа по совершенствованию стандартов не закончена, а, наоборот, находится в начальной стадии. И тем, кто всегда должен быть в курсе всех изменений в принятых или планируемых МСФО и должен уметь использовать эти знания на практике, я рекомендую журнал «МСФО: практика применения», который как раз и предоставляет такую возможность.

Андрей Трусов, *главный бухгалтер ОАО «АЭРОФЛОТ»*

С каждым годом количество компаний, составляющих отчетность в соответствии с требованиями международных стандартов, увеличивается, несмотря на отсутствие требований их обязательного применения, утвержденных на законодательном уровне. Это связано с тем, что отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, достаточно полно отражает финансовое положение компании, содержит необходимую информацию для принятия управленческих и инвестиционных решений.

Появление журнала «МСФО: практика применения» очень своевременно. В течение года в нем были рассмотрены различные вопросы методологии международных стандартов, основанные непосредственно на их практическом применении. Это позволяет расширить диапазон знаний отечественных бухгалтеров, вызвать у них интерес к МСФО и показать, что у российских и международных стандартов уже сейчас есть общие подходы к учету.

Станьте специалистом по МСФО вместе с «Эрнст энд Янг»!

Академия бизнеса «Эрнст энд Янг» приглашает Вас принять участие в **интенсивных тренингах по МСФО**:

Ноябрь – декабрь:

- Перекладка отчетности для компаний I-II
- Практика международного финансового учета I-III (МСФО / ГААП США)
- Отложенные налоги (МСФО / ГААП США)
- Отчет о движении денежных средств: построение

Вы хотите узнать больше о квалификации **ДипИФР (Рус.)?**

Сделайте первый шаг, посетив презентацию программы ДипИФР (Рус.) в Москве **16 ноября!**

Торопитесь зарегистрироваться! Количество мест ограничено!

Подробная информация: тел.: (495) 755-9700; e-mail: academy@ru.ey.com.

www.ey.com/cis/academy

ERNST & YOUNG
Quality In Everything We Do

реклама

УЧЕТ изменения валютных курсов

Андрей Ляпин,
старший консультант ООО «Сименс Бизнес Сервисез»

Многие компании совершают операции с использованием иностранной валюты, а учитывают их в валюте отчетности. В учете изменений валютных курсов по МСФО и действующим в России ПБУ много общего, но есть и свои особенности. Чтобы не совершать ошибок при учете курсовых разниц, бухгалтеру необходимо не только разбираться в отличиях между этими системами, но и принимать во внимание условия совершения сделки.

Основные понятия

Правила учета курсовых разниц (далее – КР), возникающих из-за изменения курса обмена валют, описаны в МСФО (IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов» (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates). Дополнительные разъяснения к МСФО (IAS) 21 содержатся в ПКИ (SIC) 7 «Введение евро» (Introduction of the Euro)[1]. В российском учете эти правила отражены в ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (далее – ПБУ 3/2000)[2].

Для правильного понимания учета курсовых разниц необходимо ознакомиться с его основными понятиями.

Российский учет

Деятельность за пределами Российской Федерации – это деятельность, которую осуществляет компания, являющаяся юридическим лицом по российскому законодательству, за пределами России через представительство или филиал.

Дата совершения операции в иностранной валюте – день, когда у компании по российскому законодательству или договору возникает право принять к учету активы и обязательства по этой хозяйственной операции.

Курсовая разница – разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которого выражена в иностран-

[1] Новая редакция МСФО (IAS) 21 введена в действие с 1 января 2005 года. Если в отчетность по МСФО включаются периоды, предшествующие дате ввода стандарта, то данные за эти периоды пересчитываются в соответствии с правилами, действующими на дату составления отчетности.

[2] ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утв. приказом Минфина России от 10.01.2000 № 2н.

ной валюте, исчисленной по курсу ЦБ РФ на дату оплаты или дату составления отчетности, и аналогичной рублевой оценкой на дату принятия к учету или составления отчетности за предыдущий отчетный период. Под курсовой разницей, связанной с уставным капиталом организации, признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя по вкладу в уставный капитал (оцененному в учредительных документах в иностранной валюте) на дату поступления суммы вкладов и рублевой оценкой этого вклада в учредительных документах.

Международные стандарты

Зарубежная деятельность компании – это дочернее, ассоциированное, совместное предприятие или филиал компании, работающие в другой стране.

Курсовая разница – разница, возникающая в результате отражения одного и того же количества иностранной валюты в валюте отчетности по разным обменным курсам.

Валюта представления – валюта, которая используется при составлении финансовой отчетности.

Функциональная валюта – валюта, используемая в экономической среде, в которой компания осуществляет свою основную деятельность.

Иностранная валюта – валюта, отличная от функциональной валюты.

Конечный курс – текущий валютный курс на отчетную дату.

Чистые инвестиции в зарубежную деятельность – доля отчитывающегося предприятия в чистых активах зарубежного дочернего предприятия или филиала. В качестве чистой инвестиции в зарубежную деятельность можно рассматривать долгосрочную неторговую (то есть не связанную с основной деятельностью) дебиторскую задолженность или ссуду, если по этим статьям не предполагается погашение в ближайшем будущем.

Сходства и различия систем учета

В обоих стандартах статьи делятся на монетарные и немонетарные. В ПБУ 3/2000 *монетарными* (денежными) статьями являются наличные деньги в кассе организации, средства на счетах в банках, денежные и платежные документы, краткосрочные ценные бумаги, средства в расчетах (в том числе по заемным обязательствам), остатки средств целевого финансирования в иностранной валюте, полученных из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи. К *немонетарным* (неденежным) статьям относят: основные средства, нематериальные активы, материально-производственные запасы и другие активы, не перечисленные в предыдущем определении, а также величину уставного (складочного) капитала.

Согласно параграфу 16 МСФО (IAS) 21 монетарными (денежными) статьями являются деньги и статьи, подлежащие получению или выплате деньгами. К неденежным относятся статьи, которые не дают права на получение денег. Как и в ПБУ 3/2000, к ним относятся основные средства, нематериальные активы и запасы.

Курсовая разница возникает при использовании иностранной валюты, если есть разрыв во времени между совершением хозяйственной операции и расчетов по ней. Способ отражения курсовой разницы будет зависеть от того, по каким статьям она возникнет. Основные отличия в принципах учета по МСФО (IAS) 21 и ПБУ 3/2000 приведены в табл. 1 на с. 14.

Личный опыт

Ирина Кумпан, *финансовый директор ООО «Карл Цейс» (Москва)*

ООО «Карл Цейс» является дочерней компанией одноименного немецкого концерна, поэтому мы составляем отчетность по МСФО для последующей ее консолидации в Германии. Компания имеет филиалы как на территории России, так и в других странах СНГ, а также дочернюю компа-

Таблица 1 **Основные отличия МСФО (IAS) 21 и ПБУ 3/2000**

ПБУ 3/2000	МСФО (IAS) 21
Цель	
Устанавливает особенности учета и отражения в отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, при ее пересчете в рубли	Применяется для учета операций в иностранной валюте и при составлении консолидированной отчетности с включением зарубежной деятельности
Сфера применения	
Не применяется: • при пересчете стоимости активов и обязательств, установленных в иностранной валюте или условных единицах, но подлежащих оплате в рублях[1]; • при составлении консолидированной отчетности с включением данных отчетности зарубежных обществ; • кредитными и бюджетными организациями	Не применяется: • при хеджировании валютных статей; • при составлении отчета о движении денежных средств
Валюта отчетности	
Рубль Российской Федерации	Любая, как правило, функциональная
Курс обмена	
ЦБ РФ	Внутренний курс обмена компании[2]
Особенности учета денежных статей	
При первоначальном признании денежные статьи учитываются по курсу на дату совершения операции. При составлении отчетности денежные статьи учитываются на отчетную дату. КР признаются как внереализационные доходы или расходы (см. п. 13)	При первоначальном признании монетарные статьи учитываются по курсу на дату осуществления операции. При составлении отчетности денежные статьи пересчитываются с использованием конечного курса. КР подлежат признанию в составе текущих расходов в отчете о прибыли и убытках
Особенности учета неденежных статей	
При первоначальном признании немонетарные статьи учитываются по курсу на дату совершения операции. При составлении бухгалтерской отчетности стоимость неденежных статей принимается в рублях по курсу на дату совершения операции, в результате которой актив был принят к учету. КР, связанные с формированием уставного (складочного) капитала, относятся на добавочный капитал	При первоначальном признании немонетарные статьи учитываются по курсу на дату совершения операции. При составлении отчетности статьи, учтенные по исторической стоимости, пересчитываются с использованием обменного курса на дату осуществления операции, а статьи, оцененные по справедливой стоимости, пересчитываются по курсу, действовавшему на дату определения справедливой стоимости. Если хозяйственная операция признается в составе прибыли и убытков, то КР, связанная с этой операцией, также относится на финансовый результат. Курсовые разницы по статьям, где прибыль или убыток признаются в составе капитала, отражаются там же

[1] В данном случае речь идет о суммовых разницах. Под суммовой понимается разница между рублевой оценкой фактически выполненного обязательства или поступившего актива, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к учету, и его рублевой оценкой на дату погашения. – *Примеч. редакции*.

[2] Компании, составляющие отчетность по МСФО, вправе сами выбирать банк, обменный курс которого они будут применять при учете курсовых разниц по МСФО. Это может быть курс Банка России или любого другого банка. – *Примеч. редакции*.

нию на Украине. Выбор функциональной валюты для региональных подразделений обычно зависит от того, в какой валюте они устанавливают цены, оплачивают ресурсы и получают выручку. Обычно это национальная валюта той страны, где находится подразделение. Валютой отчетности по МСФО для нас является евро. Наша компания учитывает финансовый результат филиалов через счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в рублях (функциональной валюте ООО «Карл Цейс»), поэ-

тому трансформация отчета о прибыли и убытках филиалов производится консолидированно с головным предприятием в рублях. Трансформация балансов филиалов осуществляется для каждого филиала отдельно в его функциональной валюте, а затем переводится в евро. Для консолидации дочерней компании в нашу отчетность по МСФО мы сначала делаем трансформацию в функциональной валюте дочерней компании (гривнах), а затем переводим ее в евро.

При трансформации российской отчетности в формат МСФО учитывается следующее:

- суммовые разницы, возникающие в российском учете, выделяются и относятся на отдельную статью «Доходы (убытки) от курсовых разниц» в составе отчета о прибыли и убытках;
- все курсовые разницы, а также доходы и убытки от продажи валюты, отраженные в российском учете, относятся напрямую в «Конвертационный резерв» (Translation Reserve) в группе счетов капитала (иными словами, при трансформации отчетности делается корректирующая проводка со счетов прибыли и убытков на счета капитала);
- отчет о прибыли и убытках пересчитывается в валюту отчетности по среднему курсу, а баланс – по курсу на дату составления отчетности. Возникающая при этом разница в сумме прибыли и убытка отчетного периода за счет применения разных курсов к балансу и отчету о прибыли и убытках относится также в «Конвертационный резерв» в группе счетов капитала.

Способы учета курсовых разниц

Для лучшего понимания отличий в учете курсовых разниц согласно российским и международным стандартам рассмотрим несколько ситуаций, в которых возникают КР, и отразим одни и те же операции в соответствии с МСФО (IAS) 21 и ПБУ 3/2000. Для этого подробно проанализируем способы отражения курсовых разниц при различных условиях совершения сделок и разной динамике изменения курса валют.

Таблица 2 **Изменение курса евро к рублю за период 10.01.06–31.01.06**

Дата	ЦБ РФ	Внутренний курс обмена компании
10.01.06	34,185	34,50
17.01.06	34,368	34,70
25.01.06	34,394	34,75
31.01.06	34,049	34,40

Предоплата и рост обменного курса

10 января 2006 года за авиационный двигатель «Лайкоминг» уплачено 10 тыс. евро. Полностью растаможенный груз прибыл на завод 17 января 2006 года. Претензий по комплектности и качеству поставки нет. 25 января 2006 года стало известно, что в связи с введением новых требований по уровню шума двигателей цена на аналогичные двигатели упала до 9 тыс. евро. Изменение курса обмена валют приведено в табл. 2.

В данном примере сначала была произведена оплата, а затем актив приняли к учету. Курс обмена валюты операции (евро) по отношению к валюте отчетности (рублю) вырос (курс обмена на 17.01.06 больше, чем на 10.01.06).

Операции по первоначальному признанию актива представлены в табл. 3 на с. 16. При учете по МСФО следует помнить, что всегда нужно использовать курс обмена «спот», то есть реальный рыночный курс. При незначительных колебаниях курса обмена можно использовать средний курс за период. Согласно ПБУ 3/2000 используется курс ЦБ РФ.

Личный опыт

Диляра Басырова, *начальник отдела консолидации по МСФО ОАО «МХК «ЕвроХим»*

В нашей компании при составлении отчетности по МСФО мы используем курс ЦБ РФ на дату совершения операции, а в некоторых случаях средний обменный курс за период, в котором были произведены операции в иностранной валюте. Однако средний курс за период (неделю, месяц или квартал) можно использовать только в том случае, если не было существенных колебаний

Таблица 3 **Бухгалтерские проводки**

ПБУ 3/2000	МСФО (IAS) 21
10.01.06. Оплата поставщику за двигатель (10 000 евро × 34,185 = 341 850 руб.): **Д-т** 60 Расчеты с поставщиками 341 850 **К-т** 52 Валютные счета 341 850	10.01.06. Оплата поставщику за двигатель (10 000 евро × 34,5 = 345 000 руб.): **Д-т** Кредиторская задолженность 345 000 **К-т** Денежные средства 345 000
17.01.06. Отражение кредиторской задолженности: **Д-т** 08 Вложения во внеоборотные активы 341 850 **К-т** 60 Расчеты с поставщиками 341 850	17.01.06. Постановка двигателя на учет: **Д-т** Основные средства 345 000 **К-т** Кредиторская задолженность 345 000
17.01.06. Учет КР (10 000 евро × (34,368 - 34,185) = = 1830 руб.): **Д-т** 08 Вложения во внеоборотные активы 1830 **К-т** 91.1 Прочие доходы 1830	17.01.06. Учет КР (10 000 евро × (34,70 - 34,50) = = 2000 руб.): **Д-т** Основные средства 2000 **К-т** Прибыль и убытки – прочие операционные доходы 2000
31.01.06. Отражение курсовой разницы (при составлении отчетности на 01.02.06) (10 000 евро (34,049 - 34,368) = 3190 руб.): **Д-т** 91.2 Прочие расходы 3190 **К-т** 08 Вложения во внеоборотные активы 3190	25.01.06. Учет курсовой разницы при переоценке двигателя (9000 евро × (34,75 - 34,70) = 450 руб.): **Д-т** Основные средства 450 **К-т** Прибыль и убытки – прочие операционные доходы 450

Таблица 4 **Порядок отражения изменения курса валют на счетах**

Тип счета	Повышение курса валюты	Снижение курса валюты
Валютные активы	Прибыль	Убыток
Валютные обязательства	Убыток	Прибыль

Таблица 5 **Изменение курса евро к рублю за период 14.01.06–14.02.06**

Дата	ЦБ РФ	Внутренний курс обмена компании
14.01.06	34,354	34,70
31.01.06	34,049	34,40
14.02.06	33,622	33,95

обменных курсов. По некоторым зарубежным предприятиям мы используем курс центрального банка страны, в которой они функционируют.

Поскольку в данном случае речь идет о неденежной статье, финансовый результат по которой признается в составе прибыли или убытков, то согласно параграфу 30 МСФО (IAS) 21 курсовая разница, возникшая 17 января 2006 года при принятии актива к учету, будет признаваться в составе прибыли или убытка. Согласно п. 13 ПБУ 3/2000 курсовая разница будет отражаться как внереализационные доходы.

В соответствии с параграфом 23 МСФО (IAS) 21 при учете основных средств (неденежные статьи) по переоцененной стоимости (в данном случае справедливой стоимости) в момент учета убытков от обесценения (25.01.06) возникнет курсовая разница (см. табл. 3), которую нужно отнести на финансовый результат. На 01.02.06 курсовой разницы по МСФО не будет, так как она уже учтена на момент переоценки.

Для самоконтроля правильности начисления прибыли или убытка по курсовым разницам, связанным со статьями, учтенными в иностранной валюте, можно воспользоваться табл. 4.

Предоплата и снижение обменного курса

Партия автобусов «Скания» стоит 1 млн евро. 14 января 2006 года за партию автобусов «Скания» перечислен аванс в сумме 200 тыс. евро. Автобусы прибыли на предприятие своим ходом 14 февраля 2006 года. Принятие на учет, ввод в эксплуатацию и перечисление остатка в сумме 800 тыс. евро по до-

Таблица 6 **Бухгалтерские проводки**

ПБУ 3/2000	МСФО (IAS) 21
14.01.06. Перечислен аванс (200 000 евро × 34,354 = = 6 870 800 руб.): **Д-т** 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками 6 870 800 **К-т** 52 Валютные счета 6 870 800	14.01.06. Перечислен аванс (200 000 евро × 34,70 = = 6 940 000 руб.): **Д-т** Кредиторская задолженность 6 940 000 **К-т** Денежные средства 6 940 000
31.01.06. Учет курсовой разницы (при составлении отчетности на 01.02.06) (200 000 евро × (34,049 - 34,354) = = 61 000 руб.): **Д-т** 91.2 Прочие расходы 61 000 **К-т** 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками 61 000	31.01.06 Учет курсовой разницы (при составлении отчетности на 01.02.06) (200 000 евро × (34,40 - 34,70) = = 60 000 руб.): **Д-т** Прибыль и убытки – прочие операционные расходы 60 000 **К-т** Кредиторская задолженность 60 000
14.02.06. Произведена оплата оставшейся суммы поставщикам (800 000 евро × 33,622 = 26 897 600 руб.): **Д-т** 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками 26 897 600 **К-т** 52 Валютные счета 26 897 600	14.02.06. Произведена оплата оставшейся суммы поставщикам (800 000 евро × 33,95 = 27 160 000 руб.): **Д-т** Кредиторская задолженность 27 160 000 **К-т** Денежные средства 27 160 000
14.02.06. Начислена курсовая разница по авансу (200 000 евро × (33,622 - 34,049) = 85 400 руб.): **Д-т** 91.2 Прочие расходы 85 400 **К-т** 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками 85 400	14.02.06. Начислена курсовая разница по авансу (200 000 евро × (33,95 - 34,40) = 90 000 руб.): **Д-т** Прибыль и убытки – прочие операционные расходы 90 000 **К-т** Кредиторская задолженность 90 000
14.02.06. Отражена кредиторская задолженность (1 000 000 евро × 33,622 = 33 622 000 руб.): **Д-т** 08 Вложения во внеоборотные активы 33 622 000 **К-т** 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками 33 622 000	
14.02.06. Автобусы приняты к учету (1 000 000 евро × × 33,622 = 33 622 000 руб.): **Д-т** 01 Основные средства 33 622 000 **К-т** 08 Вложения во внеоборотные активы 33 622 000	14.02.06. Автобусы приняты к учету (1 000 000 × × 33,95 = 33 950 000 руб.): **Д-т** Основные средства 33 950 000 **К-т** Кредиторская задолженность 33 950 000

говору купли-продажи были осуществлены в тот же день. Курс обмена валюты операции (евро) по отношению к валюте отчетности (рублю) снизился (курс обмена на 14.02.06 меньше, чем на 14.01.06; см. табл. 5).

В этом примере сначала произвели выплату аванса, а затем актив был принят к учету и выполнено обязательство по оплате.

Согласно МСФО аванс учитывается по курсу на дату совершения операции. Актив (в данном случае автобусы) нужно принять к учету по стоимости на 14 февраля, а по авансу определить курсовую разницу (см. табл. 6).

Поскольку аванс является неденежной статьей, то согласно параграфу 30 МСФО (IAS) 21 курсовая разница, возникшая на 1 февраля 2006 года, будет признаваться в составе прибыли или убытка. В соответствии с п. 13 ПБУ 3/2000 курсовая разница будет отражаться как внереализационные расходы.

Составляя отчетность на определенную дату (например, на 01.02.06), следует помнить, что согласно МСФО и РСБУ курсовая разница подлежит признанию в том периоде, в котором она возникла (см. табл. 6).

Оплата после принятия актива к учету и рост обменного курса

Грузовик с растаможенным грузом масла «Валио» на сумму 10 тыс. евро прибыл на склад торгующей организации 10 января 2006 года. В этот же день по условиям договора право собственности полностью перешло к покупателю. 17 января 2006 года средства за партию масла списаны с

Таблица 7 **Изменение курса евро к рублю за период 10.01.06–17.01.06**

Дата	ЦБ РФ	Внутренний курс обмена компании
10.01.06	34,185	34,5
17.01.06	34,368	34,7

Таблица 8 **Бухгалтерские проводки**

ПБУ 3/2000	МСФО (IAS) 21
10.01.06. Товар принят к учету (10 000 евро × 34,185 = = 341 850 руб.): **Д-т** 41.1 Товары на складах 341 850 **К-т** 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками 341 850	10.01.06. Товар принят к учету (10 000 евро × 34,5 = = 345 000 руб.): **Д-т** Запасы 345 000 **К-т** Кредиторская задолженность 345 000
17.01.06. Произведена оплата поставщикам (10 000 евро × 34,368 = 343 680 руб.): **Д-т** 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками 343 680 **К-т** 52 Валютные счета 343 680	17.01.06. Произведена оплата поставщикам (10 000 евро × 34,7 = 347 000 руб.): **Д-т** Кредиторская задолженность 347 000 **К-т** Денежные средства 347 000
17.01.06. Учет курсовой разницы (10 000 евро × × (34,368 - 34,185) = 1830 руб.): **Д-т** 91.2 Прочие расходы 1830 **К-т** 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками 1830	17.01.06. Учет курсовой разницы (10 000 евро × × (34,7 - 34,5) = 2000 руб.): **Д-т** Прибыль и убытки – прочие операционные расходы 2000 **К-т** Кредиторская задолженность 2000

расчетного счета. Курс обмена валюты операции (евро) по отношению к валюте отчетности (рублю) вырос (курс обмена на 17.01.06 больше, чем на 10.01.06; см. табл. 7).

В данном примере сначала товар был принят к учету 10 января 2006 года, а затем исполнено обязательство по оплате 17 января 2006 года.

В момент списания оплаты масла поставщику, то есть 17.01.06, по МСФО курсовая разница будет отражаться в составе прибыли или убытка. Согласно п. 13 ПБУ 3/2000 курсовая разница будет отражаться как внереализационные расходы (см. табл. 8).

Согласно п. 10 ПБУ 3/2000 пересчет стоимости запасов после принятия их к учету в связи с изменением курса производиться не будет.

Оплата после принятия актива к учету и снижение обменного курса

Итальянская консалтинговая компания «Бенчмарк» провела маркетинговое исследование предполагаемого регионального рынка для российского предприятия по производству азотных удобрений и 14 января 2006 года прислала отчет о выполненной работе и комплект документов на сумму 15 тыс. евро. Отчет был одобрен департаментом маркетинга в тот же день, а оплата в соответствии с предоставленной по условиям договора отсрочкой была произведена 14 февраля 2006 года. Курс обмена валюты операции (евро) по отношению к валюте отчетности (рублю) снизился (курс обмена на 14.02.06 меньше, чем на 14.01.06; см. табл. 9).

В данном примере сначала к учету было принято обязательство, а затем произведен расчет. Поскольку стоимость рубля по отношению к евро выросла, то компания получила доход (см. табл. 10). В примере задействованы денежные статьи. Согласно п. 13 ПБУ 3/2000 курсовая разница будет отражаться как внереализационные доходы, а в соответствии с параграфом 30 МСФО 21 она отразится в составе финансового результата.

При составлении бухгалтерской отчетности на 1 февраля 2006 года российское предприятие отразит курсовую разницу по РСБУ как внереализационный доход, а по МСФО – как прочие операционные доходы (см. табл. 10).

Таблица 9 **Изменение курса евро к рублю за период 14.01.06–14.02.06**

Дата	ЦБ РФ	Внутренний курс обмена компании
14.01.06	34,354	34,7
31.01.06	34,049	34,4
14.02.06	33,622	33,95

Таблица 10 **Бухгалтерские проводки**

ПБУ 3/2000	МСФО (IAS) 21
14.01.06. Принято обязательство по оплате услуг (15 000 евро × 34,354 = 515 310 руб.): **Д-т** 26 Общехозяйственные расходы 515 310 **К-т** 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками 515 310	14.01.06. Принято обязательство по оплате услуг (15 000 евро × 34,7 = 520 500 руб.): **Д-т** Управленческие расходы 520 500 **К-т** Кредиторская задолженность 520 500
31.01.06. Учет курсовой разницы (при составлении отчетности на 01.02.06) (150 00 евро × (34,049 - 34,354) = = 4575 руб.): **Д-т** 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками 4575 **К-т** 91.1 Прочие доходы 4575	31.01.06. Учет курсовой разницы (при составлении отчетности на 01.02.06) (15 000 евро × × (34,40 - 34,70) = 4500 руб.): **Д-т** Кредиторская задолженность 4500 **К-т** Прибыль и убытки – прочие операционные доходы 4500
14.02.06. Погашено обязательство по оплате услуг (15 000 евро × 33,622 = 504 330 руб.): **Д-т** 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками 504 330 **К-т** 52 Валютные счета 504 330	14.02.06. Погашено обязательство по оплате услуг (15 000 евро × 33,95 = 509 250 руб.): **Д-т** Кредиторская задолженность 509 250 **К-т** Денежные средства 509 250
14.02.06. Учет курсовой разницы (15 000 евро × × (33,622 - 34,049) = 6 405 руб.): **Д-т** 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками 6405 **К-т** 91.1 Прочие доходы 6405	14.02.06. Учет курсовой разницы (15 000 евро × × (33,95 - 34,40) = 6750 руб.): **Д-т** Кредиторская задолженность 6750 **К-т** Прибыль и убытки – прочие операционные доходы 6750

Требования МСФО к раскрытию информации о курсовых разницах

Согласно МСФО (IAS) 21 в финансовой отчетности предприятия должны быть раскрыты:

• сумма курсовой разницы, включенная в прибыль или убыток за период;

• чистые курсовые разницы, классифицируемые как собственный капитал, в качестве отдельного компонента собственного капитала, и согласование суммы этих курсовых разниц в начале и в конце периода;

• факт отличия валюты отчетности от функциональной, какая валюта является функциональной и почему она не является отчетной;

• причина любого изменения валюты отчетности или функциональной валюты.

В соответствии с МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты» (Events After the Balance Sheet Date) раскрывается существенное влияние изменений валютных курсов, происходящих после отчетной даты. В соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» (Business Combinations) раскрывается метод, выбранный для пересчета гудвила и корректировок справедливой стоимости, возникающих при приобретении зарубежной компании. Поощряется также раскрытие политики компании в отношении управления валютными рисками.

В российском учете и в МСФО есть свои особенности отражения курсовых разниц, но в целом подход один и тот же. Однако он требует четкого понимания и внимательности, особенно при пересчете курсовых разниц с учетом предыдущих изменений курса валют, ранее отраженных в отчетности. ■

КАК УЧЕСТЬ нематериальные активы по МСФО

Шевякова Мария,
налоговый консультант группы компаний «Градиент Альфа»

Еще совсем недавно понятию «нематериальные активы» не уделяли должного внимания. Теперь же товарный знак, авторское право, информационные системы, интеллектуальная собственность являются немаловажной частью имущества практически каждой организации. Специфическая природа нематериальных активов порождает проблемы, связанные с их учетом, а именно сложность идентификации и оценки.

Учет нематериальных активов (НМА) регламентируется МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets). Нематериальными являются идентифицируемые неденежные активы, не имеющие физической формы. Таковыми могут считаться торговые марки, фирменные наименования, программное обеспечение, лицензии, авторские права, патенты, права на эксплуатацию, рецепты, формулы, проекты, макеты, интеллектуальная собственность и другие подобные объекты.

Однако чтобы быть признанным в финансовой отчетности, нематериальный актив должен удовлетворять определениям и критериям признания, установленным международными стандартами.

Прежде всего это критерии, общие для всех активов:

• *подконтрольность организации.* Под этим подразумевается, что компания имеет право получать связанные с активом экономические выгоды и может ограничить доступ к ним других компаний. Чаще всего свидетельством этого является право собственности, тем не менее даже отсутствие такого юридического права не будет препятствием к осуществлению организацией контроля над активом. Например, объект, полученный в лизинг, должен учитываться на балансе лизингополучателя, поскольку именно он использует актив в своей деятельности и по своему усмотрению, то есть контролирует его. В то же время нельзя считать нематериальным активом знания и опыт сотрудников компании, поскольку она не способна в полной мере контролировать связанные с ними будущие выгоды;

• *способность приносить экономические выгоды в будущем.* Будущие экономические выгоды, связанные с использованием НМА, выражаются в увеличении выручки от продажи товаров (услуг) или сокращении затрат;

• *высокая вероятность получения таких выгод.* Вероятность поступления будущих

выгод оценивается с использованием профессионального суждения, имеющихся первоначальных данных и обоснованных допущений, касающихся дальнейшего использования НМА;

• *возможность надежной оценки актива.* Не всегда стоимость актива является определенной величиной – во многих случаях применяются расчетные оценки. В полной мере это относится и к НМА. Расчетная оценка должна быть обоснованной и отвечать принципу осмотрительности. Если невозможно провести обоснованный расчет, актив не признается в отчетности.

Специфическими для нематериальных активов являются следующие признаки:

• *отсутствие физической формы.* Часто активы, учитываемые в качестве НМА, существуют в какой-либо материальной форме (к примеру, лицензия – в виде документа, программное обеспечение – на компакт-диске), однако во всех случаях материальный элемент актива должен быть вторичен по отношению к нематериальному. Актив, сочетающий материальные и нематериальные элементы, может учитываться как по МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment), так и по МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets) в зависимости от того, какая из составляющих является более важной для эксплуатации – материальная или нематериальная. Например, операционная система компьютера учитывается в составе самого компьютера (основного средства), поскольку отдельно от него функционировать не может;

• *идентифицируемость.* Под идентифицируемостью в МСФО подразумевается, что нематериальный актив представляет собой отдельный учетный объект, то есть актив является отделяемым и его можно реализовать как самостоятельную единицу, например продать или обменять. Помимо этого НМА является идентифицируемым и в случае, если он проистекает из договорных или прочих юридических прав, причем передаваемость и отчуждаемость этих прав не имеет значения. Скажем, лицензия, выданная государственным органом, не может быть передана другой компании, но дает организации юридическое право на осуществление определенной деятельности.

Справка

МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets) был принят в 1998 году. Действующая в настоящее время редакция стандарта появилась в 2004 году и применяется в отношении годовых периодов, начинающихся с 31 марта 2004 года. Отдельный стандарт IAS 9 «Затраты на исследования и разработки» существовал с 1974 года (редактировался в 1993 году). С принятием МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets) данный стандарт был отменен.

Итак, объект, чтобы быть признанным в отчетности в качестве НМА, должен соответствовать как общим, так и специфическим критериям. Объекты, не отвечающие хотя бы одному из перечисленных требований, должны признаваться в качестве расходов по мере их возникновения либо включаться в величину деловой репутации (при объединении компаний).

Мнение специалиста

Татьяна Манец, *начальник отдела международной отчетности ФГУП «Российская телевизионная и радиовещательная сеть» (Москва)*

По российскому законодательству учет нематериальных активов регулируется ПБУ 14/2000[1], а научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ – ПБУ 17/02[2].

[1] ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», утв. приказом Минфина России от 16.10.2000 № 91н. – *Примеч. редакции.*

[2] ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», утв. приказом Минфина России от 19.11.02 № 115н. – *Примеч. редакции.*

Таблица **Оценка НМА в зависимости от способа приобретения**

Способ поступления НМА в организацию	Первоначальная оценка НМА
Отдельная покупка	Себестоимость
Обмен	Справедливая стоимость или балансовая стоимость переданного актива
Государственная субсидия	Справедливая стоимость или номинальная стоимость плюс затраты
Объединение компаний	Справедливая стоимость
Создание собственными силами	Себестоимость, рассчитанная с момента удовлетворения требуемым критериям

Отличия выявляются уже на этапе признания объектов в качестве НМА. ПБУ 14/2000 требует наличия «надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование актива и исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности». Тем самым сводится «на нет» принцип преобладания экономической сущности над юридической формой. На практике это выражается в том, что такие широко распространенные объекты, как лицензии или приобретенные компьютерные программы, не могут учитываться в качестве НМА, а отражаются в составе расходов будущих периодов. И напротив, организационные расходы, относящиеся к НМА, не соответствуют критериям МСФО. Причем до принятия ПБУ 14/2000 такое требование отсутствовало, а значит, и не возникало противоречия. Существуют и другие отличия: в отечественном учете нет необходимости пересмотра срока полезного использования и метода амортизации, не производится переоценка НМА, отсутствуют НМА с неопределенным сроком службы.

Я сталкивалась с достаточно обоснованными, на мой взгляд, утверждениями консультантов о том, что указанные нормы российского учета при соответствующем толковании не противоречат МСФО (IAS) 38. Однако, как это ни прискорбно, наш учет все еще имеет налоговую направленность. Если вопрос связан с признанием активов и расходов, то он касается налогов. Возникает вероятность, что мнение специалиста, составляющего отчетность, может не соответствовать позиции налоговых органов. В такой ситуации каждая организация решает сама, какую позицию ей занять.

Первоначальная оценка НМА

Первоначальная оценка нематериального актива зависит от способа его поступления в компанию (см. таблицу).

Покупка НМА

При покупке НМА первоначальная стоимость включает:

- покупную цену;
- импортные пошлины;
- невозмещаемые налоги, включаемые в стоимость приобретения;
- прочие затраты, напрямую связанные с подготовкой актива к использованию по назначению.

Отнесение затрат на себестоимость прекращается с момента, когда НМА становится пригоден для использования по назначению, независимо от времени начала его фактического использования.

Пример 1

Компания приобретает эксклюзивные права на тиражирование кинофильма за 500 тыс. руб. В ходе заключения сделки компания прибегла к юридической помощи. Стоимость юридических услуг – 25 тыс. руб. На подготовку прав к использованию компания понесла расходы в размере 75 тыс. руб.

Таким образом, стоимость НМА при первоначальном признании составит 600 тыс. руб. (500 тыс. + 25 тыс. + 75 тыс.).

Обмен

НМА, полученный при обмене на другой актив, оценивается по справедливой стоимости переданного или полученного актива[1] (в зависимости от того, какая из них более очевидна). В том случае, если справедливая стоимость активов не может быть достоверно оценена, НМА принимается к учету по балансовой стоимости передаваемого актива.

Приобретение НМА через государственную субсидию

НМА, полученные в качестве государственных субсидий, по усмотрению компании могут быть учтены как по справедливой, так и по номинальной стоимости (себестоимости) актива плюс затраты, непосредственно относимые на подготовку НМА к использованию.

Пример 2

Компания получила государственную квоту на вылов 1500 тонн кальмаров в год в течение десяти лет. Для получения квоты она уплатила регистрационные сборы в сумме 50 тыс. руб. Предположим, что компания имеет право продать квоту и для таких квот существует активный рынок. Справедливая стоимость предоставленной государством квоты оценивается в 5000 тыс. руб.

Если компания первоначально признает квоту по справедливой стоимости, то стоимость нематериального актива равна 5000 тыс. руб.

Если же компания признает квоту по себестоимости, то стоимость НМА – 50 тыс. руб.

Приобретение НМА при объединении предприятий

Нематериальные активы, полученные при объединении компаний, первоначально оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения. Важно при этом признать все идентифицируемые НМА, справедливая стоимость которых поддается надежной оценке отдельно от деловой репутации и независимо от того, был данный актив признан до объединения предприятий или нет.

Пример 3

При приобретении компании, выпускающей газету, была идентифицирована база данных подписчиков. (Предположим, что аналогичные базы данных свободно продаются и покупаются.) Приобретаемая организация не признавала данный объект в качестве НМА. Справедливая стоимость базы данных – 120 тыс. руб.

Таким образом, стоимость базы данных при первоначальном признании у компании-покупателя должна составить 120 тыс. руб.

Создание НМА внутри компании

Процесс создания актива МСФО (IAS) 38 делит на две стадии: исследование и разработка.

Затраты на стадии исследования всегда признаются расходами периода, поскольку на этом этапе компания не может продемонстрировать, что существует НМА, способный приносить экономические выгоды компании в будущем.

НМА, возникающий на стадии разработки, признан, только если компания сможет продемонстрировать:

- техническую возможность завершения создания НМА, с тем чтобы он был готов к использованию или продаже;
- намерение завершить создание НМА, а также использовать или продать его;
- свою способность использовать или продать НМА;
- способ получения вероятных будущих экономических выгод от НМА;

[1] Справедливая стоимость актива – сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, независимыми, желающими совершить такую сделку сторонами. – *Примеч. редакции.*

• наличие достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки, а также использования либо продажи НМА;

• способность надежно оценить затраты, относящиеся к НМА в ходе его разработки.

Стоимость созданного внутри компании НМА представляет собой общую сумму расходов, понесенных с момента, когда актив стал отвечать всем критериям признания и компания смогла продемонстрировать выполнение всех вышеназванных условий.

В себестоимость такого НМА включаются:

• затраты на использованные в процессе его создания материалы и услуги;

• затраты на оплату труда сотрудников, непосредственно связанных с разработкой НМА;

• затраты на регистрацию юридических прав;

• амортизация оборудования, а также патентов и лицензий, использованных при создании НМА;

• прочие затраты, непосредственно связанные с созданием НМА.

Если этапы в рамках одного проекта разделить невозможно, то весь проект признается исследовательским и все затраты на него списываются как расходы периода. Нового НМА в финансовой отчетности не возникает.

Если затраты на нематериальный актив первоначально были признаны в качестве расхода периода в предыдущей отчетности, то они не могут впоследствии восстанавливаться и признаваться частью стоимости НМА.

Пример 4

Компания разрабатывает новую производственную технологию.

В течение 2005 года расходы, связанные с этой разработкой, ежемесячно составляли 25 000 руб. С 1 августа 2005 года производственная технология начала отвечать критериям признания НМА. В 2006 году новая технология дорабатывалась и подготавливалась к использованию. Затраты компании составили 100 000 руб.

Отражение в учете в 2005 году

На конец 2005 года НМА признается по себестоимости в сумме 125 000 руб. (5 мес. × × 25 000 руб.). Затраты, понесенные компанией до 1 августа 2005 года, в сумме 175 000 руб. (7 мес. × 25 000 руб.) должны быть отнесены на расходы.

Д-т Нематериальные активы	125 000
Д-т Расходы на исследования	175 000
К-т Денежные средства	300 000

Отражение в учете в 2006 году

Себестоимость новой технологии составляет 225 000 руб. (125 000 + 100 000).

Д-т Нематериальные активы	100 000
К-т Денежные средства	100 000

МСФО (IAS) 38 специально оговаривает, что созданные компанией торговые марки, списки клиентов и аналогичные статьи не могут быть признаны в отчетности в качестве НМА, так как затраты на них невозможно отличить от затрат на развитие компании в целом.

Все затраты, производимые после принятия объекта на баланс, называются последующими. Они включаются в стоимость нематериального актива и увеличивают его балансовую стоимость лишь в редких случаях. Обычно подобные затраты признаются в качестве расходов, поскольку зачастую невозможно определить, будут ли они усиливать экономические выгоды, поступающие в компанию от НМА. Кроме того, бывает трудно отнести их на конкретный НМА, а не на деятельность компании в целом.

Последующие затраты на НМА, произведенные после его покупки или создания, увеличивают балансовую стоимость актива, только если они позволят НМА принести компании будущие экономические выгоды сверх первоначально определенных и если эти затраты могут быть оценены и обоснованно отнесены на определенный актив.

Оценка после первоначального признания

После первоначального признания объекта в качестве НМА МСФО (IAS) 38 позволяет на усмотрение компании использовать два метода дальнейшего учета: по первоначальной или по переоцененной стоимости.

Первый метод заключается в учете нематериального актива по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации, а также убытков от обесценения.

Пример 5

Компания приобрела программное обеспечение за 45 000 руб. сроком на девять лет. Ежегодная амортизация в этом случае составляет 5000 руб. в год (45 000 руб. / 9 лет) и оформляется проводкой:

Д-т Расходы на амортизацию	5000
К-т Накопленная амортизация НМА	5000

Метод учета по переоцененной стоимости заключается в том, что после первоначального признания НМА учитывается по переоцененной сумме, которая представляет собой справедливую стоимость актива на дату переоценки за вычетом накопленной впоследствии амортизации и любых последующих накопленных убытков от обесценения. Справедливая стоимость при применении данного метода должна определяться только со ссылкой на активный рынок[1].

Переоценку нужно производить с достаточной регулярностью, то есть балансовая стоимость актива на отчетную дату не должна существенно отличаться от справедливой стоимости. Для использования этого метода учета необходимо, чтобы первоначально актив был принят к учету по себестоимости.

Если на момент переоценки признано увеличение стоимости НМА, то такая дооценка кредитуется непосредственно на капитал (за исключением ранее признанного убытка), снижение же стоимости должно быть отнесено на расходы, кроме случаев, когда оно покрывается ранее признанным увеличением стоимости.

По мере эксплуатации актива реализуется сумма его дооценки. Включенная в капитал дооценка переводится на нераспределенную прибыль (без отражения в отчете о прибыли и убытках) в сумме разницы между амортизацией, рассчитанной после переоценки, и амортизацией на основе первоначальной стоимости. При выбытии актива также реализуется вся сумма прироста стоимости.

Пример 6

Воспользуемся условиями примера 5, но будем применять к программному обеспечению метод оценки по переоцененной стоимости. В конце первого года использования справедливая стоимость программного обеспечения составила 42 000 руб., в конце второго – 38 000 руб.

После первого года использования НМА

Амортизация составляет 5000 руб. Балансовая стоимость, рассчитанная исходя из первоначальной, – 40 000 руб. (45 000 - 5000).

Поскольку справедливая стоимость 42 000 руб., компания должна начислить дооценку в сумме 2000 руб. (42 000 - 40 000).

Д-т Нематериальные активы	2000
К-т Резерв переоценки	2000

После второго года использования НМА

Амортизация составит 5250 руб. (42 000 руб./ / 8 лет).

Д-т Расходы на амортизацию	5250
К-т Накопленная амортизация НМА	5250

Реализованная сумма дооценки составит 250 руб. (5250 - 5000).

Д-т Резерв переоценки	250
К-т Нераспределенная прибыль	250

[1] Активным считается рынок, на котором продаваемые объекты являются однородными, информация о ценах – общедоступной, а продавцы и покупатели, желающие совершить сделку, могут быть найдены в любое время. – *Примеч. редакции*.

Балансовая стоимость программного обеспечения до переоценки – 36 750 руб. (42 000 - - 5250). Справедливая стоимость нематериального актива – 38 000 руб. Сумма дооценки в конце второго года равна 1250 руб. (38 000 - - 36 750).

Д-т Нематериальные активы	1250
К-т Резерв переоценки	1250

На практике учет по переоцененной стоимости встречается довольно редко, поскольку требует определения в разные моменты справедливой стоимости НМА со ссылкой на активный рынок, которого для многих нематериальных активов не существует.

Организация должна выбрать и применять последовательно метод учета для каждого класса нематериальных активов.

Срок полезного использования и амортизация нематериального актива

Срок полезного использования (СПИ) НМА определяется как период, на протяжении которого компания предполагает использовать актив, или исходя из количества единиц продукции, которое компания предполагает получить при его использовании.

При установлении СПИ НМА учитывается множество факторов, например:

- предполагаемый способ использования актива;
- типичная продолжительность жизненного цикла для аналогичных активов;
- скорость технического устаревания в результате совершенствования производства;
- изменения рыночного спроса на продукцию, производимую с использованием НМА;
- ограничения на использование актива (например, истечение договора аренды);
- зависимость СПИ НМА от сроков полезной службы других активов компании.

Срок службы актива может быть признан неопределенным, если невозможно установить период, в течение которого ожидаются поступления денежных средств от его использования.

НМА с неопределенным сроком службы не амортизируются, а в обязательном порядке ежегодно тестируются на предмет обесценения (а при наличии признаков возможного обесценения и чаще) в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (Impairment of Assets).

Амортизация НМА с определенным сроком службы начинает исчисляться с момента, когда актив готов к использованию и распределяется на систематической основе на протяжении всего расчетного срока его использования.

Существует несколько методов начисления амортизации: линейный, метод уменьшаемого остатка, метод суммы изделий. Метод амортизации выбирается компанией самостоятельно на основании графика потребления экономических выгод от использования актива и применяется последовательно.

Обычно амортизация признается расходом компании, но существуют случаи, когда амортизационные отчисления частично формируют себестоимость выпускаемой продукции. К ним относится амортизация НМА, используемых в производственном процессе.

Пример 7

Компания приобрела патент на производство определенного вида продукции за 25 000 руб. По оценкам экспертов, с учетом масштабов производства и срока действия патента НМА может быть использован для производства 50 000 единиц продукции.

В приведенном случае амортизация относится на стоимость производимой продукции в сумме 0,5 руб. на единицу продукции (25 000 руб. / / 50 000 ед.). В течение отчетного периода было произведено 10 000 единиц продукции с использованием патента.

Допустим, что вся продукция реализована в течение этого же периода.

Д-т Запасы (0,5 руб. × 10 000 ед.)	5000
К-т Накопленная амортизация НМА	5000
Д-т Себестоимость продаж	5000
К-т Запасы	5000

Сумма амортизационных отчислений зависит от ликвидационной стоимости актива. МСФО (IAS) 38 предполагает, что ликвидационная стоимость нематериального актива равна нулю. Исключение – ситуации, когда есть обязательство третьей стороны приобрести этот НМА, или для актива существует рынок и есть вероятность, что он продолжит существовать после истечения срока использования актива.

МСФО (IAS) 38 обязывает организации пересматривать оценки ликвидационной стоимости, СПИ и метода начисления амортизации как минимум в конце каждого финансового года. Существенные изменения должны быть отражены в отчетности согласно МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors).

Амортизация НМА прекращается на более раннюю из дат – когда актив начинает классифицироваться как предназначенный для продажи[1] и дату прекращения признания актива.

При наличии признаков возможного обесценения стоимость нематериальных активов подлежит пересмотру в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (Impairment of Assets).

Признание нематериального актива прекращается, и он исключается из отчетности при выбытии или в случае, когда от его использования и выбытия уже не ожидается получения экономических выгод. Финансовый результат от выбытия нематериального актива определяется как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива и учитывается в отчете о прибылях и убытках.

Раскрытие информации о НМА в финансовой отчетности

МСФО (IAS) 38 содержит весьма широкий перечень аспектов учета, которые должны раскрываться в отчетности. Для каждого класса НМА раскрытию подлежит следующая информация:

- сроки полезного использования (отдельно указываются НМА с неопределенными сроками службы);
- применяемые методы амортизации;
- валовая балансовая стоимость с накопленной амортизацией и убытками от обесценения;
- статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включена амортизация;
- выверка балансовой стоимости на начало и конец периода, с указанием всех изменений сумм в течение периода, с анализом по видам.

При этом компания обязана проводить разграничение между созданными ею НМА и другими нематериальными активами.

Финансовая отчетность в части НМА должна также раскрывать информацию о переоценке, обесценении, неопределенном сроке службы, государственных субсидиях, расходах на исследования и разработках. Может оказаться полезным представление дополнительной информации, позволяющей пользователям получить полную картину о данном виде активов предприятия. ■

[1] Классификация активов в качестве предназначенных для продажи производится в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations). – *Примеч. редакции*.

РАСХОДЫ в US GAAP

Александр Обермейстер, заместитель генерального директора по экономике и финансам ЗАО «Видео Интернешнл – Санкт-Петербург»

Многие российские компании с участием американского капитала или проводящие IPO на Нью-Йоркской фондовой бирже применяют US GAAP. Расходы являются одним из важнейших элементов финансовой отчетности. Природа расходов в US GAAP отличается от МСФО и российского учета. Понимание сути расходов, методов их оценки и признания в отчетности позволит финансистам избежать ошибок и искажения в финансовых показателях деятельности компании.

Общие положения

Подготовка отчетности по US GAAP, как и по МСФО, осуществляется с целью предоставления заинтересованным пользователям информации об экономических ресурсах компании и изменениях в них, а также о влиянии на них фактов хозяйственной деятельности (операциях и событиях). Для достижения этой цели вся информация в отчетности формируется на основании отдельных элементов – активов, обязательств, собственного капитала и др., которые непосредственно позволяют оценить результаты финансово-хозяйственной деятельности и финансовое положение компании.

Личный опыт

Ольга Солодченкова, *заместитель главного финансового директора по планированию и корпоративной отчетности ОАО «Вимм-Билль-Данн. Продукты питания» (Москва)*

Наша компания провела IPO на Нью-Йоркской фондовой бирже в марте 2002 года. В связи с этим возникла необходимость ведения учета по стандартам US GAAP. Американские стандарты, на мой взгляд, более проработаны и детализированы по сравнению с МСФО и РСБУ, соответственно, они более четкие с точки зрения применения. По US GAAP существует достаточно обширная нормативная база, которая включает сами стандарты учета, различные разъяснения, мнения и бюллетени, выпускаемые Советом по стандартам финансового учета (FASB).

Ирина Герасимова, *заместитель главного бухгалтера ЗАО «Раском» (Санкт-Петербург)*

Учет по US GAAP внедрялся в нашей компании в соответствии с указаниями и методологическими рекомендациями акционеров. Они предложили стандартный набор отчетов, применяемый в крупной международной компании, и рекомендовали бухгалтерское программное обеспечение, позволяющее вести учет одновременно по российским и американским правилам. Базовым оставался российский учет. Основной задачей стало – определить, как каж-

дая хозяйственная операция, учтенная по правилам РСБУ, должна отразиться в US GAAP, и научить работников думать об этом в текущей деятельности.

Одним из важнейших элементов финансовой отчетности являются расходы организации. В US GAAP под расходами понимают составную часть полной прибыли.

Расходы представляют собой уменьшение активов и (или) принятие обязательств в результате осуществления основных видов деятельности, то есть действительное или ожидаемое выбытие денежных средств или их эквивалентов согласно параграфу 81 Концептуального положения «Элементы финансовой отчетности» FASB (Concepts Statement (CON) 6 «Elements of Financial Statements»).

В отличие от российского ПБУ 10/99[1], регулирующего порядок признания и оценки расходов организации в российском бухгалтерском учете и отчетности, нормы, регламентирующие порядок учета расходов, содержатся в US GAAP в разных финансовых стандартах.

Определение понятия «расходы»

Расходы представляют собой использование или потребление товаров (работ, услуг) в процессе получения доходов. Под расходами понимается только выбытие или использование активов или возникновение обязательств в ходе осуществления основных видов деятельности компании. Если же затраты возникают в результате единичных или несистематических видов деятельности, то есть не относящихся к основным, то они признаются убытками. Убытки отличаются от расходов также тем, что возникают в результате фактов хозяйственной деятельности, не связанных с процессом получения прибыли, то есть с непрерывным процессом создания компанией товаров и услуг в течение определенного промежутка времени. Убытки показываются в отчетности на нетто-основе (то есть без налогов), а расходы формируются с учетом налогов.

Примером убытков могут служить затраты, связанные с изменением стоимости материально-производственных запасов, валютных курсов, начислением штрафов и пеней.

Основные виды расходов в US GAAP

Все затраты можно разделить на активы и иные расходы (в том числе отложенные), а также убытки. Как правило, выбытие денежных средств показывается как расходы, а большинство расходов являются активами.

Полная прибыль (Comprehensive income) – это изменение в собственном капитале компании за определенный период в результате осуществления финансово-хозяйственной деятельности. В состав полной прибыли не включаются инвестиции от собственников и распределения средств в их пользу. Объяснение взаимосвязи между доходами и полной прибылью может быть проиллюстрировано следующими уравнениями:

Доходы - Расходы + Прочие доходы - Убытки ± Кумулятивный эффект от изменений в отражении ФХД = Чистая прибыль (Net Income);
Чистая прибыль ± Доходы и убытки, включаемые в полную прибыль, но не включаемые в чистую прибыль = Полная прибыль.

[1] ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. приказом Минфина России от 06.05.99 № 33н.

Справка

Российская и американская системы нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету различаются. В соответствии со ст. 3 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» законодательство РФ о бухгалтерском учете состоит из Закона «О бухгалтерском учете», устанавливающего единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в России, других федеральных законов, указов Президента РФ и постановлений Правительства РФ. Кроме того, в качестве нормативных актов, которыми руководствуются компании при ведении бухгалтерского учета, используются разъяснения соответствующих департаментов Минфина России и подразделений Федеральной налоговой службы.

Принципы учета по US GAAP изложены в шести Концептуальных положениях (FASB Concepts Statements), которые представляют собой систему основных положений, позволяющих добиться согласованности между различными стандартами финансовой отчетности[1]. В Концептуальных положениях дается описание сущности и функций финансового учета, целей составления и элементов финансовой отчетности, а также качественных характеристик финансовой информации. Основные определения понятий «доходы», «расходы», «убытки» приведены в Концептуальном положении «Элементы финансовой отчетности» (FASB Concepts Statement (CON) 6 «Elements of Financial Statements»).

Под активами в US GAAP понимаются возможные будущие экономические выгоды, получаемые или контролируемые организацией в результате совершившихся фактов хозяйственной деятельности[2].

Кроме активов в учетной практике по US GAAP существуют схожие с ними по некоторым характеристикам затраты, которые можно отнести к группе отложенных расходов. Основная их особенность заключается в том, что хотя компания и несет расходы, приобретая или используя активы, они сами по себе активами не являются. Сущность актива в том, что он приносит будущую экономическую выгоду, а не в том, что компания понесла расходы на его приобретение. Организация может получить активы, не неся затрат, в случаях, например, их безвозмездного получения или получения дивидендов имуществом[3].

На практике часто возникает вопрос, можно ли признать затраты в виде актива, если существует неопределенность относительно получения будущей экономической выгоды или периода ее получения. Например, может быть известно, что выгода имеет краткосрочный характер или период ее получения не определен.

В качестве примеров таких затрат (отложенных расходов) можно привести затраты на обучение, рекламу, разработки и исследования и т.п. затраты, относительно которых известно, что руководство компании имеет намерение получить будущую экономическую выгоду, но не известно, в какой степени это удастся сделать. Так, согласно стандарту «Учет затрат на исследование и развитие» FAS 2 (Accounting for Research and Development Costs)[4] следует отражать затраты на исследования и развитие в качестве расходов в тех отчетных периодах, когда они возникают.

[1] См. также статью «Система учета США» («МСФО: практика применения», 2006, № 4, с. 43). – *Примеч. редакции*.

[2] В Концепции МСФО под активом понимается ресурс, контролируемый компанией и способный приносить экономические выгоды, а не сами будущие экономические выгоды, что представляется более логичным.

[3] Концептуальное положение «Элементы финансовой отчетности» FASB (CON 6 «Elements of Financial Statements»).

[4] Стандарт FAS 2 «Учет затрат на исследование и развитие» принят в октябре 1974 года и распространяется на отчетные периоды, начинающиеся с 01.01.75.

Если же оборудование, установки, нематериальные активы имеют варианты альтернативного использования в будущем, то они могут быть отражены в виде активов.

Признание расходов в отчетности

Под «признанием» в US GAAP подразумевается процесс включения элемента отчетности (актива, обязательства, дохода, расхода и др.) в финансовую отчетность. Любой элемент признается в отчетности при выполнении четырех условий (критериев признания):

• он соответствует определению, указанному в положении «Элементы финансовой отчетности» FASB CON 6 «Elements of Financial Statements»;

• он может быть измерен;

• он релевантен, то есть информация о нем может влиять на решения пользователей отчетности;

• информация об элементе проверяема, достоверна и нейтральна.

Как правило, расходы и убытки признаются в отчетности в тот момент, когда экономические выгоды потребляются для производства товаров (работ, услуг). Потребление может быть признано напрямую или путем сопоставления с доходами, признанными в том же периоде, следующими способами:

1. Себестоимость товаров (работ, услуг) соотносится с доходами, то есть признается в том же периоде, что и доходы, относящиеся к одним и тем же операциям.

2. Административные и коммерческие расходы признаются, как правило, в том периоде, когда они возникли.

В US GAAP применяется концепция начисления для признания различных неденежных активов, обязательств, операций и событий, которые влияют на них.

Метод начисления использует механизм «начисление/отложенное признание» *(accruals/deferrals)* и аллокационные процедуры[1], которые отражают доходы, расходы и убытки в соответствующих периодах, показывают эффективность деятельности организации, а не только приток и отток денежных средств.

Кроме того, признание в периоде возникновения характерно для расходов, которые:

• не приводят к появлению однозначно определимой будущей экономической выгоды;

• были первоначально признаны как активы, но от которых не ожидается поступление будущей экономической выгоды;

• рациональная аллокация которых невозможна.

3. Некоторые расходы признаются с использованием систематической и рациональной аллокации. Обычно это происходит

реклама

[1] Аллокация – учетный процесс распределения и соотнесения сумм в соответствии с планом или расчетной формулой. Это понятие шире понятия амортизации, которая является процессом периодического уменьшения определенной суммы. В частности, амортизацией считается уменьшение стоимости актива путем признания соответствующих расходов. Примером аллокации является отнесение затрат производства на подразделения или кост-центры, а затем на единицы продукции для определения ее себестоимости.

в случае отсутствия прямых причинно-следственных связей между расходами и получаемым доходом. При этом в учете используются определенные допущения об ожидаемом периоде получения будущей экономической выгоды и об отношении между экономической выгодой и расходами каждого отчетного периода. Примером подобных допущений может служить:

• начисление амортизации основных средств и нематериальных активов;

• аллокация расходов на страхование имущества;

• аллокация расходов на аренду имущества и др.

Оценка расходов

Оценка расходов организации, признанных в финансовой отчетности, производится в соответствии с CON 5 «Признание и оценка в финансовой отчетности коммерческих организаций» (Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises)[1]. При их оценке необходимо помнить, что по определению расходы – это выбытие денежных средств (реальное или потенциальное) в результате использования или выбытия активов или принятия организацией новых обязательств. Поэтому к оценке расходов применяются те же правила, что и к оценке активов. Существует пять способов измерения (пять атрибутов) стоимости активов:

• по историческим затратам – основные средства и другое имущество признаются в учете в оценке, соответствующей сумме уплаченных денежных средств при их приобретении;

• по текущим затратам – некоторые материально-производственные запасы учитываются по текущей стоимости замещения, то есть по стоимости, по которой организация сейчас могла бы приобрести такой же или аналогичный актив;

• по текущей рыночной стоимости – некоторые инвестиции в ценные бумаги оцениваются по стоимости, по которой они могли бы быть проданы;

• по чистой стоимости реализации – краткосрочная задолженность и некоторые материально-производственные запасы оцениваются в сумме возможного поступления денежных средств от их конвертирования за вычетом прямых расходов, связанных с конвертацией;

• по приведенной стоимости будущих денежных потоков – долгосрочная дебиторская задолженность оценивается в величине дисконтированных чистых денежных потоков, получаемых в результате ее прекращения.

Как видно, в US GAAP ко всем видам активов применяется не единый атрибут измерения, а различные атрибуты, которые определяются FASB в конкретных случаях и утверждаются в соответствующих стандартах.

Информация о расходах, раскрываемая в финансовой отчетности

Рассмотренные выше принципы признания и оценки расходов находят свое применение при формировании отчетности. Наиболее распространенными видами расходов являются:

• себестоимость товаров (работ, услуг);

• коммерческие и административно-управленческие расходы (например, расходы на содержание офиса, на ГСМ, на рекламу и т.п.);

[1] CON 5 «Признание и оценка в финансовой отчетности коммерческих организаций» (Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises) был принят в декабре 1984 года.

• расходы по прочим видам деятельности, не относящимся к основным;

• расходы, имеющие редкий или необычный характер;

• убытки, связанные с обесценением деловой репутации организации. Они отражаются отдельно в разделе прибыли от продолжающихся операций в соответствии с FAS 142, в котором запрещена амортизация деловой репутации, а требуется ее ежегодная проверка на обесценение;

• расходы, связанные с реорганизацией и другими операциями по существенному изменению бизнеса организации;

• налог на прибыль;

• финансовый результат (убыток) от прекращенных операций (FAS 144);

• чрезвычайные расходы (убытки), возникающие в результате событий, имеющих необычный характер. В финансово-хозяйственной деятельности организации они имеют место сравнительно редко, например в результате стихийных бедствий.

Личный опыт

Ирина Герасимова, *заместитель главного бухгалтера ЗАО «Раском» (Санкт-Петербург)*

Предложенный материнской компанией набор отчетов, построенный на основе US GAAP, обеспечивал основные потребности менеджеров компании в текущем управленческом учете, причем аналогичных отчетов, удобных и понятных, увязанных между собой и сопоставимых по периодам, в российском учете не было. Доходы и расходы отражались в отчете о прибылях и убытках с выделением наиболее существенных статей прямых затрат и детализировались в отчетах по подразделениям. Они составлялись ежемесячно, сравнивались с плановыми показателями. Из необходимости обеспечения качественной информацией возникло обратное влияние – российский учет пришлось приспосабливать к потребностям составления отчетности по US GAAP.

Рассматривая использование отчетности внешними и внутренними пользователями, некоторые американские исследователи полагают, что поскольку расходы равнозначны в определении полной прибыли, то последовательность отражения расходов в отчете о прибылях и убытках не имеет большого значения для внешних пользователей, как и разделение расходов на операционные, административные, коммерческие. Это не позволяет обеспечить обоснованное прогнозирование дальнейшего финансового положения компании и требуется только руководству (то есть внутренним пользователям) для целей управленческого учета. ■

УЧЕТ на Украине сближается с МСФО

Светлана Зубилевич,
преподаватель-консультант Академии бизнеса компании «Эрнст энд Янг»
Лариса Ноикас,
преподаватель-консультант Академии бизнеса компании «Эрнст энд Янг»

За последние шесть лет система учета и отчетности на Украине сильно изменилась. На сегодня принято 31 П(С)БУ, в основу которых легли международные стандарты финансовой отчетности. Однако различия в учете еще остаются: порядка десяти МСФО не нашли отражения в украинских стандартах бухгалтерского учета. Поэтому компаниям, желающим привлечь дополнительные инвестиции и составляющим отчетность по МСФО, приходится вести двойной учет.

Этапы реформирования

Реформирование системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности – одно из направлений сближения экономики Украины с мировым экономическим сообществом. Первоначально была реформирована банковская сфера. Национальный банк Украины в 1997 году разработал требования к составу и формам финансовой отчетности банков, план счетов и инструкцию по его применению, положение об организации бухгалтерского учета и отчетности в банках. К настоящему моменту эти документы претерпели существенные изменения.

В конце 1998 года Кабинет министров Украины принял Программу реформирования системы бухгалтерского учета с применением международных стандартов. В 1999 году Верховная рада Украины утвердила Закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», первые положения (стандарты) бухгалтерского учета (П(С)БУ), план счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, а также инструкцию по его применению. Все эти документы были введены в действие с 1 января 2000 года.

Цель реформы – сближение национального учета с международыми стандартами финансовой отчетности, при этом МСФО не имеют официального статуса на территории страны. Попытки Государственной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку Украины ввести для всех субъектов этого рынка обязательное представление финансовых отчетов по МСФО пока не увенчались успехом.

Государственное казначейство Украины заявило о переходе на международные

Таблица 1 **Субъекты и объекты государственного регулирования финансового учета и отчетности на Украине**

Объекты и инструменты регулирования	Субъекты, регулирующие методологию финансового учета и отчетности на Украине		
	Министерство финансов	Национальный банк	Государственное казначейство
Сфера регулирования	Предприятия всех форм собственности, кроме банков и бюджетных учреждений, в том числе субъекты малого предпринимательства	Банки	Бюджетные учреждения
Нормативные акты, устанавливающие формы и порядок составления финансовой отчетности	П(С)БУ	Инструкция о порядке составления и опубликования финансовой отчетности банков	Инструкции о порядке составления месячной, квартальной и годовой отчетности учреждений, получающих средства государственного или местных бюджетов
Нормативные акты, определяющие порядок ведения учета	План счетов и инструкция по его применению	План счетов и инструкция по его применению, П(С)БУ (по выбору Национального банка), инструкции, положения по учету отдельных объектов учета	План счетов и инструкция по его применению, инструкции по учету отдельных объектов учета

стандарты финансовой отчетности. Однако в бюджетной сфере страны используется в основном кассовый метод, поэтому формы финансовой отчетности бюджетных учреждений не соответствуют требованиям МСФО в государственном секторе (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS)[1].

Регулирующие органы

Регулированием методологии бухгалтерского учета и финансовой отчетности занимается Министерство финансов Украины. Оно утверждает национальные П(С)БУ и другие нормативно-правовые акты, касающиеся ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. В банковской и бюджетной сферах Минфин Украины делегировал полномочия Национальному банку Украины и Государственному казначейству Украины (см. табл.1)[2].

Общие требования к процессу представления финансовой отчетности содержатся в постановлении Кабинета министров Украины от 28.02.2000 № 419 «Порядок представления финансовой отчетности».

При Министерстве финансов Украины на правах совещательного органа действует Методологический совет по бухгалтерскому учету. В его задачи входят:

• организация разработки и рассмотрение проектов национальных стандартов бухгалтерского учета и других нормативно-правовых актов, касающихся ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;

• совершенствование форм и методов бухгалтерского учета на Украине;

[1] Кассовое выполнение бюджета – это организация получения, выдачи и учета наличия бюджетных средств по факту исполнения. Метод начисления предполагает учет доходов и расходов в том периоде, к которому они относятся, независимо от их фактического поступления. – *Примеч. редакции*.

[2] С деятельностью Национального банка Украины можно ознакомиться на сайте www.bank.gov.ua. – *Примеч. редакции*.

Таблица 2 **Перечень и сфера применения П(С)БУ**

Номер П(С)БУ	Название П(С)БУ	Дата утверждения	Сфера применения
1	Общие требования к финансовой отчетности	31.03.99	Все предприятия, кроме бюджетных учреждений
2	Баланс		Все предприятия, кроме банков и бюджетных учреждений
3	Отчет о финансовых результатах		
4	Отчет о движении денежных средств		
5	Отчет о собственном капитале		
6	Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах	28.05.99	Все предприятия, кроме бюджетных учреждений
7	Основные средства	27.04.2000	
8	Нематериальные активы	18.10.99	
9	Запасы	20.10.99	
10	Дебиторская задолженность	08.10.99	
11	Обязательства	31.01.2000	
12	Финансовые инвестиции	26.04.2000	
13	Финансовые инструменты	19.12.01	
14	Аренда	28.07.2000	
15	Доход	29.11.99	
16	Расходы	31.12.99	
17	Налог на прибыль	28.12.2000	
18	Строительные контракты	28.04.01	Подрядчики
19	Объединение предприятий	07.07.99	Все, кроме бюджетных учреждений
20	Консолидированная финансовая отчетность	30.07.99	Материнские предприятия
21	Влияние изменений валютных курсов	10.08.2000	Все, кроме бюджетных учреждений
22	Влияние инфляции	28.02.02	Предприятия, публикующие отчетность
23	Раскрытие информации относительно связанных сторон	18.06.01	Все, кроме бюджетных учреждений
24	Прибыль на акцию	16.07.01	Открытые акционерные общества
25	Финансовый отчет субъекта малого предпринимательства	25.02.2000	Субъекты малого предпринимательства
26	Выплаты работникам	28.10.03	Все, кроме бюджетных учреждений
27	Прекращаемая деятельность	07.11.03	
28	Уменьшение полезности активов	24.12.04	
29	Финансовая отчетность по сегментам	19.05.05	Все, кроме малых предприятий, неприбыльных организаций, банков и бюджетных учреждений
30	Биологические активы (вступает в действие с 01.01.07)	18.11.05	Все, кроме банков и бюджетных учреждений
31	Финансовые затраты (вступает в действие с 01.01.07)	28.04.06	Все, кроме бюджетных учреждений

• методологическое обеспечение технологии сбора и обработки учетно-экономической информации;

• разработка рекомендаций по улучшению системы подготовки, переподготовки и повышения квалификации бухгалтеров.

Методологический совет по бухгалтерскому учету состоит из высококвалифицированных научных работников, специалистов министерств и других центральных органов исполнительной власти, предприятий, представителей общественных организаций бухгалтеров и аудиторов Украины. В частности, в подготовке проекта закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и П(С)БУ активное участие принимала профессиональная общественная организация – Федерация профессиональных бухгалтеров и аудиторов Украины.

Государственный комитет Украины по статистике утверждает формы первичных учетных документов (по согласованию с Государственным казначейством и Национальным банком Украины, отраслевыми министерствами и ведомствами), а также согласовывает формы финансовой отчетности.

Отраслевые министерства и ведомства разрабатывают методические указания по применению П(С)БУ с учетом отраслевых особенностей (в частности, по планированию, калькулированию и учету себестоимости).

Организация учета на отдельных предприятиях регламентируется приказом об учетной политике.

Положения (стандарты) бухгалтерского учета

Для предприятий (кроме бюджетных учреждений и банков) основой ведения бухгалтерского учета являются П(С)БУ. Согласно Закону «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» П(С)ПУ – это нормативно-правовой акт, определяющий принципы и методы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, которые не противоречат международным стандартам.

На сегодня принято 31 П(С)БУ, все они в основном соответствуют международным стандартам финансовой отчетности по названию и содержанию (см. табл. 2). Однако есть и такие, которые отражают потребности практики учета на Украине, например П(С)БУ 10 «Дебиторская задолженность», П(С)БУ 16 «Расходы», П(С)БУ 25 «Финансовый отчет субъекта малого предпринимательства»[1].

Утвержденные П(С)БУ пересматриваются в соответствии с потребностями практики их применения, а также в связи с изменениями в МСФО.

Несмотря на то что основой для П(С)БУ являются международные стандарты финансовой отчетности, между системами существует ряд отличий. Например, П(С)БУ не охватывают:

• МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о госу-

ШЕСТОЕ ВСЕРОССИЙСКОЕ СОБРАНИЕ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ
МОСКВА, КРЕМЛЬ, ГОСУДАРСТВЕННЫЙ КРЕМЛЕВСКИЙ ДВОРЕЦ
23 НОЯБРЯ 2006 ГОДА
В ПРОГРАММЕ ФОРУМА:
Торжественное открытие Собрания
в Государственном Кремлевском Дворце в 10.00
Пленарное заседание
Торжественная церемония награждения победителей
Девятого Всероссийского конкурса «Лучший бухгалтер России - 2006»
Выставка-экспозиция
«Российский бухгалтер - 2006» с 9.00
Приветствие мастеров искусств РФ
Заказ билетов и регистрация участников
тел./факсы: (495) 615-6454, 692-5096, 616-7889
реклама

[1] С полным текстом П(С)БУ можно ознакомиться на сайте http://glavbuh.com.ua. – *Примеч. редакции*.

дарственной помощи» (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance);

• МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)» (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans);

• МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» (Interim Financial Reporting);

• МСФО (IAS) 40 «Инвестиции в недвижимость» (Investment Property);

• МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО» (First-Time Application of International Financial Reporting Standards);

• МСФО (IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами» (Share-Based Payments);

• МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» (Business Combinations);

• МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования» (Insurance Contracts);

• МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations);

• МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» (Exploration for and Evaluation of Mineral Resources), вступил в силу с 01.01.06;

• МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств» (Cash Flow Statements).

П(С)БУ не отражают всех подходов к учету и моделей оценки статей финансовой отчетности, требований к раскрытию информации, всех пояснений, которые содержат МСФО, а также всех изменений международных стандартов.

Эти отличия приводят к тому, что компании, ведущие учет по национальным стандартам, вынуждены трансформировать его данные для составления финансовых отчетов в соответствии с МСФО[1]. При этом дополнительной проблемой является неполное выполнение требований П(С)БУ большинством украинских предприятий, а также традиционное отражение хозяйственных операций в соответствии с их юридической формой в ущерб экономическому содержанию и стремление бухгалтеров применить в финансовом учете подходы налогового законодательства с целью сокращения различий между финансовым и налоговым учетом.

МСФО на Украине применяют предприятия, чьи инвесторы заинтересованы в ее составлении, и компании, желающие получить кредит в банках, которые требуют отчетность по МСФО, или выйти на международные фондовые рынки. Однако бухгалтеров, хорошо знающих международные стандарты, немного, поэтому предприятия вынуждены обучать сотрудников за свой счет либо привлекать консультантов. Подготовка квалифицированных специалистов в области МСФО сегодня является одним из актуальных направлений реформы системы учета и отчетности на Украине. Кроме того, важно на национальном уровне решить проблему использования международных стандартов финансовой отчетности для определенной категории предприятий. ■

[1] Официальный перевод МСФО (издания 2005 и 2006 годов) на украинский язык осуществлен профессиональной организацией – Федерацией профессиональных бухгалтеров и аудиторов Украины.

Организаторы: Партнер:

21 ноября 2006 г., Москва, Россия

Конференция по вопросам минимизации рисков на каждом из этапов внедрения CRM-системы

КАК ИЗБЕЖАТЬ ОШИБОК ПРИ ВНЕДРЕНИИ CRM

Основные темы конференции

- Выбор в пользу CRM
- Как не ошибиться в выборе CRM-системы
- Установка, настройка CRM-системы, интеграция с другими системами компании
- Правильная работа и правильное использование CRM-системы
- Реальные положительные результаты. Направленность на клиента
- Как развеять мифы, предубеждения, страхи и опасения клиентов относительно внедрения CRM

Целевая аудитория конференции

владельцы бизнеса, генеральные директора, коммерческие директора, финансовые директора, директора по развитию бизнеса, руководители отделов продаж и маркетинга, руководители ИТ-отделов и других подразделений крупных, средних и малых компаний

По вопросам регистрации и за дополнительной информацией обращайтесь по **тел./факс: (495) 105-7743, e-mail: event@kd-online.ru**
Зарегистрироваться можно на сайте **www.kd-online.ru** **Стоимость участия 450 у.е. + НДС 18% (1 у.е. – 29 руб.)**

Регистрационная форма

☑ **Я хочу участвовать в конференции, которая состоится 21 ноября**

Фамилия, имя, отчество _____
Компания _____
Должность _____
Телефон _____ Факс _____ E-mail _____
Способ оплаты ❑ Банковский перевод ❑ Наличные

Пожалуйста, пришлите Ваши банковские реквизиты и направьте заполненную форму по факсу: (495) 105-7743

Информационные спонсоры

На правах рекламы

ОСОБЕННОСТИ пояснительной записки к консолидированной финансовой отчетности

Анастасия Арапова,
АССА, финансовый контролер ООО «Гудиер Раша»

Пояснительная записка, или примечания, – неотъемлемая часть пакета финансовой отчетности, составленной по международным стандартам. Примечания имеют особую важность для компаний-эмитентов, котирующихся на биржах, так как многие инвесторы в ходе принятия решения о вложении средств в первую очередь внимательно читают пояснительную записку, где раскрывается информация, которая не приводится в других формах (балансе, отчете о прибылях и убытках и пр.).

Консолидированная финансовая отчетность направлена на нужды инвесторов. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements)[1], в котором говорится о роли примечаний, применяется как к финансовой отчетности отдельного юридического лица, так и к консолидированной отчетности группы. Именно пояснительная записка повышает качество и надежность отчетности и увеличивает пользу от ее применения инвесторами. Пояснительная записка к консолидированной отчетности содержит сведения, которые могут существенно повлиять на стоимость акций компании.

Личный опыт

Александр Обермейстер, *заместитель генерального директора по экономике и финансам ЗАО «Видео Интернешнл – Санкт-Петербург»*

Как правило, аудиторы внимательно изучают содержание пояснительной записки и могут отказать в выражении безоговорочно положительного мнения о финансовой отчетности, если пояснительная записка не содержит всей требуемой стандартами информации, подлежащей раскрытию.

[1] Подробнее об этом см. статью «МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» («МСФО: практика применения», 2006, № 2, с. 26). – *Примеч. редакции*.

Раскрытие информации в пояснительной записке

Консолидированная финансовая отчетность[1] – это отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единой компании, следовательно, все раскрытия к ней должны быть такими же по содержанию и объему, как к индивидуальной отчетности компании. Дополнительно согласно МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (Consolidated and Separate Financial Statements) в пояснительной записке требуется представить следующую информацию по консолидации:

- названия и описания объединяющихся компаний;
- приобретения и выбытия в отчетном году;
- даты приобретения для целей учета;
- процент приобретенных голосующих акций;
- стоимость приобретения;
- перечень дочерних компаний, не включенных в консолидированную отчетность.

Личный опыт

Александр Обермейстер, *заместитель генерального директора по экономике и финансам ЗАО «Видео Интернешнл – Санкт-Петербург»*

При подготовке пояснительной записки к финансовой отчетности наша компания исходит из того, что определенный вид информации должен быть представлен не в формах отчетности, а в виде дополнительных разъяснений и комментариев к ним. При этом различают:

- информацию, поясняющую финансовую отчетность и помогающую понять принципы, которыми руководствовались при ее составлении. В частности, к этому разделу относятся существенные принципы учетной политики, разъяснения, касающиеся отдельных разделов отчетности в соответствии с действующими стандартами, и т.п.;
- дополнительную информацию, например отчет менеджмента компании о результатах деятельности и основных перспективах бизнеса, а также информацию, которая является релевантной, но не соответствует критериям признания в отчетности.

Пример

Рассмотрим отчетность группы компаний «Минерал Холдинг»[2], которая владеет компаниями, указанными в табл. 1 на с. 42.

По состоянию на 31 декабря 2005 года в финансовой отчетности группы были консолидированы дочерние предприятия ОАО «Стрела» и ОАО «Синтез». В апреле 2005 года группа приобрела оставшиеся 50% акций ОАО «Синтез». Стоимость покупки составила 10 млн руб., сделка отражена в учете по методу покупки.

ОАО «Перевозка» является ассоциированной компанией и отражена в консолидированной отчетности по методу долевого участия.

ООО «Техник» не консолидировалось, так как его влияние на финансовую отчетность группы является несущественным.

В пояснительной записке были раскрыты принципы учетной политики, относящиеся к подготовке консолидированной финансовой отчетности.

Выдержка из пояснительной записки ГК «Минерал Холдинг»

«Принцип консолидации. Консолидированная финансовая отчетность включает все дочерние предприятия, в которых группа прямо или косвенно владеет и контролирует более 50% голосующих акций. Дочерние компании учитываются по методу покупки. Внутригрупповые обороты и нереализованная прибыль или убыток при консолидации исключаются. Предпри-

[1] См. также статью «Особенности составления консолидированного баланса» («МСФО: практика применения», 2006, № 5, с. 50). – *Примеч. редакции*.

[2] Пример основан на данных реального холдинга, название которого изменено с целью соблюдения коммерческой тайны. Деятельность холдинга – производство минеральных удобрений – ориентирована на внутренний рынок. Объем производства в 2005 году достиг 1,1 млн тонн, выручка от реализации – 2,1 млрд руб.

ятия, где группа оказывает существенное влияние и владеет от 20 до 50% голосующих акций, учитываются по методу долевого участия».

Введение МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» (Business Combinations) добавило значительное количество новых раскрытий в пояснениях к финансовой отчетности. Согласно стандарту пользователь информации должен иметь возможность оценить характер и финансовые последствия объединения, которые имели место как в отчетном периоде, так и после отчетной даты. В пояснительной записке необходимо раскрыть следующую информацию:

• количество и справедливую стоимость долевых инструментов, если она входит в стоимость приобретения;

• величину каждого класса активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой компании на дату покупки;

• размер превышения стоимости приобретенных чистых активов над стоимостью покупки (то есть размер негативного гудвила) и статью в отчете о прибылях и убытках, в которую включена эта величина;

• описание факторов, приведших к возникновению гудвила;

• размер прибыли или убытка приобретенной компании в общей величине консолидированной прибыли или убытка с даты покупки;

• перечень несущественных дочерних компаний, которые в совокупности составляют значительную величину;

Таблица 1 **Структура собственности ГК «Минерал Холдинг»**

Название компании	Дата приобретения	Доля собственности, %	Доля голосующих акций, %	Вид деятельности компании
ОАО «Синтез»	01.01.05	100	100	Добыча минералов
ОАО «Стрела»	01.06.04	98	98	Химическая переработка сырья
ООО «Техник»	01.11.04	75	–	Ремонт оборудования
ОАО «Перевозка»	01.07.04	49,5	–	Транспортные услуги

Таблица 2 **Изменение величины гудвила за 2004–2005 годы**

Наименование операции	2005	2004
Первоначальная стоимость, отраженная ранее		
Прекращение начисления амортизации на первоначальную стоимость гудвила с 1 января 2005 года в связи с принятием МСФО (IFRS) 3		
Первоначальная стоимость на 1 января		
Накопленный убыток от обесценения на 1 января 2005 года / накопленная амортизация и убыток от обесценения на 1 января 2004 года		
Остаточная стоимость на 1 января		
Приобретение дочерней компании		
Убыток от обесценения		
Амортизация	×	
Остаточная стоимость на 31 декабря		
Первоначальная стоимость на 31 декабря		
Накопленный убыток от обесценения на 31 декабря 2005 года / накопленная амортизация и убыток от обесценения на 31 декабря 2004 года		
Остаточная стоимость на 31 декабря		

• сверку балансовой стоимости гудвила на начало и конец отчетного периода с учетом обесценения.

Личный опыт

Александр Обермейстер, *заместитель генерального директора по экономике и финансам ЗАО «Видео Интернешнл – Санкт-Петербург»*

К существенным элементам, которые наша компания раскрывает в пояснительной записке, относятся:

• основные учетные принципы, а также разъяснения, почему они были изменены;
• пояснения ретроспективных изменений;
• информация об отдельных разделах отчетности, которая должна быть раскрыта в соответствии с МСФО;
• принципы консолидации отчетности;
• события после отчетной даты;
• информация о рисках и неопределенностях, сопровождающих деятельность организации;
• информация о сделках между взаимозависимыми лицами;
• данные о бизнес-сегментах;
• информация о капитале и другие.

Следует обратить внимание на необходимость обязательного раскрытия информации о капитале в соответствии с параграфом 124А МСФО (IAS) 1, поскольку теперь от всех компаний требуется описание целей и процедур управления капиталом[1].

При анализе консолидированной финансовой отчетности пользователи уделяют значительное внимание информации, связанной с деловой репутацией (гудвилом).

[1] Данное требование распространяется на отчетность с 1 июля 2007 года, но более ранние сроки применения поощряются согласно параграфу 127В МСФО (IAS) 1. – *Примеч. редакции*.

Пример

Выдержка из пояснительной записки ГК «Минерал Холдинг»

«В результате приобретения в апреле 2005 года 50% акций дочернего предприятия ОАО «Синтез» группа «Минерал Холдинг» отразила в консолидированной отчетности гудвил в размере 2 млн руб. Гудвил тестируется на обесценение ежегодно, а убыток от обесценения списывается на финансовый результат периода».

Личный опыт

Диляра Басырова, *начальник отдела консолидации по МСФО ОАО «МХК «ЕвроХим» (Москва)*

При составлении пояснительной записки раскрывается изменение величины гудвила, возникающего при приобретении компаний. Если гудвил возник до 1 января 2005 года, необходимо раскрыть информацию о прекращении начисления амортизации на первоначальную стоимость гудвила в связи с принятием МСФО (IFRS) 3. Но при сопоставлении нескольких отчетных годов, например 2004 и 2005, нужно отразить в отчетности за 2004 год первоначальную стоимость гудвила, накопленную амортизацию и убыток от обесценения, а за 2005 год – первоначальную стоимость гудвила и накопленный убыток от обесценения. Для раскрытия этой информации можно использовать следующую форму (см. табл. 2 на с. 42).

В примечаниях также раскрывается информация о тестировании гудвила на обесценение: распределение гудвила между единицами, генерирующими потоки денежных средств; описание процесса определения возмещаемой суммы сегмента (выбирается чистая продажная стоимость сегмента или ценность его использования).

Приведу пример раскрытия информации о тестировании гудвила на обесценение в примечаниях к финансовой отчетности. При проведении расчетов применялись прогнозируемые денежные потоки на базе утвержденных руководством финансовых бюджетов на три года. Денежные потоки по истечении трех лет были рассчитаны методом экстраполяции с использованием существовавших темпов роста. Для расчета ценности использования сегмента руководство применило величину валовой прибыли и ставку дисконтирования до налогообложения. Величина валовой прибыли была определена исходя из результатов деятельности за прошлые периоды и рыночных ожиданий. Ставка дисконтирования до налогообложения включила риски по сегменту, например снижение его стоимости.

Согласно МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» (Cash Flow Statements) в пояснительной записке к консолидированной отчетности компания должна раскрывать остатки денежных средств и их эквивалентов, недоступных для использования группой. Например, дочерняя компания осуществляет жилищное строительство за счет денежных средств дольщиков. Остатки денежных средств есть, но их можно использовать только на определенные цели и перераспределять по группе нельзя.

Пояснительная записка к отчетности по МСФО и US GAAP

Пояснительные записки к консолидированной финансовой отчетности, составленные по МСФО или US GAAP, схожи, за исключением следующих моментов. Согласно МСФО необходимо раскрывать информацию о влиянии приобретения на финансовое состояние компании и о величине прибыли, заработанной после даты приобретения. US GAAP не выдвигает таких требований к раскрытиям. Но зато в отличие от МСФО требует раскрывать информацию о величине приобретенных научно-исследовательских активов. Процесс конвергенции МСФО и US GAAP в первую очередь коснулся темы «Объединение бизнеса». Поэтому введенные в 2005 году поправки к FAS 141 и МСФО (IFRS) 3 свели к минимуму различия в учете и раскрытии консолидированной финансовой отчетности. ■

24 января 2007
в Государственном Кремлевском дворце

Организаторы

B2B MEDIA

МСФО ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

ФИНАНСОВЫЙ ДИРЕКТОР

ФОРУМ

ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Узнать подробную информацию
и зарегистрироваться можно на сайтах:
www.fd.ru, www.msfo-mag.ru
или по телефону отдела конференций
(495) 933-55-18; 720-51-43

на правах рекламы

ОСОБЕННОСТИ финансовой отчетности при осуществлении IPO

Елена Солдатова,
управляющий директор департамента МСФО
компании «Prado Банкир и Консультант»

Перед выходом на IPO компаниям приходится менять структуру и методы раскрытия информации в отчетности по МСФО, чтобы отразить бизнес-процессы наиболее привлекательно для инвесторов. Грамотно раскрытая информация при размещении акций на бирже – залог успешного осуществления IPO и привлечения большего числа инвесторов в компанию.

В последнее время в России растет интерес к теме IPO. Связано это с тем, что многие российские компании уже прошли этап становления, нашли свое место на рынке, и теперь приоритетное направление стратегии развития бизнеса – увеличение их капитализации. Кроме того, многие компании по мере своего развития не желают зависеть от одного или нескольких стратегических инвесторов, стремятся самостоятельно принимать управленческие и финансовые решения либо хотят привлечь инвестора, финансовые ресурсы которого помогут бизнесу.

Наличие избыточной денежной массы вызывает в свою очередь спрос на новые инструменты инвестирования на рынке капитала.

Собственники многих российских компаний начинают осознавать необходимость диверсификации своих инвестиций и готовы «поделиться» частью бизнеса, чтобы иметь возможность приобрести активы в других отраслях экономики или секторах финансового рынка. Все это создает устойчивые предпосылки для массового выхода средних по размеру российских компаний на первичный рынок капитала. Однако это хотя и необходимое, но отнюдь не достаточное условие для принятия решения об IPO. Мировой опыт первичных размещений показывает, что для этого компания должна иметь определенные размеры, хорошие перспективы развития в своей отрасли и показывать положительную динамику основных финансовых показателей.

Цели и задачи IPO

Среди основных целей и задач IPO можно выделить следующие:

- привлечение новых инвестиций в компанию без уплаты процентов за пользование капиталом;

• эффективный способ «выйти из бизнеса» для прежних владельцев;

• мотивация менеджмента;

• рыночная стоимость бизнеса как оценка его эффективности;

• рост узнаваемости бренда;

• подтверждение надежности компании;

• выход на западные рынки.

Личный опыт

Дмитрий Елисеев, *вице-президент по корпоративным финансам ОАО «Корпорация «Иркут» (Москва)*

После выхода на IPO изменилась позиция нашей компании на рынке, что подтверждается ростом самой компании и котировок ее акций. IPO для нас не самоцель – мы привлекли с его помощью денежные средства, которые направили на покупку Конструкторского бюро имени Яковлева. Теперь есть новое перспективное направление развития компании, новые контракты, которые приносят добавленную стоимость акционерам, а также укрепляют позиции корпорации на рынке и увеличивают ее рыночную долю.

Предпосылки успешного размещения

Чтобы успешно привлечь инвестиции путем выпуска акций на фондовом рынке, необходимо:

• наличие четкой и прозрачной стратегии развития компании, выходящей на рынок;

• понятная и достоверная структура бизнеса;

• раскрытие реальных владельцев компании;

• соблюдение принципов корпоративного управления;

• наличие высокого уровня раскрытия информации, в том числе по договорным и коммерческим обязательствам.

Личный опыт

Дмитрий Елисеев, *вице-президент по корпоративным финансам ОАО «Корпорация «Иркут» (Москва)*

Корпорация «Иркут» начала готовиться к выходу на IPO задолго до размещения займов. Наша стратегия предусматривала создание публичной кредитной истории, для чего мы разместили вексельный и облигационный займы, стали проводить презентации для инвестиционного сообщества, раскрывать информацию в соответствии с требованиями законодательства. Еще больший объем информации потребовался для подготовки информационного меморандума. Компаниям перед выходом на IPO следует пересмотреть свое отношение к конфиденциальной информации, осознать, что она будет теперь на виду и ей придется постоянно информировать акционеров о своей деятельности, объяснять каждый шаг.

Особенности IPO и подготовка к нему

Для выхода компании на публичный рынок необходимо:

• формирование российской холдинговой компании в форме ОАО путем приобретения (консолидации) аффилированных компаний, миноритарных долей в дочерних обществах, слияния дочерних обществ, продажи непрофильных активов;

• решение вопросов налогообложения и ликвидации рисков, связанных с эмитентами – нерезидентами РФ;

• формирование системы корпоративного управления компании совместно с институтом независимых директоров[1] и всеми комитентами, связанными с таким управлением;

• составление отчетности по МСФО, понятной и прозрачной для потенциальных инвесторов.

[1] Согласно ст. 77 Федерального закона от 26.12.95 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» под независимыми директорами понимаются лица, незаинтересованные в сделке. – *Примеч. редакции*.

Initial Public Offering (IPO) – это сделанное впервые публичное предложение инвесторам стать акционерами компании. IPO – сложный комплекс организационных, юридических и финансовых процедур, в котором помимо выходящей на публичный рынок компании и ее потенциальных инвесторов – будущих совладельцев – задействовано множество участников.

Личный опыт

Максим Протасов, *председатель совета директоров холдинга «ПомидорПром» (Москва)*

Наша компания планирует выход на IPO после достижения годового уровня продаж в 100 млн долл. США. В настоящее время у нас уже ведется учет и составляется управленческая отчетность по МСФО. В процессе подготовки к IPO компания начнет проводить аудит по международным стандартам. Перед выходом на IPO мы предполагаем использовать механизм долгового финансирования – размещение облигационных займов, которые должны заменить компании банковские кредиты.

Выход на IPO и получение рыночной оценки стоимости позволят холдингу активнее участвовать в сделках по присоединению других компаний сектора продуктов питания, в том числе используя в качестве оплаты акций присоединяемых компаний собственные ликвидные акции.

Основные этапы выхода компании на IPO

1-й этап. Диагностика компании по следующим направлениям:

1. Корпоративное управление – наличие и развитость институтов высшего менеджмента, правила раскрытия информации, распределение полномочий и ответственности, взаимоотношения с акционерами, кредиторами и прочими группами влияния.
2. Общий менеджмент и управление персоналом.
3. Система учета и отчетности – наличие обязательного внешнего аудита всех компаний группы за трехлетний период, начиная с момента принятия решения и заканчивая датой выхода на биржу.
4. Юридическое обеспечение деятельности.
5. Состояние активов (имущества и пр.) – оценка имущественного фонда на предмет отражения в учете по рыночной стоимости, обеспеченность имущественными правами.
6. Внешние отношения и репутация группы компаний – уровень раскрытия информации о существенных сделках и проектах.
7. Анализ финансово-хозяйственной деятельности.
8. Позиция группы компаний на рынке.

2-й этап. Повышение инвестиционной привлекательности компании за счет выполнения проектных работ по каждому из вышеуказанных направлений.

Личный опыт

Дмитрий Елисеев, *вице-президент по корпоративным финансам ОАО «Корпорация «Иркут» (Москва)*

Одним из наиболее существенных изменений в структуре активов компании перед выходом на IPO стала переоценка ее основных средств и недвижимого имущества. Большинство компаний отражает основные средства в отчетности по балансовой стоимости, что не позволяет потенциальным инвесторам оценить реальную стоимость их активов, ухудшает финансовые показатели. Мы провели переоценку и увеличили уставный капитал компании.

Безусловно, изменились взаимоотношения корпорации с контрагентами, кредиторами – они стали более открытыми и стандартизированными. Корпорация заботится теперь не только о сегодняшнем дне, но и о будущем, что не могло не отразиться на наших взаимоотношениях.

3-й этап. Формирование команды для первичного размещения IPO. Ядром команды станет сама компания: действующие

акционеры; топ-менеджмент, отвечающий за подготовку информации о ней, инвестиционный банк, юридическая и аудиторская фирмы, PR-агентство, консалтинговая компания, непосредственно взаимодействующие с остальными участниками команды.

Цели и задачи формирования финансовой отчетности по МСФО при выходе на IPO

Цели и задачи выхода на IPO полностью соответствуют целям составления финансовой отчетности по МСФО.

За последние несколько лет в нашей стране наметилась тенденция к переходу от российских стандартов к международным. Так, предприятия банковского сектора с 2005 года обязаны представлять финансовую отчетность как по российским стандартам бухгалтерской отчетности, так и по международным.

Отчетность по МСФО для IPO является частным случаем отчетности, составленной по международным стандартам. Когда компания выходит на публичный уровень, к ней предъявляются более жесткие требования в отношении раскрытия информации в отчетности и дополнениях к ней. Например, «закрытая» компания может в силу каких-либо причин (например, соблюдения коммерческой тайны) не делать расшифровки, если это не противоречит МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО» (First-Time Application of International Financial Reporting Standards). Однако это существенно затруднит выход компании на IPO, поскольку инвесторам будет недостаточно информации для принятия решения о финансировании.

Основными целями и задачами формирования финансовой отчетности по МСФО для IPO являются:

- прозрачность для внешних и внутренних пользователей (инвесторов, менеджеров, заимодавцев, поставщиков, покупателей, общественности);
- достоверное и объективное отражение финансового положения, его изменений и результатов деятельности компании;
- систематизация финансовых потоков внутри предприятия; поиск инвесторов для расширения производства; покупка (продажа, аренда) активов (например, оборудования) у иностранных партнеров; привлечение дополнительных денежных средств в иностранных банках. Все это необходимо компании, чтобы удержать и улучшить свои позиции на рынке, стратегически подойти к решению основных задач.

Личный опыт

Дмитрий Елисеев, *вице-президент по корпоративным финансам ОАО «Корпорация «Иркут» (Москва)*

За два года до выхода компании на IPO началась работа по подготовке отчетности в соответствии с международными стандартами.

Производственный цикл корпорации «Иркут» составляет более года, поэтому отчетность по РСБУ не может корректно отразить реальное финансовое состояние нашей компании. По МСФО отчетный период установлен равным производственному циклу. Международные стандарты позволяют представить информацию в формате, понятном как российским, так и иностранным инвесторам, и сопоставить результаты деятельности нашей и других компаний. Сначала отчетность готовили внешние аудиторы, постепенно эта функция перешла к специалистам компании. Сейчас аудиторы проводят только внешний аудит, что позволяет нам оперативно отслеживать финансовое состояние корпорации.

Существенным нововведением стала система контроля стоимости компании, то есть прогнозная финансовая модель, построенная на основе МСФО и позволяющая нам прогнозировать стоимость корпорации и своевременно вносить необходимые корректировки.

Консолидированная финансовая отчетность и IPO

Как правило, компания выходит на IPO, когда ее бизнес-процессы в «закрытой» форме становятся менее эффективными для акционеров (например, небольшая прибыль и соответственно дивиденды) и возникает необходимость в привлечении дополнительных средств на развитие бизнеса. Обычно на IPO выходит холдинг, в котором проводится большая предварительная работа по построению инвестиционно привлекательной структуры путем консолидации активов. Главная цель подготовки консолидированной финансовой отчетности – обеспечение гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов. Основным инструментом консолидации финансовой отчетности является МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (Consolidated and Separate Financial Statements)[1].

Консолидированная финансовая отчетность – это финансовая отчетность группы, представленная так, как если бы она была подготовлена единой компанией. Осуществляет консолидацию материнская компания. Это компания, имеющая одну или несколько дочерних. Группа – это материнская компания со всеми ее дочерними обществами.

Осуществление контроля над другой компанией – это полномочия на управление финансовой и операционной политикой компании с целью получения выгоды от ее деятельности. Материнской или дочерней компанией может быть инвестор ассоциированной компании или предприниматель в совместно контролируемой компании. В этом случае консолидированная финансовая отчетность по МСФО должна соответствовать требованиям МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные организации» (Investments in Associates) и МСФО (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures).

Ассоциированная компания – это компания, на деятельность которой инвестор оказывает значительное влияние, но она не является дочерней и не принимает долевого участия в совместной деятельности.

Формального требования об обязательном представлении компанией при выходе на IPO консолидированной отчетности по МСФО не существует; если необходимо, компания может представлять

[1] См. также статью «Особенности составления консолидированного баланса по МСФО» («МСФО: практика применения», 2006, № 5, с. 50). – *Примеч. редакции*.

отдельную отчетность. Однако создание холдинга и представление консолидированной отчетности группы повышают капитализацию компании.

Влияние финансовой отчетности по МСФО на капитализацию компании при размещении IPO

В числе факторов, определяющих капитализацию компании при проведении IPO, можно назвать следующие:

- уровень корпоративного управления (внедрение передовых стандартов корпоративного управления);
- общий менеджмент и управление персоналом (привлечение квалифицированного персонала);
- система учета и отчетности (раскрытие информации в выгодном для компании свете, раскрытие структуры собственности);
- юридическое обеспечение деятельности (большое внимание уделяется отношениям компании с государством);
- состояние активов, имущества и пр. (привлечение ресурсов и консолидация активов);
- внешние отношения и деловая репутация (рост гудвила компании на своем рынке);
- позиция компании на рынке (получение рыночной оценки бизнеса компании).

Финансовая отчетность, составленная в соответствии с МСФО и аудированная, является важнейшим инструментом при выходе компании на рынок публичных заимствований, поскольку содержит информацию о всех перечисленных выше факторах. Поэтому компании, принимающие решение о выходе на фондовую биржу, должны быть готовы к представлению финансовой отчетности по МСФО, подтвержденной независимой аудиторской компанией. Например, организационная структура компании формируется по МСФО (IAS) 27, но как таковая она не показывает уровень капитализации бизнеса, а отражает только потоки, суть которых без раскрытия информации в отчетности инвесторам не понятна. С точки зрения бизнеса отчетность по МСФО показывает прозрачную, понятную и объективную его картину. К тому же, если отчетность аудирована, то есть внешний источник ее подтвердил, у инвестора появляется возможность получить точное представление о бизнесе.

Таким образом, знания в области МСФО необходимы каждой компании, которая намерена в ближайшем будущем выйти на публичный рынок инвестиций и заимствований – российский или международный. Однако прежде чем вступить на этот путь «дешевых» денег, нужно понять, сколько средств необходимо потратить сегодня, чтобы в дальнейшем эти инвестиции окупились и принесли прибыль владельцам компании. ■

Итоги форума по МСФО

12–13 октября 2006 года

В октябре в отеле «Марриотт Роял Аврора» в Москве прошел двухдневный форум по МСФО, который организовали и провели редакции журналов «МСФО: практика применения» и «Финансовый директор» при поддержке компаний «PRADO Банкир и Консультант», АКГ «Развитие Бизнес Систем» и ЗАО «НЭО Центр».

Цель форума – обмен опытом по применению МСФО в работе российских предприятий: консолидация и трансформация бухгалтерской отчетности. Эта цель была реализована.

Мнение участника

Лилия Удалова, *эксперт по методологии учета ЗАО «Центр финансовых технологий»*

«Ценность данного форума заключается в том, что он предоставил возможность обмениваться опытом внедрения и составления отчетности в соответствии с МСФО. В основном докладчики – главные бухгалтеры и их заместители, методологи. Слушать лекции преподавателей (теоретиков) – хорошо, но воспринимать тот же материал в применении к конкретным практическим ситуациям – гораздо лучше».

Первый день мероприятия был поделен на пленарное заседание и две тематические секции.

Форум открыла **Екатерина Рубцова,** *главный редактор журнала «МСФО: практика применения».* После приветствия участников слово было предоставлено начальнику отдела Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухучета

и отчетности Минфина России **Александру Бакаеву**. В своем докладе Александр Сергеевич затронул много важных тем, отметил, что наша российская система бухучета нацелена на сближение с МСФО, рассказал о проблемах и перспективах этого процесса, о ходе реформирования российского законодательства в области бухучета, о том, какие изменения ждут бухгалтеров в ближайшем будущем, призвал участников форума быть активными и высказывать свое мнение при разработке новых и изменении уже существующих ПБУ. В заключение Александр Бакаев отметил, что дальнейшее развитие бухучета зависит от практиков.

Следующее выступление было посвящено отличиям МСФО и РСБУ. Докладчик **Елена Шишарина** – заместитель главного бухгалтера ОАО «Аэрофлот – Российские авиалинии» – отметила, что согласно мировой практике идет сближение US GAAP с МСФО, рассказала, кто является пользователями отчетности по международным стандартам и по РСБУ, привела примеры отличий этих двух систем, подробнее остановилась на теме обесценения активов и сравнении ПБУ 14/2000 с МСФО (IFRS) 38.

Далее о формировании учетной политики предприятий и особенностях требований МСФО рассказала **Елена Солдатова** – *управляющий директор департамента МСФО компании «PRADO Банкир и Консультант».* Она раскрыла основные положения учетной по-

на правах рекламы

ИНФОРМАЦИОННЫЕ ПАРТНЕРЫ:
коммерческий директор sales&marketing management
HEADHUNTER www.hh.ru
альянс медиа www.allmedia.ru
MFD.RU
ФИНАМ
WWW.BEGIN.RU BEGIN БИЗНЕС-ОБРАЗОВАНИЕ
Корпоративный менеджмент WWW.CFIN.RU

литики в соответствии с МСФО (IAS) 8, сферу использования стандарта, отметила стандарты, применяемые при составлении учетной политики, обратила внимание участников на то, какие могут быть изменения в бухгалтерских оценках. Важным аспектом темы также были новые требования по раскрытию информации о значительных положениях учетной политики.

Завершила пленарное заседание **Ольга Каненкова** – *руководитель департамента бухгалтерского учета, налогообложения и консолидации отчетности ОАО «Автофрамос»/RENAULT.* На примере своего предприятия она рассказала, как разработать систему корпоративного обучения по МСФО. Уникальная методика заинтересовала участников форума – они задавали ей много вопросов о том, кого учить, почему обучали внутри компании, а не на выезде, почему производительность бухгалтеров упала. Ольга не оставила без внимания ни один вопрос.

Мнение участника

Лилия Удалова, *эксперт по методологии учета ЗАО «Центр финансовых технологий»*

«Хотелось бы выразить благодарность всем докладчикам форума за готовность ответить на вопросы, поделиться своим опытом, за интересное изложение материала. Отдельное спасибо Ольге Каненковой, Елене Солдатовой и Марии Суконкиной».

Во второй половине дня прошли одновременные секции – по учету активов и по учетной политике и раскрытию информации в финансовой отчетности.

Модератор первой секции **Марк Хэнни** – *партнер компании ЗАО «НЭО Центр»* предоставил слово **Григорию Сухову,** *финансовому директору компании «АШАН»,* который рассказал о способах учета основных средств, начислении амортизации и обесценении активов. Далее об оценке приобретенных активов и особенностях идентификации, а затем об оценке нематериальных активов при объединении бизнеса (IFRS 3, IAS 38) рассказал **Фарид Илишкин,** *управляющий директор ЗАО «НЭО Центр».* Выступление **Ларисы Горбатовой,** *директора по МСФО Золотодобывающей компании «Полюс»,* посвящено учету материально-производственных запасов. Завершила работу секции **Елена Кузнецова** – *директор программ по МСФО компании HOCK Accountancy Training,* которая подробно осветила процесс составления отчета о движении денежных средств по МСФО.

Посетители второй тематической секции смогли узнать о том, как раскрыть информацию о связанных сторонах, как строится учетная политика при первом применении МСФО, о сравнительной характеристике учетной политики в ПБУ и МСФО, связи с отраслевой спецификой.

Доклады, прозвучавшие во второй день форума, были посвящены трансформации и консолидации отчетности.

Необычный формат общения с участниками выбрал **Михаил Родченков.** В дискуссии на тему «Вопросы отчетности и раскрытия информации при влиянии на деятельность компании внешних факторов» он рассказал об оценке стоимости компании, о том как это происходит на практике, о сложностях применения МСФО (IFRS) 39.

Затем **Елена Солдатова,** *управляющий директор департамента МСФО компании «PRADO Банкир и Консультант»,* как модератор форума, предоставила слово **Марии Суконкиной,** *начальнику департамента внутреннего аудита ООО «ЕвразХолдинг».* Ее доклад был посвящен выбору системы подготовки отчетности – трансформация или параллельный учет, плюсам и минусам каждой системы и тому, как перейти с одной на другую. Завершила форум своим выступлением **Ирина Гриднева,** *член Экспертного совета журнала «МСФО: практика применения».* Кроме разработки и внедрения системы параллельного учета по МСФО на примере компании она рассказала о важности обучения сотрудников финансовой службы предприятия.

ПРИОБРЕСТИ МАТЕРИАЛЫ всех прошедших мероприятий
и узнать о новых конференциях вы можете
по тел.: **(495) 933-55-18** (отдел конференций) и на сайте **WWW.MSFO-MAG.RU**

ЭЛИМИНИРОВАНИЕ внутригрупповых оборотов при консолидации

Елена Ястребкова,
консультант направления финансового консультирования
ЗАО «Евроменеджмент»

Одним из этапов консолидации финансовой отчетности является элиминирование оборотов между компаниями группы. Эта работа требует от бухгалтера внимательности, знания процессов, происходящих в группе, и алгоритма вычислений. Рассмотрим элиминирование внутригрупповых оборотов на примере операций займов и продаж между компаниями группы.

Основные положения

Консолидированная отчетность отражает результаты деятельности группы компаний как единого целого. Если между компаниями осуществлялись хозяйственные операции, то при консолидации отчетности их влияние исключается. Этот процесс называется элиминированием внутригрупповых оборотов и в общем виде описывается в параграфе 25 МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (Consolidated and Separate Financial Statements).

Внутригрупповые обороты встречаются достаточно часто. Например, компании в составе вертикально интегрированного холдинга могут продавать друг другу продукцию для последующей ее переработки, или образованный внутри холдинга торговый дом может закупать продукцию у компаний группы. При консолидации эти операции внутреннего оборота исключаются.

Личный опыт

Селезнёва Светлана, *руководитель управления учета и отчетности ЗАО «УК «Аптечная сеть 36,6» (Москва)*

Элиминирование внутригрупповых операций – один из самых трудоемких процессов при составлении консолидированной отчетности по МСФО. В нашей компании при закрытии отчетного периода бухгалтеры, ответственные за отдельные участки учета, производят сверку внутригрупповых оборотов. Таким образом сокращается время консолидации отчетности, так как при этом уже нет необходимости выявлять расхождения и доначисления.

В компании, составляющей консолидированную отчетность, необходимо:

- организовать единую систему учета по внутригрупповым операциям во всем холдинге. На-

пример, в нашей компании при продаже внутри группы товары учитываются по единому методу, единообразно начисляются проценты по внутригрупповым займам и т.д.;

• выстроить прозрачную организационную структуру группы, в которой бы четко распределялись функции отдельных юридических лиц. В нашей группе есть управляющая компания, и при покупке аптечной сети, в которой функционирует аналогичная структура, ее реорганизуют. Созданы также специализированная компания, осуществляющая оптовую продажу товара другим компаниям группы, и компания, которая занимается сдачей помещений в аренду;

• автоматизировать составление матрицы внутригрупповых балансов и операций. Это сводные таблицы, которые заполняются по каждому счету отдельно. В столбцы и строки вносятся компании группы, а в клетку пересечения между ними – значения данного счета по соответствующим компаниям. Эти значения должны быть одинаковыми. В нашей сети автоматизация выделения и сверки внутригрупповых операций проходит в рамках внедрения Oracle E-Business Suite. В перспективе все внутрифирменные операции и балансы будут учитываться на отдельных счетах, и на их основании будет составляться матрица соответствия.

Консолидируется отчетность материнской и дочерних компаний, подготовленная в соответствии с принципами МСФО. Для элиминирования внутригрупповых оборотов каждая компания вместе со стандартным пакетом отчетности должна предоставлять список внутренних оборотов, в который включается информация обо всех операциях внутри группы, например, таких как:

• продажи и покупки внутри группы и полученная при этом прибыль;

• движение денежных средств, выдача или получении займов, процентов, дивидендов внутри группы;

• списание закупленных по внутреннему обороту запасов в производство;

• реализация готовой продукции, изготовленной с использованием активов, приобретенных у внутреннего контрагента;

• постановка на учет и начисление амортизации на внеоборотные активы, закупленные внутри группы.

Эти сведения необходимы, поскольку в стоимости запасов и основных средств, закупленных по внутреннему обороту, может находиться доля прибыли внутреннего оборота предприятия-продавца, которую необходимо исключить.

Примеры элиминирования внутригрупповых операций

Рассмотрим примеры составления консолидированного баланса, отчетов о прибылях и убытках и о движении денежных средств. Пример консолидации будет охватывать несколько отчетных периодов для иллюстрации перехода внутригрупповых остатков из одного периода в другой.

Группа «А» состоит из двух компаний – материнской («М») и дочерней («Д»). Материнская компания владеет 100% капитала дочерней. Рассмотрим несколько типовых

Таблица 1 **Список внутренних оборотов компаний группы «А» за I квартал 2006 года, руб.**

Компания	Название операции	Дата операции	Контрагент внутреннего оборота	Значение показателя внутреннего оборота	В том числе прибыль внутреннего оборота
«М»	Выданные займы	10.01.06	«Д»	100	–
«Д»	Полученные займы	10.01.06	«М»	100	–

Таблица 2 **Консолидация балансов группы компаний «А» за I квартал 2006 года, руб.**

Статья баланса	Значения статьи баланса		Корректирующие поправки	Значения статей консолидированного баланса (ст. 2 + ст. 3 – ст. 4)
	Компания «М»	Компания «Д»		
1	2	3	4	5
Денежные средства	150	300	–	450
Дебиторская задолженность	–	150	–	150
Запасы	200	450	–	650
Инвестиции в компанию «Д»	500	–	500	–
Выданные займы	100	–	100	–
Внеоборотные активы	50	–	–	50
Итого	**1000**	**900**	**600**	**1300**
Кредиторская задолженность	400	300	–	700
Полученные займы	–	100	100	–
Акционерный капитал	600	500	500	600
Итого	**1000**	**900**	**600**	**1300**

Таблица 3 **Консолидация отчетов о движении денежных средств группы компаний «А» за I квартал 2006 года, руб.**

Показатель	Значение статьи отчета		Корректирующие поправки	Значения статей консолидированного отчета (ст. 2 + ст. 3 – ст. 4)
	Компания «М»	Компания «Д»		
1	2	3	4	5
Остаток на начало периода	50	100	–	150
Поступления от клиентов	3000	2000	–	5000
Выплаты поставщикам	(2800)	(1900)	–	4700
Полученные займы	–	100	100	–
Выданные займы	(100)	–	(100)	–
Чистый прирост денежных средств	100	200	–	300
Остаток на конец периода	**150**	**300**	–	**450**

хозяйственных операций по выдаче займа и продаже товара.

Выдача займа внутри группы

В I квартале 2006 года материнская компания («М») выдала дочерней («Д») заем на сумму 100 руб. Список внутренних оборотов компаний представлен в табл. 1 на с. 55.

Последний столбец «Прибыль внутреннего оборота» остается пустым, поскольку при выдаче и получении займа прибыль не образуется. При консолидации балансов компаний значения в одинаковых статьях отчетности суммируются, и из итоговой суммы вычитаются корректирующие поправки (см. табл. 2).

1. При консолидации балансов исключается «балансовая стоимость инвестиций материнской компании в каждую дочернюю и часть капитала каждой дочерней организации, принадлежащая материнской компании» (параграф 22 (а) МСФО (IAS) 27). В ряде случаев при этом может появиться гуд-

вил[1]. Данный этап консолидации балансов повторяется в каждом периоде независимо от наличия внутренних оборотов. В нашем примере исключаются 500 руб. из активов (статья «Инвестиции в компанию «Д») и пассивов (статья «Акционерный капитал»).

2. Исключаются остатки, возникшие в результате внутригрупповых хозяйственных операций, как указывается в параграфе 24 МСФО (IAS) 27. В данном случае исключается заем в размере 100 руб. от материнской компании. Он отражается только в индивидуальных балансах компаний «М» и «Д».

Консолидированные значения баланса (столбец 5) получаются путем сложения одноименных статей балансов материнской и дочерней компаний и последующего вычитания корректирующих поправок.

Сумма корректирующих поправок для активов и пассивов должна быть одинаковой (в примере она составляет 600 руб.), поскольку если в активах есть определенная сумма внутригрупповых оборотов, то такая же сумма должна быть и в пассивах.

В отчете о прибыли и убытках выдача и получение займа не отражаются, поэтому рассмотрим элиминирование данной операции при составлении консолидированного отчета о движении денежных средств. При корректировке показателей, ведущих к сокращению денежных средств, корректирующая поправка является отрицательной, то есть при элиминировании выданного займа составляет -100 руб. (см. табл. 3). В столбце «Корректирующие поправки» отчета о движении денежных средств внутригрупповые операции повторяются в том же виде, в каком они отражены в отчетности отдельных компаний группы.

Выдача и получение займа внутри группы никак не повлияли на ее суммарный чистый прирост и остатки денежных средств. Их итоговые значения являются результатом операций с внешними контрагентами (в данном случае клиентами и поставщиками).

Продажа продукции внутри группы

Во II квартале 2006 года дочерняя компания продала материнской продукцию на сумму 200 руб., которая включала 50 руб. прибыли. Продукция до конца квартала оставалась в запасах компании «М». Оплата товара в отчетном периоде произведена не была. Других операций компании не осуществляли.

В списке внутренних оборотов компания «Д» указывает данную продажу и полученную от нее прибыль в размере 50 руб. Компания «М» указывает покупку, а показатель «Прибыль внутреннего оборота» оставляет незаполненным, поскольку информация о прибыли продавца ей недоступна (см. табл. 4 на с. 58).

По группе компаний никаких продаж внешним покупателям не производилось, следовательно, никакой прибыли группа в целом не получила. Движение товара осуществлялось внутри группы.

Отражение этой операции в отчетности компаний и ее исключение при консолидации представлены в табл. 5 на с. 58.

При составлении консолидированного отчета о прибыли и убытках вносятся корректирующие поправки: выручка дочерней компании от продажи на внутреннем рынке 200 руб., себестоимость этой продажи – 150 руб. и прибыль внутреннего оборота – 50 руб. Прибыль внутреннего оборота вычисляется путем вычитания корректирующей поправки по себестоимости из корректирующей поправки по выручке.

Поскольку в данном периоде у группы компаний не было никаких операций на внешнем рынке, то в консолидированном отчете о прибыли и убытках это никак не отража-

[1] Об учете гудвила см. статью «Особенности составления консолидированного баланса по МСФО» («МСФО: практика применения», 2006, № 5, с. 50). – *Примеч. редакции.*

Таблица 4 **Список внутренних оборотов материнской и дочерней компаний за II квартал 2006 года, руб.**

Компания	Название операции	Дата операции	Контрагент внутреннего оборота	Значение показателя внутреннего оборота	В том числе прибыль внутреннего оборота
«М»	Покупка стального бруса, арт. № 15987	12.05.06	«Д»	200	–
«Д»	Продажа стального бруса, арт. № 15987	12.05.06	«М»	200	50

Таблица 5 **Консолидация отчетов о прибылях и убытках группы компаний «А» за II квартал 2006 года, руб.**

Показатель	Значения статьи отчета		Корректирующие поправки	Значения статей консолидированного отчета (ст. 2 + ст. 3 – ст. 4)
	Компания «М»	Компания «Д»		
1	2	3	4	5
Выручка	–	200	200	0
Себестоимость	–	(150)	(150)	0
Прибыль	–	50	50	0

Таблица 6 **Консолидация балансов группы компаний «А» за первое полугодие 2006 года, руб.**

Показатель	Значение статьи баланса		Корректирующие поправки	Значения статей консолидированного баланса (ст. 2 + ст. 3 – ст. 4)
	Компания «М»	Компания «Д»		
1	2	3	4	5
Денежные средства	150	300	–	450
Дебиторская задолженность	–	350	200	150
Запасы	400	300	50	650
Инвестиции в компанию «Д»	500	–	500	–
Выданные займы	100	–	100	–
Внеоборотные активы	50	–	–	50
Итого	**1200**	**950**	**850**	**1300**
Кредиторская задолженность	600	300	200	700
Полученные займы	–	100	100	–
Акционерный капитал	600	500	500	600
Прибыль	–	50	50	–
Итого	**1200**	**950**	**850**	**1300**

Таблица 7 **Список внутренних оборотов материнской компании «М» за III квартал 2006 года, руб.**

Компания	Название операции	Дата операции	Контрагент внутреннего оборота	Значение показателя внутреннего оборота	В том числе прибыль внутреннего оборота
«М»	Продажа стального бруса внешним контрагентам, арт. № 15987	07.08.06	«Д»	160	–

ется. Операция по продаже внутри группы полностью элиминируется путем вычитания корректирующих поправок.

Консолидация балансов группы представлена в табл. 6.

1. Как и при консолидации балансов компаний за I квартал необходимо исключить стоимость инвестиций в компанию «Д» и акционерного капитала компании «Д» (то есть по 500 руб. в активах и пассивах).

2. Исключаются остатки, возникшие в отчетности компаний при осуществлении операций внутри группы.

Поскольку с займом, выданным дочерней компании в I квартале, никаких изменений не произошло, корректирующие поправки в 100 руб. в статьях «Выданные займы» и «Полученные займы» повторяются и во II квартале. Операция по выдаче займа была произведена в предыдущем отчетном периоде, однако внутригрупповой остаток по этой операции остался в балансах компаний в текущем периоде.

При отражении операции по продаже продукции внутри группы компания «Д» показала увеличение своей дебиторской задолженности на 200 руб. по сравнению с I кварталом, поскольку продукция не была оплачена. Компания «М» показала увеличение кредиторской задолженности на ту же сумму. При консолидации эти суммы заносятся в столбец «Корректирующие поправки» в статьи задолженности группы компаний.

Компания «Д» продала продукцию себестоимостью 150 руб., поэтому ее запасы уменьшились на эту сумму. При продаже компания «Д» получила прибыль в размере 50 руб., которую и указала в своих пассивах. Данная сумма указывается в корректирующих поправках статьи «Прибыль», так как группа компаний в целом никакой прибыли не получила.

Компания «М» приобрела продукцию на 200 руб. и отразила увеличение запасов на эту величину. В данную сумму включены 50 руб. прибыли внутреннего оборота, то есть

Подтвердите участие до 10-го ноября И СЭКОНОМЬТЕ до £200!

Международные стандарты финансовой отчетности
Прогресс на пути перехода на МСФО
11-го и 12-го декабря 2006 года, гостиница "Националь", Москва

Советы экспертов и обновления МСФО от следующих организаций:
Ирина Соловова, ERNST & YOUNG
Леонид Шнейдман, МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
Михаил Киселев, ФОНД НСФО
Олег Островский, ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ
Лариса Горбатова, ЗОЛОТОДОБЫВАЮЩАЯ КОМПАНИЯ "ПОЛЮС"
Дмитрий Вайнштейн, ERNST & YOUNG
Игорь Аверчев, ФОНД РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
ПРЕДСТАВИТЕЛЬ ОАО «СВЯЗЬИНВЕСТ»
Игорь Журавлёв, "ПОСТГРЭДЮЭЙТ-РАУ", МЕЖДУНАРОДНАЯ АССОЦИАЦИЯ БУХГАЛТЕРОВ
Фианна Джесовер, ПОДРАЗДЕЛЕНИЕ ОЭСР ПО КОРПОРАТИВНЫМ ВОПРОСАМ
Игорь Беликов, РОССИЙСКИЙ ИНСТИТУТ ДИРЕКТОРОВ, ФКЦБ РОССИИ
Евгений Трусов, ERNST & YOUNG
Юлия Кочетыгова, STANDARD & POOR'S
Кристоф Фонтено, MAZARS
Ирина Москаленко, ИНВЕСТИЦИОННО-ДЕВЕЛОПЕРСКАЯ ГРУППА "ОПИН"
Сергей Харитонов, АУДИТОРСКОЙ КОМПАНИИ «МАРИЛЛИОН»
Марина Лях, VISTA FOREIGN BUSINESS SUPPORT (VFBS)

"У России появилась возможность внедрить качественную систему финансовой отчетности, которая значительно улучшит функционирование рынка капиталов и сделает привлекательными внутренние инвестиции"
Джеффри Митчелл, Европейская Федерация Бухгалтеров, Великобритания

Подтвердите Ваше участие сегодня:
Тел.: +44 (0) 20 7017 7313
Факс: +44 (0) 20 7393 0313
Эл.почта: esivtsova@iirltd.co.uk
Интернет: www.iir-conferences.com/IFRS-Russia

Arranged by IIR Ltd. Lead Sponsor ERNST & YOUNG Quality In Everything We Do Endorsed by Official Publications ФИНАНСОВЫЙ ДИРЕКТОР МСФО ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

Специальное предложения читателям "Финансового Директора"! Сэкономьте дополнительные £100
Для того, чтобы получить эту скидку, пожалуйста, зарегистрируйтесь до 10 ноября и цитируйте VIP No: KM1805FDAD
реклама

Таблица 8 **Консолидация отчетов о прибылях и убытках группы компаний «А» за III квартал 2006 года, руб.**

Показатель	Значения статьи отчета		Корректирующие поправки	Значения статей консолидированного отчета (ст. 2 + ст. 3 – ст. 4)
	Компания «М»	Компания «Д»		
1	2	3	4	5
Выручка	250	–	0	250
Себестоимость	(160)	–	(40) = (160) × 25%	(120) = (160) - (40)
Прибыль	90	–	(40) = 0 - 40	130 = 250 - 120

Таблица 9 **Консолидация балансов группы компаний «А» за 9 месяцев 2006 года, руб.**

Показатель	Значение статьи баланса		Корректирующие поправки	Значения статей консолидированного баланса (ст. 2 + ст. 3 – ст. 4)
	Компания «М»	Компания «Д»		
1	2	3	4	5
Денежные средства	150	300	–	450
Дебиторская задолженность	250	350	200	400
Запасы	240	300	10 = 40 × 25%	530
Инвестиции в компанию «Д»	500	–	500	–
Выданные займы	100	–	100	–
Внеоборотные активы	50	–	–	50
Итого	**1290**	**950**	**810**	**1430**
Кредиторская задолженность	600	300	200	700
Полученные займы	–	100	100	–
Акционерный капитал	600	500	500	600
Прибыль	90	50	10 = 50 - 40	130 = 90 + 50 - 10
Итого	**1290**	**950**	**810**	**1430**

стоимость запасов материнской компании завышена на 50 руб., и реальная себестоимость данных запасов для группы компаний составляет 150 руб. В консолидированном балансе группы необходимо отразить эти запасы по их себестоимости, для чего в статью «Запасы» вносится корректирующая поправка в размере 50 руб. (см. табл. 6 на с. 58).

Консолидированные балансы группы «А» за I и II кварталы идентичны. Прежними остались как валюта баланса, так и значение отдельных статей активов и пассивов. Операция по внутренней продаже никак не изменила финансового состояния группы компаний в целом: фактически продукция лишь переместилась со склада компании «Д» на склад компании «М».

Продажа продукции, закупленной по внутреннему обороту, внешним контрагентам

В III квартале материнская компания продала часть продукции, купленной ранее у дочернего общества, на внешний рынок. Про-

дукция стоимостью 160 руб. была продана за 250 руб., и получена прибыль в размере 90 руб.

В этом случае часть внутригрупповой прибыли, содержащейся в стоимости запасов компании «М», стала реализованной, то есть вошла в стоимость продукции, проданной внешним контрагентам. Эта прибыль, полученная ранее дочерней компанией, стала реальной прибылью группы компаний и должна быть отражена в консолидированной отчетности. Часть прибыли компании «Д» осталась нереализованной, так как входит в стоимость непроданных запасов материнской компании.

Поскольку компания «М» закупила продукцию на внутреннем рынке, она указывает операцию продажи в своем списке внутренних оборотов (см. табл. 7 на с. 58). Столбец «Прибыль внутреннего оборота» материнская компания не заполняет, поскольку не знает доли прибыли дочернего общества в составе проданных запасов. У компании «Д» в этом квартале вообще нет никаких операций.

Вся выручка от продажи получена на внешнем рынке, поэтому при формировании консолидированного отчета о прибыли и убытках она не корректируется (см. табл. 8).

Поскольку себестоимость продажи у материнской компании завышена, то необходимо вычесть из нее прибыль дочерней. Доля прибыли дочерней компании в себестоимости продажи и оставшихся запасах материнской составляет 25% (50/200 × 100). Корректирующая поправка по прибыли, то есть прибыль внутреннего оборота, определяется путем вычитания корректирующей поправки по себестоимости из корректирующей поправки по выручке. В III квартале прибыль внутреннего оборота получилась отрицательная, но это не означает убытка. Напротив, прибыль группы компаний увеличивается на данную сумму, поскольку прибыль в составе активов группы становится реализованной при продаже данных активов на внешний рынок.

Баланс дочерней компании не изменился и повторяет баланс за первое полугодие. Материнская компания в III квартале отразила дебиторскую задолженность в размере 250 руб. и уменьшение запасов на 160 руб. (см. табл. 9). Необходимо рассчитать долю прибыли дочернего общества, которая осталась в запасах компании «М». Это делается с помощью такой же пропорции: стоимость оставшихся запасов, закупленных на внутреннем рынке, равная 40 руб. (200 - 160), умножается на долю прибыли дочерней компании в этих запасах, то есть на 25%. Получается, что стоимость запасов материнской компании завышена на 10 руб., эта сумма элиминируется.

В пассивах компании «М» отражается прибыль от продажи продукции на внешний рынок, то есть 90 руб. Однако реальная прибыль группы компаний больше, поскольку в результате продажи внешнему контрагенту была реализована прибыль дочерней компании, содержащаяся в стоимости продукции. Чтобы это отразить, необходимо внести в баланс корректирующую поправку в размере прибыли внутреннего оборота. Она вычисляется при консолидации отчетов о прибыли и убытках за III квартал и составляет – 40 руб. Поскольку при составлении баланса учитываются операции компании за все время с начала года, прибыль внутреннего оборота, полученную в III квартале, необходимо сложить с прибылью внутреннего оборота за первое полугодие. В итоге нереализованная прибыль внутреннего оборота за 9 месяцев составила 10 руб., поскольку большая часть активов, содержащих прибыль внутреннего оборота, была реализована на внешний рынок. ■

Уважаемые читатели!
В каждом номере журнала мы публикуем бизнес-кейсы. Находя ответы на поставленные вопросы, начинающие специалисты смогут узнать для себя что-то новое и повысить свой профессиональный уровень, а опытные – проверить свои знания. Руководители могут использовать такой бизнес-кейс в качестве теста для специалистов по МСФО. Новое задание по бизнес-кейсу читайте в первом номере журнала 2007 года.

Бизнес-кейс

Мы подвели итоги конкурса по бизнес-кейсу «Классификация операций для составления отчета о движении денежных средств по МСФО» и благодарим всех читателей, принявших в нем участие. Автором правильного ответа стала ***Светлана Межакова*** *(Москва). Вот что она рассказала нам о своей профессиональной деятельности.*

«Я работаю в дочерней компании РАО «ЕЭС России» начальником отдела финансовой отчетности по МСФО, занимаюсь трансформацией российской отчетности в отчетность по международным стандартам. Работать с МСФО начала два года назад, однако решение изучать эту тему было принято еще раньше – в начале 2003 года. В то время я была главным бухгалтером в российской компании и не занималась международными стандартами, однако понимала перспективность этого направления и решила получить степень АССА. Изучение МСФО позволило мне не только расширить возможности своей профессиональной деятельности, но и по-другому взглянуть на российские правила бухгалтерского учета: понять моменты, которые в прошлом вызывали затруднения.
Журнал «МСФО: практика применения» я читаю с самого первого номера. В нем рассматривается много сложных вопросов, ответы на которые найти непросто, и это очень помогает в работе».

Ответ на задание бизнес–кейса

Опубликовано: 2006, № 5, с. 59.

Классификация операций для составления отчета о движении денежных средств по МСФО

Исходные данные

Компания «А» в течение сентября 2006 года совершила следующие хозяйственные операции:
1. Объявила и выплатила денежные дивиденды за предыдущий год в сумме 25 420 тыс. руб.

2. Погасила собственные облигации, заплатив 32 000 тыс. руб., из которых 30 000 тыс. руб. – погашение номинала облигаций и 2000 тыс. руб. – оплата купона за шесть месяцев.

3. Приобрела участок земли для строительства нового административного здания за 80 000 тыс. руб., увеличив сумму долгосрочного займа. Денежные средства были напрямую переведены банком продавцу.

4. Компания «А» реализовала свою долю в дочерней компании «В» с прибылью 8900 тыс. руб. Доля составляла 90% от общей стоимости активов. Балансовая стоимость инвестиции (90%) на момент реализации в отчетности компании «А» – 51 100 тыс. руб. Справедливая стоимость 90% чистых активов компании «А» на дату реализации – 53 000 тыс. руб.

5. Компания «А» выплатила арендные платежи за III квартал:

- по договорам операционной аренды на сумму 3000 тыс. руб. (из которых 2700 тыс. руб. – оплата стоимости оборудования и 300 тыс. руб. – проценты за право его использования);
- по договорам финансовой аренды 25 800 тыс. руб. (из которых 22 000 тыс. руб. – оплата стоимости оборудования и 3800 тыс. руб. – проценты за право его использования).

6. Компания «А» получила кредит на пополнение оборотных средств в сумме 180 000 тыс. руб.

7. Компания «С» оплатила товары, поставленные компанией «А» на сумму 19 400 тыс. руб., беспроцентным векселем со сроком погашения через 30 дней. Компания «С» всегда оплачивает свои векселя в срок.

8. Компания «А» заплатила ежемесячную сумму по кредиту, который был получен на приобретение оборудования, в размере 5000 тыс. руб. (4500 тыс. руб. – погашение основного долга и 500 тыс. руб. – оплата процентов).

9. Компания «А» уплатила налог на прибыль в сумме 2900 тыс. руб., который был доначислен за предыдущий год по реализации одного из заводов компании.

10. Компания «А» оплатила авансовый платеж по налогу на прибыль за III квартал текущего года в сумме 9500 тыс. руб.

Все операции для компании «А» являются существенными и должны быть отражены в отчете о движении денежных средств по МСФО.

Требуется определить

1. К какому виду деятельности (операционной, инвестиционной или финансовой) должна быть отнесена каждая операция.

2. В составе каких позиций (денежных или неденежных) будет отражена каждая операция.

3. Сумму, в которой каждая операция будет отражена в отчете, если он составлен прямым методом.

Решение

1. Согласно МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств» (Cash Flow Statements) в отчете о движении денежных средств выплаченные ди-

виденды могут быть отнесены как к финансовой деятельности, так и к операционной. Это определяется учетной политикой компании и не должно меняться от периода к периоду. К финансовой деятельности выплаченные дивиденды относят потому, что они являются затратами по привлечению финансовых ресурсов. Если компания хочет показать пользователям свою способность выплачивать дивиденды из денежных средств, полученных от операционной деятельности, то она может их относить к операционной деятельности. Поскольку данная операция связана с выбытием денежных средств, она является денежной (см. таблицу).

2. Операция по погашению номинальной стоимости облигации относится к финансовой деятельности, поскольку изменяет состав и размер заемных средств. Операция по оплате купона в сумме 2000 тыс. руб. относится к операционной деятельности, поскольку эти деньги могут быть отнесены к чистой прибыли или убытку. Обе операции являются денежными.

3. Операция по приобретению за счет займа земли для строительства нового административного здания является неденежной и не отражается в отчете о движении денежных средств. Она относится как к инвестиционной, так и к финансовой деятельности компании, поскольку, с одной стороны, был приобретен земельный участок, с другой – увеличилась сумма кредиторской задолженности.

4. Операция по продаже доли в дочерней компании является денежной и относится к инвестиционной деятельности. При этом средства от продажи в размере 60 000 тыс. руб. (51 100 тыс. + 8900 тыс.) материнская компания отразит в отчете о движении денежных средств.

Таблица **Классификация операций по виду деятельности и типу позиции**

Название операции	Вид деятельности	Тип позиции	Сумма, тыс. руб.
Выплата дивидендов	Операционная или финансовая	Денежная	25 420
Погашение облигаций	Финансовая	Денежная	30 000
	Операционная	Денежная	2000
Приобретение земли	Инвестиционная и финансовая	Неденежная	80 000
Продажа инвестиции	Инвестиционная	Денежная	60 000
Арендные платежи	Операционная	Денежная	6800
	Финансовая	Денежная	22 000
Получение кредита	Финансовая	Денежная	180 000
Получение оплаты за товар	Операционная	Денежная	19 400
Погашение целевого кредита	Финансовая	Денежная	4500
	Операционная	Денежная	500
Уплата налога на прибыль	Инвестиционная	Денежная	2900
Уплата налога на прибыль	Операционная	Денежная	9500

5. Все, что связано с получением и возвратом заемных средств, кроме уплаты процентов, в отчете о движении денежных средств классифицируется как финансовая деятельность. Платежи по финансовой аренде с точки зрения МСФО воспринимаются не как возмещение стоимости оборудования в течение определенного срока, а как возврат кредита, поэтому данная операция относится к финансовой деятельности. Оплата процентов за право использования оборудования, полученного по договору финансовой аренды (3800 тыс. руб.), и платежи по операционной аренде (3000 тыс. руб.) относятся к операционной деятельности. Обе операции являются денежными.
6. Операция получения кредита является денежной и относится к финансовой деятельности компании.
7. Получение оплаты за товар краткосрочным векселем классифицируется как денежная операция и относится к операционной деятельности.
8. Погашение целевого кредита является денежной операцией. При погашении основного долга изменились размер и состав заемных средств компании, а, значит, эта операция является финансовой. Оплата процентов относится к операционной деятельности.
9. Поскольку уплата налога относится к реализации одного из заводов компании, то ее можно считать инвестиционной деятельностью. Операция является денежной.
10. Согласно МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств» (Cash Flow Statements), если невозможно точно связать уплату налога на прибыль с какой-либо деятельностью компании, то ее относят к операционной.

Бизнес-кейс подготовлен Академией Делойт

МСФО
ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

Читайте на сайте журнала

- Анонсы новых номеров журнала
- Биографии экспертов журнала
- Как стать нашим автором
- Ответы на вопросы в гостевой книге
- Календарь событий: список мероприятий с программами

www.msfo-mag.ru

на правах рекламы

ОБЗОР курсов по МСФО

Материал подготовлен редактором-экспертом
Ольгой Теплухиной

Мы уже не раз рассказывали об известных квалификациях по МСФО, таких как ACCA, CIPA, DipIFR[1]. Но на рынке образовательных программ существует множество других предложений по обучению МСФО, основанных на методиках, разработанных отечественными учеными-экономистами, или на переводных источниках. Чтобы помочь финансистам сориентироваться в этих предложениях, мы постарались их проанализировать и систематизировать.

Выбор курса для изучения МСФО

Несколько лет назад у большей части бухгалтерского сообщества в России было лишь общее представление о МСФО. Сегодня 59% бухгалтеров и аудиторов имеют базовый уровень знаний и более 60% понимают необходимость изучения международных стандартов[2].

На первый взгляд, выбор возможных вариантов обучения международным стандартам очень богат. В интернете можно найти массу предложений на эту тему, однако, просмотрев их, приходишь к выводу, что вариантов не так много, как казалось сначала. Наиболее популярными являются пять тем: общие положения МСФО, трансформация российской отчетности в соответствии с МСФО, консолидированная финансовая отчетность, «1С:Подсистема МСФО 8.0» и изучение МСФО для подготовки к экзамену ACCA на получение диплома по международной финансовой отчетности DipIFR (Rus).

Изобилие учебных центров, предлагающих различные курсы по МСФО, не означает, что у каждого из них есть своя, отличная

[1] О квалификациях ACCA, CIPA и IAB см. статьи: «Обзор программ по обучению МСФО» («МСФО: практика применения», 2006, № 1, с. 66); «Диплом по международной финансовой отчетности» («МСФО: практика применения», 2006, № 2, с. 71); «Профессиональная квалификация ACCA», («МСФО: практика применения», 2006, № 3, с. 70), а также «Программа международной сертификации бухгалтеров CIPA» («МСФО: практика применения», 2006, № 4, с. 69). – *Примеч. редакции*.

[2] По данным комплексного исследования компании ROMIR Monitoring, проведенного в рамках проекта «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности», финансируемого ЕС. С полным текстом исследования можно ознакомиться на сайте www.msfo-mag.ru. – *Примеч. редакции*.

от других программа. Например, в нескольких центрах можно записаться на один и тот же курс, который называется «Международная система ведения бухгалтерского учета GAAP» и затрагивает US GAAP, UK GAAP и МСФО. Учебный центр при Институте информационных технологий и другие проводят запись на аналогичные курсы по консолидации и трансформации российской отчетности по МСФО. Многие центры имеют филиалы не только в Москве, но и других крупных городах России.

Записаться на курсы или семинары можно, позвонив по телефону либо оформив заявку на сайте.

Личный опыт

Ирина Жирнова, *заместитель генерального директора ООО «МАЭЛ АУДИТ» (Москва)*

Многие наши клиенты с этого года вплотную подошли к решению проблемы, связанной с подготовкой финансовой отчетности по международным стандартам, поэтому знание МСФО для нас является обязательным условием успешной работы. Я прошла обучение в учебно-методическом центре «Бухгалтерский учет и аудит» Государственного университета – Высшей школы экономики (ГУ – ВШЭ) по базовому курсу «Международные стандарты финансовой отчетности». Тем, кто решил изучать МСФО на курсах, советую, во-первых, прислушаться к рекомендациям знакомых, поскольку обучение МСФО в большей степени зависит не от названия учебного заведения, а от преподавателя. Важно, чтобы он сделал акцент на самом главном в стандарте, грамотно трактовал его положения и объяснил основные из них на примере решения задач, тем самым донеся до слушателя его практическое применение. Во-вторых, нужно быть готовым к тому, что изучению предмета придется посвятить много личного времени и денег. Вам понадобятся и учебная литература, и профессиональные издания. В-третьих, неплохо принять участие в проектах, связанных с трансформацией отчетности или ведением учета по МСФО, чтобы на практике закрепить полученные знания.

Татьяна Манец, *начальник отдела международной отчетности ФГУП «РТРС» (Москва)*

У меня необходимость изучения МСФО возникла при смене должности на работе. Выбор пал на курс «МСФО» в НОУ «Институт профессиональных управляющих Аскери». Основным аргументом было то, что эта компания давно и профессионально занималась темой международных стандартов. Меня устроили стоимость обучения и гибкая система оплаты. График обучения (раз в неделю по выходным или по будням) давал возможность совмещать учебу с работой.

Система обучения ориентирована на качество знаний, а не на сдачу экзамена (как это часто бывает). Ни одна просьба, вопрос, предложение студентов не оставались без внимания. В зависимости от высказываемых пожеланий корректировались время, продолжительность занятий и повторялся пройденный материал.

Алексей Заварцев, *руководитель дирекции внутреннего аудита ОАО «ОГК-6» (Москва)*

Организация, где я работаю, является дочерней компанией ОАО «РАО ЕЭС России» и готовит отчетность как по российским стандартам бухгалтерского учета, так и по международным. В силу специфики работы мне необходимо было изучить МСФО для их общего понимания и возможности разбираться в подготовленной по МСФО отчетности. Задачи научиться трансформировать или составлять отчеты по МСФО у меня не было. Поэтому я выбрал курс в ГУ – ВШЭ, который, на мой взгляд, дает достаточно высокий уровень знаний и в то же время понятен не только для профессиональных бухгалтеров, но и для руководителей, аналитиков, экономистов, работающих с бухгалтерской отчетностью. Курс продолжительностью 106 академических часов предполагал интенсивную работу в аудитории три раза в неделю (в том числе в субботу).

Обучение дало общее понимание принципов МСФО, возможность их практического применения – понимание отчетности и ее отдельных нюансов, позволило систематизировать знания. Получение свидетельства являлось для меня дополнительным стимулом.

При принятии решения о поступлении на курсы я рекомендовал бы:

• определиться с целевой аудиторией, на которую ориентирована программа, и теми задачами, которые вы ставите перед собой: нужно ли вам уметь составлять отчетность по МСФО, трансформировать отчетность по РСБУ в формат МСФО, хотите ли вы разбираться в сводной и консолидированной отчетности или вам достаточно общего представления о стандартах, терминологии, форматах отчетов;

• определить, хватает ли ваших базовых знаний для данного курса или нужно поискать курсы с более простой (или, наоборот, более продвинутой) программой;

• выбрать время – хорошее усвоение материала зависит от того, будет ли у вас возможность интенсивно заниматься (не пропускать занятия, выполнять домашние задания).

Кроме этого неплохо послушать рекомендации специалистов и коллег, ведь очень многое зависит не только от программы и учебного заведения, но и от преподавателя, его знаний, умения и отношения к делу.

Продолжительность обучения

Длительность обучения зависит от выбранного курса. Если вы решили ознакомиться с составлением отчетов по МСФО в программе «1С», то при продолжительности курса 20 ак. ч и посещении двух-трех занятий в неделю по 4 часа каждое можно уложиться в две с половиной недели. Если вы хотите получить базовые знания по МСФО, то продолжительность такой программы составляет 40 часов, а значит, вам понадобится около месяца, курс по трансформации также составляет 40 ак. ч. Подготовка к сдаче экзамена на диплом АССА по международной финансовой отчетности DipIFR (Rus) в Учебно-методическом центре профессиональных бухгалтеров и аудиторов заслуженного профессора МГУ А.Д. Шеремета займет девять недель.

Время занятий вы можете выбрать по своему усмотрению: это могут быть утренние, дневные или вечерние часы. В некоторых организациях, как, например, в учебном центре А.Ф. Конто, есть курсы выходного дня.

Стоимость обучения

На стоимость обучения обычно влияют выбранный курс и время занятий (днем дешевле, вечером дороже). Например, ознакомительный курс по МСФО стоит от 12 тыс. руб. (Учебный центр СКРИН) до 15 680 тыс. руб. при групповых занятиях или 58 тыс. руб. – при индивидуальном обучении (Учебный центр при Академии профессионального управления). Стоимость курсов по «1С:Подсистема МСФО 8.0» колеблется от 6 до 9 тыс. руб. При индивидуальном подходе она составит около 30 тыс. руб.

В летнее время учебные центры часто предлагают скидки. Информация о стоимости и продолжительности курсов в различных учебных центрах представлена в прил. 1 (см. с. 71).

В Учебном центре на Тверской есть объединенный курс по МСФО продолжительностью 56 ак. ч. Он состоит из двух модулей: изучение международных стандартов финансовой отчетности, в конце которого проходит собеседование, и изучение «1С: Подсистема МСФО 8.0» со сдачей теста, при успешном прохождении которого присваивается квалификация (профессия)

«Бухгалтер со знанием основ международного финансового учета (МСФО) и знанием программы «1С:Подсистема МСФО 8.0». Стоимость объединенного курса составляет почти 19 тыс. руб. при групповых занятиях и 70 тыс. руб. при индивидуальных.

В Институте повышения квалификации ИКТ группы компаний ИНЭК есть обширный курс по МСФО (150 ак. ч), занятия проходят три раза в неделю по четыре пары (8 ак. ч) в день с небольшими перерывами. Курс рассчитан на полтора месяца и стоит 32 тыс. руб.

В большинстве учебных центров в стоимость обучения заложены расходы на раздаточный материал и литературу, необходимую для подготовки к экзаменам. Однако иногда учебные пособия оплачиваются отдельно. Поэтому, чтобы избежать неожиданных дополнительных трат, этот момент лучше уточнить заранее при записи на курсах.

Кроме различных тренинговых центров и вузов обучением международным стандартам занимаются многие консалтинговые фирмы. Чаще всего они проводят обучающие семинары, рассчитанные на два–четыре дня и затрагивающие наиболее трудные моменты применения международных стандартов (например, методологию трансформации, консолидации) или отдельный стандарт. Семинары обычно стоят от 3 до 6 тыс. руб. за день и включают выдачу раздаточных материалов, кофе-брейк и возможность лично побеседовать с докладчиками.

Квалификационные требования для обучения на курсах

Требования к поступающим на курсы разные. Они устанавливаются организатором курсов и зависят от тематики. Но в любом случае совсем не подготовленному слушателю будет трудно. Для первого знакомства с МСФО нужно иметь «знания приемов ведения бухгалтерского учета». При их отсутствии для успешного освоения материала вам придется много заниматься дома, самостоятельно изучая стандарты. Если вы уже работали с международными стандартами, курсы помогут вам создать более полную картину их применения, систематизировать свои знания, осветить те вопросы, с которыми вы не сталкивались в практической деятельности. Для изучения консолидации финансовой отчетности по международным стандартам необходимы базовые знания стандартов и хотя бы небольшие навыки составления отчетности по МСФО.

Процесс обучения и сдача экзаменов

На курсах используются методики, разработанные российскими и зарубежными учеными-экономистами. Обучение проводят профессора, преподаватели вузов или консультанты крупных компаний, дипломированные специалисты.

По окончании большинства курсов вас ожидает зачет или экзамен. Если вы прослушали курс по трансформации, то на нем нужно будет по условию задачи составить отчетность и сделать трансформацию. По окончании курсов выдается свидетельство государственного образца от Министерства образования о присвоении квалификации бухгалтера со знанием основ международного финансового учета (МСФО) или сертификаты установленного образца о повышении квалификации с указанием темы. Если вы прослушали курс «1С:Подсистема МСФО 8.0», то зачет будет проходить в виде теста, и вам выдадут удостоверение, свидетельствующее о том, что вы владеете навыками работы в подсистеме.

Личный опыт

Татьяна Манец, *начальник отдела Международной отчетности ФГУП «РТРС» (Москва)*

Нам предоставлялись учебные материалы, на занятиях лекции не начитывались, преподаватель разбирал только сложные моменты, давал дополнительные комментарии, рассказывал о наметившихся тенденциях развития стандартов, анализировал решение задач. О выходе новых стандартов или внесении изменений нас информировали помимо основной программы. Обучение предполагает обязательные самостоятельные занятия, иначе результата не будет. Мне было сложно освоить систему сдачи экзамена, поскольку ранее не приходилось с ней сталкиваться. Экзамен сдавали после каждого этапа. После успешной сдачи всех трех экзаменов выдавался диплом. Существовали различные дополнительные возможности совершенствовать свои знания – интенсивные семинары, пробные экзамены, компьютерный практикум и другие, но я ими не пользовалась.

Алексей Заварцев, *руководитель дирекции внутреннего аудита ОАО «ОГК-6» (Москва)*

Мне и большинству моих коллег, занимавшихся на курсах, было сложно в рабочие дни выделять время для самостоятельных занятий, поэтому мы старались максимально использовать отведенные часы на очных занятиях (практически никто их не пропускал, даже опаздывали редко). Конечно, для лучшего закрепления материала необходимо заниматься самостоятельно, а еще лучше – сразу использовать стандарты на практике. Мне удалось выделить для самостоятельной подготовки только один день перед экзаменом. Но в целом активная работа на занятиях при наличии базовых знаний позволяет подготовиться к экзаменам. Наибольшую сложность для меня представляли те вопросы и задачи, для решения которых требовалось владеть практическими навыками ведения бухучета. Экзамены сдавали по билетам, в которых были задачи на разные темы. При достаточно больших объемах расчетов вручную точность ответов не являлась главным критерием – была важна методика расчета, правильность применения стандартов, форматы отчетов.

Ирина Жирнова, *заместитель генерального директора ООО «МАЭЛ АУДИТ» (Москва)*

В процессе обучения мы решали много задач, ход решения разбирался очень подробно. Нам выдали методическую литературу, при изучении стандартов упор делался на правильную трактовку положений стандарта, осмысление принципов и методов учета. Основная масса трудностей в процессе обучения была связана с тем, что РСБУ четко регламентируют действия бухгалтера, у него есть законодательно утвержденные инструкции. В МСФО необходимо быть в большей степени финансистом и стараться мыслить экономическими категориями, например, при определении стоимости основных средств или составлении консолидированной отчетности. Без самостоятельной проработки каждого стандарта и анализа хода решения задач, без вдумчивого осмысления материала говорить об успешном прохождении обучения нельзя. Экзамены я сдала с первого раза. Полученные знания применяю на практике. Конечно, возникают трудности, но преодолеть их помогают профессиональная литература и общение с коллегами.

Возможностей обучаться правилам ведения учета по международным стандартам много. Часто знание МСФО является одним из обязательных условий карьерного роста. Согласно исследованию, проведенному для нашего журнала компанией HeadHunter, компенсации специалистов, владеющих знаниями МСФО, значительно превышают заработные платы их коллег, работающих только с РСБУ (см. прил. 2 на с. 74). Однако обучение потребует вложения денежных средств и времени, поэтому подходить к выбору курсов нужно очень внимательно – с учетом знаний, которые вы имеете сегодня, и того результата, который хотите получить.

Приложение 1 **Обучение по МСФО в учебных центрах**

Название организации	Название курса (семинара)	Длительность курса, ак. ч	Стоимость обучения в группе, руб.	Адрес в интернете	Телефон
Ассоциации дополнительного профессионального образования	1С:Подсистема МСФО 8.0	20	8050	www.ak-buhgalteria.ru	(495) 775-42-27 (495) 692-50-93
	Подготовка к экзамену ACCA для получения диплома по международной финансовой отчетности (DipIFR (Rus)	76	66 000		
	GAAP. Практический курс с использованием компьютерной программы QuickBooks	24	9870		
	Трансформация российской отчетности в формат МСФО	40	15 780		
	Международная система ведения бухгалтерского учета по МСФО	40	15 680		
Институт повышения квалификации ИКТ группы компаний ИНЭК	Подготовка для получения диплома ACCA по международной финансовой отчетности (DipIFR (Rus)	80	58 000	www.ikt.ru	(495) 786-22-35, (495) 150-92-13
	Трансформация финансовой отчетности организаций в соответствии с МСФО (базовый уровень)	24	13 500		
	Международные стандарты финансовой отчетности	150	32 000		
	Организационные и методические основы составления финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО. Особенности формирования консолидированной отчетности	24	13 500		
Институт современного управления и бизнеса	Международная система ведения бухгалтерского учета GAAP	40	9030	http://institut-bux.ru	(495) 789-32-94 (495) 208-04-42 (495) 208-04-38 (495) 207-99-83
Международный центр профессионального образования	Международная система ведения бухгалтерского учета GAAP	40	9030	www.msstudy.ru	(495) 225-42-71 (495) 299-79-59 (495) 299-87-83 (495) 200-13-80
НОУ «Институт профессиональных управляющих Аскери»	Международные стандарты финансовой отчетности	272	21 750–87 750	www.askeri.ru	(495) 742-02-72 (495) 698-56-23

Окончание прил. 1

Название организации	Название курса (семинара)	Длительность курса, ак. ч	Стоимость обучения в группе, руб.	Адрес в интернете	Телефон
Учебно-методический центр при ГУ–ВШЭ «Бухгалтерский учет и аудит»	Международные стандарты финансовой отчетности	116	22 300	http://smc.hse.ru	(495) 621-37-71 (495) 621-12-11
Учебный центр на Тверской	Международная система ведения бухгалтерского учета (МСФО) со знанием основ «1С:Подсистема МСФО 8.0»	56	18 980	www.kurci.ru	(495) 775-42-27 (495) 692-50-93
	Трансформация российской отчетности в формат МСФО	40	15 780		
	1С:Подсистема МСФО 8.0	20	8050		
	Международная система ведения бухгалтерского учета МСФО	40	15 680		
	Подготовка к экзамену ACCA для получения диплома по международной финансовой отчетности (DipIFR (Rus)	76	66 000		
	GAAP. Практический курс с использованием компьютерной программы QuickBooks	24	9870		
Учебно-методический центр профессиональных бухгалтеров и аудиторов заслуженного профессора МГУ А.Д. Шеремета	Консолидированная финансовая отчетность, составленная в соответствии с МСФО	24	10 800	http://www.caa.ru	(495) 939-00-00
	Международные стандарты финансовой отчетности	40	12 800		
	Подготовка к сдаче экзамена на диплом ACCA по международной финансовой отчетности (DipIFR(Rus)	104	55 000		
	Трансформация финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности	24	10 800		
Учебный центр консалтинговой компании «Панорама»	Западные стандарты финансовой отчетности: GAAP, МСФО (IAS, IFRS)	44	7000	www.gaapsoft.ru	(495) 386-24-81 (495) 502-23-99
	Перекладка (трансформация) российской бухгалтерской отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО, IAS, IFRS)	20	5000		
	Консолидация финансовой отчетности согласно МСФО (IAS, IFRS)	20	5000		

Название организации	Название курса (семинара)	Длительность курса, ак. ч	Стоимость обучения в группе, руб.	Адрес в интернете	Телефон
Учебный центр СКРИН	Основы международных стандартов финансовой отчетности (дневной)	24	12 000	http://center.skrin.ru	(495) 787-24-88 (495) 411-89-71
	Международные стандарты финансовой отчетности и трансформация (дневной)	24	12 000		
	Международные стандарты финансовой отчетности и консолидация (дневной)	24	12 000		
	Основы теории западного финансового учета (дневной)	12	5000		
Учебный центр А.Ф. Конто	Трансформация российской отчетности в формат МСФО	40	15 780	www.afkonto.ru	(495) 641-28-12 (495) 911-76-27 (495) 911-75-39 (495) 959-92-50 (495) 980-40-48
	GAAP. Практический курс с использованием компьютерной программы QuickBooks	24	9870		
	Международная система ведения бухгалтерского учета МСФО	40	15 680		
	Подготовка к экзамену ACCA для получения диплома по международной финансовой отчетности (DipIFR (Rus)	76	66 000		
	1С:Подсистема МСФО 8.0	20	8050		
Учебный центр при Академии профессионального управления	Подготовка к экзамену ACCA для получения диплома по международной финансовой отчетности (DipIFR (Rus)	76	66 000	www.akpu.ru	(495) 237-93-64 (495) 237-92-04 (495) 237-99-14
	1С:Подсистема МСФО 8.0	20	8050		
	Трансформация российской отчетности в формат МСФО	40	15 780		
	GAAP. Практический курс с использованием компьютерной программы QuickBooks	24	9870		
	Международная система ведения бухгалтерского учета (МСФО) со знанием основ «1С:Подсистема МСФО 8.0»	56	18 980		
	Международная система ведения бухгалтерского учета по МСФО	40	15 680		

Приложение 2 [1] **Востребованность специалистов по МСФО на 20.09.06**

Специальности	Соотношение количества резюме к количеству вакансий [2]
Финансовый директор	3,1
Бухгалтер	1,2
Экономист	2,1
Аудитор	1,1
Финансовый аналитик	1,3

[1] *В приложении приведены данные компании HeadHunter (www.hh.ru) на основе размещенных вакансий компаний-работодателей и резюме соискателей.*
[2] *Величина соотношения > 1 говорит о том, что резюме соискателей больше, чем вакансий компаний-работодателей.*

Средние значения заработных плат, предлагаемых работодателями и ожидаемых соискателями на 20.09.06, долл. США/мес.

Позиция	Специалисты по МСФО		Специалисты по РСБУ	
	Предложение	Ожидание	Предложение	Ожидание
Финансовый директор	4500	3800	3800	4000
Бухгалтер	1800	1700	900	1000
Экономист	1700	1800	1000	1100
Аудитор	2200	2000	1400	1600
Финансовый аналитик	1800	1900	1500	1600

МСФО
ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ ЖУРНАЛ ДЛЯ ПРАКТИКОВ В ОБЛАСТИ ФИНАНСОВ

ЧИТАЙТЕ В КАЖДОМ НОМЕРЕ

Как правильно вести учет и составлять отчетность по МСФО

Последние изменения в тексте стандартов

Детальное описание проводок

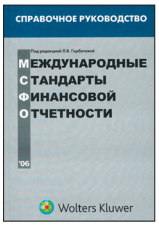
Анализ возникающих сложностей и рекомендации по их устранению

Не забудьте продлить подписку на следующий год!

В январе 2007 года **все подписчики** журнала «МСФО: практика применения» получат в **подарок ПРИЛОЖЕНИЕ** «Сущность процесса трансформации отчетности по РСБУ в отчетность по МСФО»

Оформить подписку на журнал Вы можете **в редакции** по цене **385 руб.** за экземпляр с учетом доставки курьером по Москве или заказной бандеролью по России

www.msfo-mag.ru



Первые 100 человек, оформивших подписку до 1 декабря 2006 года, получат в подарок книгу: **«Международные стандарты финансовой отчетности» (справочное руководство) /** Под ред. Л.В. Горбатовой.

В книге рассмотрены основные положения МСФО и их интерпретаций, которые подвергались изменениям за 2003–2005 годы, а также новых стандартов, принятых в этот период. В данном руководстве изложены аспекты работы со стандартами и особенности их применения в условиях российского законодательства на сегодня.

СЧЕТ № MSFOr-2007

Получатель: ООО «Бизнес Медиа Коммуникации»
Реквизиты получателя:
ИНН 7710516032 / 771001001
Р/с № 40702810987850000028 в ОАО АКБ «Росбанк» Москва
БИК 044525256 К/с №30101810000000000256

№	Наименование товара	Единица измерения	Кол-во, экз.	Цена, руб.	Сумма, руб.
1	Подписка на журнал «МСФО: практика применения» с января 2007 г. по декабрь 2007 г.	Шт.	6	1848,00	1848,00
			Итого к оплате		1848,00
			В том числе НДС (10%)		168,00

Итого к оплате: Одна тысяча восемьсот сорок восемь руб. 00 коп.
ВНИМАНИЕ! При оплате этого счета не забудьте указать в платежном поручении в графе назначение платежа: точный адрес для доставки, название организации, ФИО контактного лица и телефон.

Генеральный директор — Знаменская А.А.

Главный бухгалтер — Филимонова Т.В.

Все вопросы по оформлению и продлению подписки Вы можете задать по телефону: (495) 101 3676

реклама

Книжное обозрение

Палий В.Ф. **Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник.** *М.: ИНФРА-М, 2006.* 473 с.

В учебнике обобщается и разъясняется содержание международных стандартов финансовой отчетности (полные тексты стандартов отсутствуют). В связи с выходом новых и изменением действующих МСФО в книгу внесены поправки и дополнения. Анализ стандартов сопровождается рисунками, схемами и таблицами, примерами их применения, что облегчает понимание основного текста.

В каждой главе изложены принципы и методики, составляющие основу определенного стандарта, в конце дан комплекс заданий для самостоятельной работы, которые базируются на конкретных ситуациях из практики российских и зарубежных компаний.

Учебник предназначен для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Книгу можно использовать при подготовке к экзамену на получение аттестата профессионального бухгалтера, сертификатов на знание МСФО, а также в практической работе по составлению отчетности в соответствии с международными стандартами.

Ван Грюнинг Х. **Международные стандарты финансовой отчетности: практическое руководство**. *М.: Весь Мир, 2006.* 344 с.

Издание представляет собой краткое изложение стандартов. В книге рассматриваются проблемы, раскрываемые в каждом стандарте, поясняются лежащие в основе ключевые положения, излагаются порядок учета и требования к представлению и раскрытию информации. Автор обсуждает вопросы финансового анализа и интерпретации, связанные с влиянием стандартов учета на принятие бизнес-решений. В конце многих глав приводятся примеры из практики и пояснения к ним.

Порядок изложения материала во всех главах одинаков: цели и ключевые позиции стандарта, сфера его применения и методы использования. Наряду с этим дан перечень учетных принципов, баз, правил, которые применяются компанией в целях соответствия конкретному стандарту.

Книга предназначена как для руководителей высшего звена, так и для специалистов по финансовому учету. Издание может быть полезно тем, кто преподает и изучает финансовый и бухгалтерский учет в вузах, а также в системе повышения квалификации бухгалтеров, аудиторов, менеджеров.

Книги предоставлены интернет-магазином GAAP.ru (www.gaap.ru)

организатор

журнал
ФИНАНСОВЫЙ ДИРЕКТОР

партнер

Градиент Альфа
группа компаний

30 ноября 2006 года

отель «Арарат Парк Хаятт Москва», ул. Неглинная, д. 4 (2-й этаж, зал «Хачатурян»)

КОНФЕРЕНЦИЯ

Как разработать финансовую стратегию предприятия

ОСНОВНЫЕ ВОПРОСЫ

- Роль финансового директора в разработке стратегии бизнеса
- Основные шаги создания финансовой стратегии компании
- Опыт проведения SWOT-анализа при разработке стратегии компании
- Как финансовому директору оценить выполнимость сформулированных собственниками стратегических целей
- Типичные ошибки предприятий при разработке стратегии
- Как составить достоверный долгосрочный финансовый план
- Оценка стратегической привлекательности направлений деятельности компании. Чем руководствоваться
- Как разработать бюджет компании на ближайший год исходя из стратегических целей
- Система ключевых показателей деятельности как способ увязать стратегию и тактику компании
- Как управлять стратегическим развитием и когда следует пересмотреть разработанную стратегию
- Бизнес-кейс «Разработка стратегии компании»

ВЫСТУПАЮТ ТОП-МЕНЕДЖЕРЫ

Елена Мякотникова, *финансовый директор ЗАО «Соник Дуо» – МегаФон;*
Дмитрий Анисимов, *главный финансовый директор «Вимм-Билль-Данн Продукты Питания»;*
Олег Лобанов, *заместитель генерального директора по экономике и финансам ОАО ГМК «Норильский никель»;*
Павел Гагарин, *председатель Совета директоров Группы компаний «Градиент Альфа»*

Для выступлений приглашены руководители, топ-менеджеры и специалисты компаний:
«Стратегика», BCG, ГМК «Мечел», A.T. Kearney, ОАО МК «Шатура», Микояновский мясокомбинат, ОАО «Аптечная сеть 36,6», ОАО «НЛМК», ОАО «Магнитогорский металлургический комбинат», ОАО «РЖД» и др.

Зарегистрироваться можно на сайтах: **www.fd.ru, www.msfo-mag.ru**
или по телефонам отдела конференций: **(495) 933-55-18; 720-51-43**

Стоимость участия 445 у.е. (+ НДС 18%)
(1 у.е. – 29 руб.). При регистрации трех человек от одной компании предоставляется скидка в размере **50%** на третьего участника

По вопросам оформления бухгалтерских документов обращаться к координатору отдела **Виктории Забненковой (zabnenkova@b2bmedia.ru)**

ИНФОРМАЦИОННЫЕ ПАРТНЕРЫ

HEADHUNTER www.hh.ru
коммерческий директор sales&marketing management
WWW.BEGIN.RU BEGIN БИЗНЕС-ОБРАЗОВАНИЕ
ФИНАМ
MFD.RU
Корпоративный менеджмент WWW.CFIN.RU
Executive Сообщество менеджеров www.e-xecutive.ru

на правах рекламы

РЕГИСТРАЦИОННАЯ ФОРМА

❑ Я хочу участвовать в конференции, которая состоится 30 ноября

Фамилия, имя, отчество _____

Компания _____

Должность _____

Телефон _____ Факс _____ E-mail _____

Способ оплаты ❑ Банковский перевод ❑ Наличные
(пожалуйста, пришлите Ваши банковские реквизиты)

Пожалуйста, направьте заполненную форму по факсу: (495) 105-7743, 933-5446

Словарь терминов, используемых в журнале

Русский язык	Английский язык
Активы сегмента	Segment assets
Акции в обращении	Shares outstanding
Амортизация	Depreciation
Валютный риск	Currency risk
Выручка сегмента	Segment revenue
Генерирующая единица денежных средств	Cash generating unit
Географический сегмент	Geographical segment
Группа, предоставляющая консолидированную отчетность	Consolidated group
Доля меньшинства	Minority interest
Дочерняя компания	Subsidiary
Идентифицируемые активы	Identifiable assets
Индивидуальная отчетность	Individual accounts
Значительное влияние	Significant influence
Компания, акции которой котируются на бирже	Listed company
Капиталоотдача	Return on capital employed
Коэффициент быстрой ликвидности	Quick ratio
Коэффициент валовой прибыли	Gross profit margin
Коэффициент денежной ликвидности	Cash ratio
Коэффициент доли заемных средств	Gearing ratio
Коэффициент текущей ликвидности	Current ratio
Краткосрочные обязательства	Current liabilities
Национальные стандарты	National standards
Нематериальные активы	Intangible assets
Объединение бизнеса	Business combination
Обыкновенная акция	Common stock
Обесценение	Impairment
Относительные показатели	Comparatives

Русский язык	Английский язык
Отраслевой сегмент	Industry segment
Отчетная валюта	Reporting currency
Отчетный сегмент	Reportable segment
Оценочное значение коэффициента	Ratio estimation
Подготовка информации	Compilation
Поступление денежных средств	Cash inflow
Пояснительная записка	Explanatory note
Пропорциональное сведение	Proportionate consolidation
Процесс получения прибыли	Earnings process
Разница во временных факторах	Timing difference
Работа на местах	Field work
Расходы сегмента	Segment expense
Резервы	Provisions
Результат сегмента	Segment result
Риск ликвидности	Liquidity risk
Своевременность	Timelines
Связанные стороны	Related parties
Связанные денежные средства (блокированные по условию договоры или законодательно)	Restricted cash
Совместно контролируемая компания	Jointly controlled entity
Списание	Retirement
Средняя стоимость	Average cost
Ставка (курс) на конец периода	End-of-period rate
Убыток от обесценения	Impairment loss
Учетные данные	Accounting data
Финансирование	Funding
Хозяйственный сегмент	Business segment
Холдинговая компания	Holding company
Эквиваленты денежных средств	Cash equivalents

Перечень материалов, опубликованных в журнале «МСФО: практика применения» в 2006 году

СОБЫТИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Новости ... № 1–6
Готовы ли российские компании к переходу на МСФО: мнения практиков ... № 2, с. 7
Антон Каланов **МСФО в мире** ... № 3, с. 8
Антон Каланов **МСФО наступают, совершенствуются и выигрывают** ... № 4, с. 15
Станислав Костин **МСФО для малых и средних предприятий** ... № 5, с. 8
Марио Мацидовски **Закон Сарбейнса-Оксли. Ужесточение контроля в Европе и США** ... № 5, с. 12
«Тихая революция» МСФО в России *Интервью с партнером отдела методики бухгалтерского учета и аудита компании PricewaterhouseCoopers* ***Аго Вилу*** ... № 4, с. 10
Экспертный совет о развитии МСФО в 2006 году ... № 6, с. 8

МЕТОДОЛОГИЯ И ОПЫТ

Екатерина Васина, Игорь Дмитриев **Учет дебиторской и кредиторской задолженностей по МСФО** ... № 3, с. 22
Ирина Горячева **Обесценение активов** ... № 4, с. 22
Анна Журавлева **Основные изменения в МСФО, влияющие на составление отчетности за 2005 год** ... № 1, с. 26
Анна Журавлева **Учетная политика компании, составляющей отчетность по МСФО** ... № 4, с. 32
Анна Журавлева **Учет договоров аренды по МСФО** ... № 5, 16
Полина Ильяшенко **МСФО: вводные положения** ... № 1, с. 12
Антон Каланов **Дисконтирование в МСФО** ... № 5, с. 26
Андрей Ляпин **Учет изменения валютных курсов** ... № 6, с. 12
Инесса Мнацаканова **МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»** ... № 2, с. 26
Марина Новикова **Альтернативы в учете основных средств по МСФО** ... № 3, с. 31
Марина Новикова **Учет основных средств по МСФО** ... № 2, с. 14
Любовь Трубакова **Первое применение международных стандартов финансовой отчетности** ... № 1, с. 18
Елена Тютюнникова **Учет налогов на прибыль по МСФО** ... № 3, с. 14
Мария Шевякова **Как учесть нематериальные активы по МСФО** ... № 6, с. 20

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ

Олег Аскери **Китайская модель перехода на МСФО на примере Сингапура** ... № 4, с. 47
Наталья Бровкина **Сходства и различия в учете запасов по МСФО и РСБУ** ... № 2, с. 36
Ирина Гриднева **МСФО и US GAAP: анализ различий в подготовке и представлении финансовой отчетности** ... № 1, с. 40
Светлана Зубилевич, Лариса Ноикас **Учет на Украине сближается с МСФО** ... № 6, с. 34
Марио Мацидовски **Учет в Германии** ... № 3, с. 38
Лариса Ноикас **Система учета США** ... № 4, с. 43
Александр Обермейстер **Расходы в US GAAP** ... № 6, с. 28
Николай Фрейтак **Можно ли учесть расходы на подготовку отчетности по МСФО при расчете налога на прибыль?** ... № 5, с. 36

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

Анастасия Арапова **Особенности пояснительной записки к консолидированной финансовой отчетности** ... № 6, с. 40
Невена Багаева **Как выбрать аудиторскую компанию для составления отчетности по международным стандартам** ... № 1, с. 48
Михаил Грибов **Как составить отчет о движении денежных средств по МСФО** ... № 3, с. 46
Андрей Кузьмин **Различия в отражении налога на прибыль по МСФО и РСБУ** ... № 5, с. 40
Елена Петенева **Особенности составления консолидированного баланса по МСФО** ... № 5, с. 50
Евгений Самойлов **Особенности составления договора с аудиторской компанией на услуги по МСФО** ... № 2, с. 46
Елена Солдатова **Особенности финансовой отчетности при осуществлении IPO** ... № 6, с. 46
Эдуард Шатунов **Особенности учета затрат по займам** ... № 4, с. 51
Елена Ястребкова **Элиминирование внутригрупповых оборотов при консолидации** ... № 6, с. 54
Олег Аскери **Анализ перевода ключевых терминов МСФО. True and fair view** ... № 2, с. 58
Олег Аскери **Анализ перевода ключевых терминов МСФО. Relevance и Materiality** ... № 3, с. 55
Олег Аскери **Анализ перевода ключевых терминов МСФО. «Лорд Джезус, помогите!»** ... № 4, с. 62
Бизнес-кейс: **Капитализация расходов по займам в МСФО** ... № 3, с. 58
Бизнес-кейс: **Классификация и признание в учете договора аренды** ... № 1, с. 55
Бизнес-кейс: **Классификация и признание в учете финансовых активов** ... № 2, с. 60
Бизнес-кейс: **Классификация операций для составления отчета о движении денежных средств по МСФО** ... № 5, с. 59
Бизнес-кейс: **Создание резерва по сомнительной дебиторской задолженности** ... № 4, с. 64

АВТОМАТИЗАЦИЯ

«Бриджстоун СНГ»: три вида учета в одной программе
Интервью с главным бухгалтером компании ***Екатериной Финогеновой*** ... № 3, с. 64
Андрей Кузьмин **Автоматизация подготовки финансовой отчетности на базе «1С:Бухгалтерия» в ОАО «Группа «Разгуляй»** ... № 2, с. 64
Андрей Петров **Автоматизация подготовки отчетности по МСФО** ... № 1, с. 56
SICK ускоряет процесс учета по МСФО *Интервью с главным бухгалтером компании SICK* ***Ольгой Тука*** ... № 5, с. 64

КАРЬЕРА И ОБРАЗОВАНИЕ

Анна Журавлева **Программа международной сертификации бухгалтеров CIPA** ... № 4, с. 69
Наталья Маркова, Юлия Парамонова **Профессиональная квалификация ACCA** ... № 3, с. 70
Сергей Модеров **Обзор программ по обучению МСФО** ... № 1, с. 66
Андрей Ляпин **Диплом по международной финансовой отчетности** ... № 2, с. 71
Обзор курсов по МСФО ... № 6, с. 66
Постоянное самосовершенствование – залог успеха *Интервью с финансовым директором ООО «Бунге СНГ»* ***Ириной Гридневой*** ... № 5, с. 72

СПРАВОЧНЫЕ МАТЕРИАЛЫ

Календарь ожидаемых событий ... № 1, 3–5
Книжное обозрение ... № 1–6
Словарь терминов, использованных в журнале ... № 1–6