

МСФО

профессиональный журнал для практиков в области финансов

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

WWW.MSFO-MAG.RU

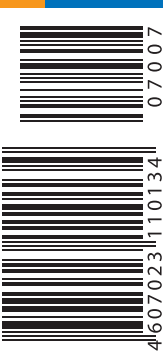
№ 4
июль-
август
2007

Учет облигационных займов

Отчетность по МСФО в MS Excel

**Сближение в учете
налогов на прибыль**

Корпоративное обучение МСФО



IAS/IFRS

CERTIFICATE

this is to confirm that

is international qualification

C I P A
International Professional

СІРА – СЕРТИФИКАТ ВАШЕГО УСПЕХА

Международный сертификат CAP/CIPA подтвердит вашу высокую профессиональную квалификацию в России и за рубежом. Обладатели сертификатов получают право добавлять звание CAP и CIPA к своей подписи в соответствии с международной практикой.



CAP – Certified Accounting Practitioner – Сертифицированный бухгалтер-практик. Сертификат CAP подтверждает, что его владелец знает и умеет применять МСФО (за исключением некоторых наиболее сложных стандартов); знает основы управленческого учета, налоговое законодательство и основы хозяйственного права.



CIPA – Certified International Professional Accountant – Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер. Сертификат CIPA подтверждает, что его владелец знает, умеет применять МСФО, имеет профессиональные знания и аналитические навыки в сфере управленческого учета, финансов, аудита и информационных управленческих систем; способен применять профессиональное суждение для финансового управления.



Уникальность программы сертификации CAP/CIPA:

- **доступность:** обучение и экзамены – на русском языке, без выезда за рубеж
- **международное признание:** признана Международной Федерацией Бухгалтеров (IFAC), Фондом Комитета МСФО (IASCF)
- **качественное содержание:** базируется на МСФО (курс «Финансовый учет») и Международных стандартах аудита (курс «Аудит»), соответствует национальным особенностям (курс «Налоги и Право»)
- **качественное администрирование экзаменов:** основано на соблюдении строгих процедур и обеспечивает объективность

Евразийский Совет Сертифицированных Бухгалтеров и Аудиторов

Москва, ул. Бакунинская, д. 92, стр. 8

Тел./факс: +7 (495) 641 01 42

www.cipa-rus.ru

Поддерживается Агентством США по международному развитию

Главный редактор Екатерина Рубцова

Заместитель главного редактора

Ольга Теплухина

Ответственный секретарь Валерия Силифанова

Редакторы-эксперты Татьяна Манец,
Юлия Суслова, Наталья Волегова

Руководитель группы выпуска Лидия Огнева

Корректоры

Луиза Надрова, Татьяна Саганова,
Ирина Черникова

Дизайн-бюро

Екатерина Родионова (ведущий дизайнер),
Денис Гришин, Елена Дубовицкая,
Марат Зинуллин, Ольга Мартынова,
Максим Сериков

Фотографии Юрий Ридякин

Билд-редактор Мария Деркунская

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

Директор по развитию

Евгений Черешнев

Зам. генерального директора по финансам

и администрации

Вилен Новосартов

Издательский директор/шеф-директор

Андрей Семеркин

Коммерческий директор

Виктория Чикирева

Директор по работе с корпоративными клиентами

Светлана Москалева

Директор по дистрибуции

Нина Демидова

Технический директор

Павел Митрофанов

Размещение рекламы

тел.: (495) 642-9318

e-mail: reklama@b2bmedia.ru

Подписка

тел.: (495) 101-3676

Подписные индексы

по Объединенному каталогу: 20228, 87928,

по каталогу МАП: 16875

по каталогу агентства «Роспечать»: 20228

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 12 000 экз. Цена свободная

Подписано в печать 02.07.2007

Отпечатано в ОАО «Московская типография 13»,

105005, Москва, Денисовский пер., 30

Заказ № 7886

В подготовке материалов номера принимали участие члены Экспертного совета:

Артур Акопьян,

финансовый директор компании Rambler Media

Анастасия Арапова,

руководитель отдела контроллинга

ООО real,- Hypermarket

Диляра Басырова,

начальник отдела консолидации по МСФО

ОАО «МХК «ЕвроХим»

Аго Вилу,

партнер, отдел методики бухгалтерского учета и аудита

компания PricewaterhouseCoopers

Антон Волянский,

финансовый директор ООО «Сумма Телеком»

Лариса Горбатова,

директор по международной отчетности

Золотодобывающей компании «Полюс»

Ирина Гриднева,

финансовый директор ООО «Плива Рус»

Екатерина Демьянова,

CFO группы компаний Intercomp LLC

Игорь Козырев,

заместитель главного бухгалтера ОАО «ЛУКОЙЛ»

Ольга Королева,

главный бухгалтер ОАО «Связьинвест»

Александр Обермейстер,

заместитель генерального директора по экономике

и финансам ЗАО «Видео Интернешнл – Санкт-

Петербург»

Александра Озерянова,

финансовый директор ООО «ДжекПот»

Светлана Селезнева,

руководитель управления учета и отчетности

ЗАО «УК «Аптечная сеть 36,6»

Андрей Трусов,

главный бухгалтер ОАО «АЭРОФЛОТ»

МСФО

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

ЧИТАЙТЕ В БЛИЖАЙШИХ НОМЕРАХ

Учет облигаций по МСФО

Составление промежуточной финансовой отчетности

Выработка единой учетной политики для группы компаний

Раскрытие информации о связанных сторонах

Особенности учета в торговых компаниях

Как разработать систему корпоративного обучения МСФО

РУБРИКИ

События и перспективы

Методология и опыт

Национальные стандарты

Профессиональные консультации

Автоматизация

Карьера и образование

Справочные материалы

**В каждом номере бизнес-кейс
и подробный алгоритм его решения**

От главного редактора



Главный редактор
Екатерина Рубцова

Лето – пора отпусков. Мысли влекут к дальним странам и теплomu морю, а тут обычные рабочие проблемы, отчетность, отложенные налоги. Вот бы отложить их так далеко, чтобы больше никогда не видеть...

Учет отложенных налогов является одним из наиболее сложных участков и зачастую вызывает значительные трудности и ошибки у составителей отчетности, причем как по российскому учету, так и по международному. Дело в том, что ПБУ 18/02, регламентирующее учет налогов на прибыль, является довольно противоречивым: вместо необходимых разъяснений по учету порой только запутывает специалистов, а показатели отложенных налогов в российском отчете о прибылях и убытках вообще некорректны, поскольку представлены строками «Отложенные налоговые активы» и «Отложенные налоговые обязательства», то есть балансовыми величинами, а не суммами доходов и расходов за период, которые должны отражаться в форме № 2.

В этом номере теме отложенных налогов мы уделили особое внимание. О применении международного стандарта (IAS) 12 «Налоги на прибыль» читайте на с. 10. Анализ и рекомендации по сближению РСБУ и МСФО в учете налогов на прибыль на с. 66 поможет избежать двойного учета и тем самым уменьшить вероятность ошибок в отчетности. В рубрике «Вопрос-ответ» из вопросов, присланных читателями в редакцию, мы выбрали наиболее интересные по отложенным налогам. Те же, кто хорошо знаком с этой темой и у кого она не вызывает сложностей, могут проверить свои знания и принять участие в конкурсе, решив бизнес-кейс по определению налогооблагаемой базы (с. 72).

Кроме того, в этом номере вы найдете методику учета облигационных займов (с. 24), ознакомитесь с особенностями учета событий после отчетной даты (с. 16) и связанных сторон в МСФО (с. 36), получите рекомендации по подготовке корпоративного обучения международным стандартам финансовой отчетности (с. 89), а также найдете множество других интересных тем, которые, несомненно, помогут вам повысить свой профессиональный уровень.

Содержание

СОБЫТИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ

6 События

Финансовую отчетность ждут масштабные изменения
Проект Комитета по МСФО по отчетности для страховщиков
Учет аренды для розничных компаний может измениться
SEC разрешила иностранным компаниям, котирующим акции на биржах США, представлять отчетность по МСФО

МЕТОДОЛОГИЯ И ОПЫТ

10 МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

Наталья Сердюк ■ Возникновение временных разниц. Расчет и отражение в отчетности налогов на прибыль. *Примеры. Мнение практика. Личный опыт*

16 Отражение в отчетности событий после отчетной даты

Елена Кургачева ■ Некорректирующие и корректирующие события. Непрерывность деятельности. Раскрытие информации. *Примеры. Личный опыт. События после отчетной даты: на что обратить внимание – комментарий аудитора*

24 Учет облигационных займов

Любовь Романова ■ Неконвертируемые и конвертируемые облигации. Рыночная и нерыночная ставки процента. Выделение долгосрочной и краткосрочной частей обязательства. Альтернативный метод учета. Отражение в финансовой отчетности. Раскрытие информации. *Примеры*

36 МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»

Вадим Шелагинов ■ Выявление связанных сторон. Сбор информации о связанных сторонах. Представление и раскрытие информации о связанных сторонах в финансовой отчетности. Возможные изменения в IAS 24. *Примеры. Особенности учета операций со связанными сторонами: советы аудитора*

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ

48 Консолидация в US GAAP

Александр Низков ■ Отбор компаний группы. Права миноритарных акционеров. Компании с переменной долей участия. Составление консолидированной отчетности. Приобретение компаний в течение года. Оценка, консолидация КЖД и раскрытие информации. *Примеры*

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

54 Сближение в учете налогов на прибыль

Игорь Сухарев ■ Методы и совмещение учета. Этапы учета отложенных налогов. Трудности с терминологией. *Примеры*

64 **Примечания переводчика**

Олег Аскери ■ МСФО: действующие лица. Анализ перевода ключевых терминов МСФО

66 **Вопрос – Ответ**

Ответы опытных аудиторов и консультантов на вопросы читателей

72 **Бизнес-кейс**

Бизнес-кейс номера «Определение налоговой базы». Ответы на бизнес-кейс «Начисление амортизации основных средств»

76 **Тест для проверки знаний по МСФО**

АВТОМАТИЗАЦИЯ

77 **Отчетность по МСФО в MS Excel**

Лев Шуклов ■ Трансформационная модель: листы корректировок «Расчеты», «Начисления», «Денежные потоки», «Отложенные налоги», «Итоговые корректировки». *Первая отчетность в MS Excel – интервью с ведущим специалистом отдела трансформации в МСФО ТПГ «Терна»*

КАРЬЕРА И ОБРАЗОВАНИЕ

89 **Корпоративное обучение МСФО: подготовка**

Екатерина Валуева ■ Предварительная подготовка к организации корпоративной системы обучения. Классификация сотрудников компании по группам. Оценка их знаний. *Личный опыт*

94 **Обучаю сама**

Интервью с руководителем управления учета и отчетности УК «Аптечная сеть 36,6» **Светланой Селезневой**

СПРАВОЧНЫЕ МАТЕРИАЛЫ

Книжное обозрение; календарь событий; толковый словарь; ответы на тест; словарь терминов, используемых в журнале

АНОНС

ЧИТАЙТЕ
в следующих
номерах журнала

**Обесценение активов
МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»
Особенности учета в торговых компаниях
Отчетность по сегментам по US GAAP**

Финансовую отчетность ждут масштабные изменения

Американский Совет по стандартам финансовой отчетности (FASB), Комитет по МСФО и органы финансового регулирования Японии и других азиатских, а также некоторых европейских стран запланировали совместный проект. Он предполагает масштабные изменения в финансовых отчетах, о которых официально будет объявлено в течение ближайших месяцев. Наиболее существенные нововведения — отказ от понятия «чистая прибыль» (в отчете о прибылях и убытках предполагается сделать четыре основных раздела, в каждом из которых приведена прибыль по операционной, финансовой, инвестиционной деятельности и налоговые платежи; в балансе — активы и обязательства объединить по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, отдельно — акционерный капитал). Основной же целью проекта является создание системы финансовой отчетности, более наглядной и понятной для инвесторов. В том виде, в каком показатель прибыли существует сейчас, он представляет для инвесторов небольшую информационную пользу, поскольку их интересует всесторонний анализ деятельности компании. По мнению **Антон Воянского**, финансового директора ООО «Сумма Телеком», «трудно представить инвестора, который не был бы заинтересован в получении информации об активах и обязательствах как отдельных категорий. Интересно, что предложат коллеги взамен. Что же касается отмены показателя чистой прибыли, то в настоящее время прибыль компании рассматривается не только в чистом виде, но и как операционная, валовая, EBITDA. И, на мой взгляд, размер прибыли и параметр доходности — одни из самых понимаемых инвесторами параметров деятельности компании. Поэтому скорее речь стоит вести о дополнительных раскрытиях, а не об отмене понятия чистой прибыли».

Елена Кузнецова, менеджер Академии Делойт, считает, что «раздельное представление

прибыли от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности более привлекательно для инвесторов и прочих пользователей отчетности, чем единая строка «Прибыль за период». В первую очередь это связано с тем, что многие пользователи отчетности не имеют глубоких знаний в области представления финансовой отчетности и не всем из них очевидно, благодаря каким действиям компания заработала указанную в отчетности прибыль за период. Например, компания «Альфа» заявила в своей отчетности шестизначную прибыль. Но эта прибыль связана не с операционной деятельностью «Альфа», а с тем, что она удачно вложила средства в акции компании «Бета», и данная прибыль является дивидендным доходом, заработанным по акциям. По основной же деятельности «Альфа» имеет убыток. Если прибыль от разных видов деятельности будет представлена отдельно, то потенциальным пользователям отчетности станет очевидно, что в качестве объекта для инвестирования стоит обратить внимание не на «Альфу», а на «Бету». Как правило, дополнительное раскрытие какой-либо информации приводит к росту трудовых, временных и денежных затрат на ее сбор и представление. Но в данном случае затраты на составление отчетности возрастут не намного или, возможно, вообще не увеличатся. Сегодня компании обязаны представлять потоки денежных средств отдельно по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Если компания наравне с этим будет отдельно по каждому виду деятельности представлять и прибыль, то это значительно облегчит работу по анализу отчетности не только для внешних пользователей отчетности, но и для самой компании. Наглядно будут видны не только чистые потоки денежных средств, но и результат по каждому виду деятельности».

По мнению **Евгении Скворцовой**, главного бухгалтера ООО «СИК «Девелопмент-Юг», «тре-

бование раскрытия получаемой прибыли по видам деятельности и раньше существовало в практике составления отчетности по МСФО. Теперь же появится необходимость разбивать сумму прибыли непосредственно в отчете о прибылях и убытках. Временные затраты и усилия составителей отчетности в большинстве случаев не изменятся, однако пользователям легче будет увидеть аналитические показатели прибыли предприятия. Возможный же отказ от представления активов и обязательств как отдельных категорий может привести к тому, что утратится смысл баланса как отчета, отражающего активы предприятия и источники их приобретения. По моему мнению, проект не сильно повлияет на процесс подготовки отчетности, а, скорее, изменит форму представления информации о предприятии и действительно повысит ее наглядность».

Диляра Басырова, начальник отдела консолидации по МСФО ОАО «МКХ «ЕвроХим», также считает, что «деление прибыли на операционную, инвестиционную и финансовую не является новым для специалистов и аналитиков по МСФО. Отчет о движении денежных средств составляется именно в таком разрезе, аналогичным способом рассчитываются денежные потоки и представляется управленческая отчетность. Сложнее всего будет рядовым пользователям отчетности, поскольку привычный формат претерпит существенные изменения. Со своей стороны при создании новой системы финансовой отчетности я бы хотела получить документ, в котором четко была бы сформулирована методика составления отчетных форм, чтобы быть уверенной в сопоставимости показателей разных компаний».

По материалам интернет-издания GAAP.ru

Финансовые события на сайте www.msfo-mag.ru.

Проект Комитета по МСФО по отчетности для страховщиков

В начале мая Комитет по МСФО (IASB) опубликовал дискуссионный документ по стандартам отчетности для страховой отрасли.

Одними из первых высказали мнение представители Совета по стандартам финансовой отчетности Великобритании (Accounting Standards Board, ASB). Они сочли, что сформулированные КМСФО предложения являются важным шагом на пути создания унифицированной системы мировых стандартов отчетности для страхового сектора. Выбранный IASB подход основан на выявлении и исправлении существующих недостатков действующего МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования» (Insurance Contracts).

Согласно этому документу страховщики должны оценивать собственные обязательства исходя из: 1) точных, несмещенных оценок потоков денежных средств по страховым контрактам с учетом риска; 2) текущих рыночных ставок дисконтирования для отражения временной стоимости денег в денежных потоках по страхо-

вым контрактам; 3) точных, несмещенных оценок текущих рыночных надбавок за риск (risk margin), запрашиваемых участниками рынка.

По мнению **Ольги Крымовой**, заместителя финансового директора ОАО «РОСНО», «основным изменением является предложение об оценке страховых обязательств актуарным методом на основании оценки будущих денежных страховых потоков. Такой подход может быть успешно применен только на развитом страховом рынке, где есть возможность собрать статистические данные и корректно оценить как «текущие рыночные ставки дисконтирования в денежных потоках по страховым контрактам», так и «точные, несмещенные оценки текущих рыночных надбавок за риск (risk margin), запрашиваемые участниками рынка». Сейчас применение такого подхода российскими страховыми компаниями не только затруднит подготовку отчетности по МСФО, но и может ввести в заблуждение конечного пользователя отчетности,

так как большинство показателей, которые будут использованы для оценки страховых обязательств, окажутся субъективными из-за отсутствия единой статистической базы, например текущая рыночная надбавка за риск. В результате финансовые показатели компаний могут существенно отличаться из-за использования различных ставок, что приведет к невозможности сравнения страховых компаний и затруднит их анализ и оценку. Что касается того, насколько необходимы такие изменения в учете у компаний страхового сектора, то предлагаемый подход основан на общем принципе оценке активов и обязательств в МСФО по реальной стоимости (fair value). Текущий же подход к оценке страховых обязательств не дает возможности

в полной мере корректно отразить страховые обязательства по справедливой стоимости. Тем не менее предлагаемые изменения носят концептуальный характер и требуют наличия на страховом рынке страны статистической базы и возможности для проведения анализа страхового рынка, необходимого для оценки рыночных ставок дисконтирования и надбавок за риск. К сожалению, российский страховой рынок на данный момент не может обеспечить условия для проведения такого анализа из-за отсутствия прозрачности в финансовой отчетности страховщиков и статистической базы».

Комитет по МСФО принимает комментарии до 16 ноября 2007 года.

По материалам интернет-издания GAAP.ru

Финансовые события на сайте www.msfo-mag.ru

SEC разрешила иностранным компаниям, котирующим акции на биржах США, представлять отчетность по МСФО

В прошлом номере мы писали о том, что Комиссия по ценным бумагам и биржам США (Securities and Exchange Commission, SEC) планировала отменить необходимость в применении американских стандартов финансовой отчетности для иностранных компаний, размещающих акции на биржах США. Наконец, такое решение было единогласно принято американской комиссией. Напомним, что этот шаг был предпринят в рамках совместной программы SEC и IASB по достижению к 2009 году взаимного признания МСФО и US GAAP. То, что решение было принято намного раньше намеченного срока, во многом объясняется тем, что крупные компании начинают уходить с американских фондовых бирж.

Дмитрий Маргун, руководитель проекта по подготовке к IPO ООО «Сибирско-Амурская сталь» (Группа «Амурметалл»), считает, что «размещение на американских фондовых биржах дает эмитентам доступ на сильный американский рынок и, следовательно, самые выгодные на сегодня условия привлечения капитала. Поэтому

неамериканские компании (в том числе российские), желающие размещать свои ценные бумаги на американских биржах, охотно идут на огромные затраты, связанные с трансформацией отчетности по US GAAP. В первую очередь этот шаг привлечет на американские биржи европейские компании, которые уже готовят свою отчетность по МСФО. Но не стоит забывать, что есть и другой существенный барьер: закон Сарбейнса — Оксли. Я согласен с мнением, что выгоды от листинга на американской бирже зачастую не окупают затрат на выполнение требований SEC. Требований никто не отменял, появилась лишь возможность предоставлять отчетность по МСФО. Эта возможность, думаю, никак не отразится на российских компаниях. Общеизвестно, что имеющиеся отличия US GAAP и МСФО не так уж существенны для российских компаний, так как обе эти системы стандартов учета достаточно сложные, детальные, нацеленные на удовлетворение нужд инвесторов и весьма существенно отличающиеся от РСБУ. Не случайно ММВБ и РТС приветствуют представление

эмитентами наряду с отчетностью по российским правилам также отчетности по МСФО или US GAAP, не проводя между двумя последними каких-либо значительных различий. Однако в свете проходящей в России реформы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО и глобализации стандартов учета, думаю, что шаг SEC может привлечь российские компании на американские биржи. Стоит напомнить, что 1 июня 2006 года американская NYSE объединилась с европейской площадкой Euronext, и теперь российские эмитенты имеют возможность выхода на американских инвесторов, получив листинг в Европе. Требования для листинга на Euronext меньше, чем на NYSE (нет требований закона Сарбейнса — Оксли).

По мнению же **Антон Волянского**, финансового директора ООО «Сумма Телеком», «решение о делистинге принимается не из-за гармонизации МСФО и US GAAP. Американские рынки очень чувствительны к изменени-

ям, особенно в свете ряда громких дефолтов. Кроме того, стоимость входа на американский рынок в настоящее время выше, чем в Европе. Не исключено, что те же американские инвесторы с большой охотой обновляют инвестиционные портфели в Европе. Конечно, решение SEC облегчает выход неамериканских компаний на рынки США, но несущественно. Дело в том, что кроме отчетности существует длинный перечень прочих требований, исполнение которых стоит достаточно дорого и отнимает много ресурсов. Послабление этих требований могло бы оказать серьезное влияние на привлекательность американского рынка при прочих равных условиях. Что касается российских компаний, то, я думаю, им не очень выгодно котировать свои акции на Нью-Йоркской фондовой бирже, поскольку способности европейских рынков, включая российские, инвестировать в IPO с лихвой хватает для растущих appetites отечественных компаний».

Финансовые события на сайте www.msfo-mag.ru

Порядок учета аренды для розничных компаний может измениться

Входе одного из недавних исследований, проведенных группой во главе с профессором кафедры бухгалтерского учета американского Института технологий Джорджии, оценивалось влияние изменений правил учета аренды на прибыль предприятий розничной торговли США. В прошлом году американский Совет по стандартам финансовой отчетности (Financial Accounting Standards Board, FASB) и Комитет по МСФО договорились о пересмотре практики учета аренды. Одно из предполагаемых изменений — введение требования раскрывать данные о стоимости арендованного имущества в балансе, а не в примечаниях к финансовой отчетности.

Авторы исследования полагают, что отсутствие показателя операционной аренды в балансовом отчете значительно меняет оценку финансового состояния компаний. Поскольку

розничные компании нередко берут складские помещения в аренду, то за счет того, что они будут ее капитализировать, их прибыль снизится: затраты на выплату процентов будут рассчитываться исходя из приведенной стоимости арендуемого объекта. **Антон Волянский**, финансовый директор ООО «Сумма Телеком», подтверждает: «Если в балансе будут отражены арендованные основные средства (IAS 16), то прибыль скорее будет меньше, так как появится дополнительная нагрузка в виде амортизации».

Кроме того, есть вероятность, что новые правила сильно изменят балансовые отчеты. Однако активная работа над проектом начнется в следующем году, а окончательно стандарт будет принят не раньше 2009 года.

По материалам интернет-издания GAAP.ru

МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

Наталья Сердюк,

начальник отдела по МСФО группы компаний «Холдинг Вин»

Способы признания и учета налоговых активов и обязательств по МСФО отличаются от приведенных в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»¹. Знание основных отличий и тонкостей учета поможет избежать сложностей при составлении отчетности по международным стандартам.

Для учета налогов МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (Income Taxes) использует так называемый балансовый метод, а ПБУ 18/02 (как и предыдущая версия МСФО (IAS) 12) требует учитывать их с помощью метода отсрочки, основанного на показателях отчета о прибылях и убытках (ОПУ)².

В международных стандартах налоговые разницы определяются как разницы в балансовой стоимости активов и обязательств и их налоговой базой. На их основе рассчитывается итоговая величина отложенных налогов.

Балансовая стоимость (БС) актива или обязательства – это сумма, по которой актив или обязательство учитывается в бухгалтерском балансе. Под **налоговой базой** (НБ) актива или обязательства понимается их стоимость, принимаемая для целей налогообложения.

Согласно балансовому методу в финансовой отчетности компании должны отражаться:

- налоговые последствия отчетного периода (текущий налог на прибыль);
- будущие налоговые последствия (отложенные налоги).

Мнение практика

Ирина Агафонова, заместитель главного бухгалтера по МСФО ООО «Петербург ФМ» (Санкт-Петербург)

Различие между ПБУ 18/02 и МСФО (IAS) 12 обусловлено разными целями составления отчетности. Задача МСФО (IAS) 12 соответствует общим целям международных стандартов: предоставить достоверную информацию заинтересованным пользователям. Поскольку налог на прибыль влияет на отток денежных средств и величину финансового результата,

¹ Утверждены приказом Минфина России от 19.11.02 № 114н. – Примеч. редакции.

² Подробнее см. статью «Различия в отражении налога на прибыль по МСФО и РСБУ» («МСФО: практика применения», 2006, № 5, с.40). – Примеч. редакции.

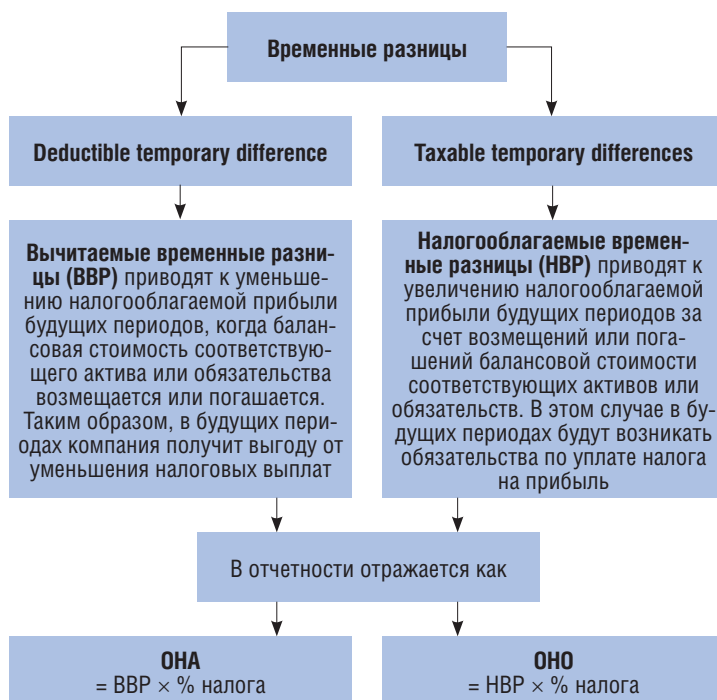


Рисунок 1 Временные разницы

его надо точно рассчитать и отразить в отчетности. Для пользователей финансовой информации важны не только текущие, но и будущие налоговые последствия операций, которые компания провела за отчетный период, а также влияние, которое окажет на налог на прибыль погашение обязательств и возмещение стоимости активов в будущих периодах.

Задача ПБУ 18/02 заключается в установлении взаимосвязи между прибылями, полученными по данным бухгалтерского и налогового учета. Эти принципиальные различия в целях и приводят к различию в методах и результатах.

Возникновение временных разниц

Разница между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой называется временной (рис. 1).

Признание эффекта будущих налоговых последствий приводит к возникновению в финансовой отчетности отложенных налоговых обязательств (ОНО) и отложенных налоговых активов (ОНА).

Отложенные налоговые активы – это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в связи с вычитаемыми



Центр бизнес-консалтинга и аудита

3–4 октября 28–29 ноября

Мастер-класс

С.А. Рассказовой-Николаевой

МСФО и РСБУ: подходы к сближению.

Унификация учетных систем

13–17 сентября 22–26 ноября

МСФО. /базовый курс/

тел.: (495) 380-24-89, 783-37-35
danilova@cba.ru, www.cba.ru

реклама

Таблица 1 **Определение отложенных налогов балансовым методом**

Компоненты баланса	Условие	Вид временной разницы	Отложенный налог
Актив	БС > НБ	Налогооблагаемая	ОНО
	БС < НБ	Вычитаемая	ОНА
Обязательство	БС > НБ	Вычитаемая	ОНА
	БС < НБ	Налогооблагаемая	ОНО

временными разницами, а также в связи с переносом на будущий период неиспользованных налоговых убытков и налоговых кредитов. *Отложенные налоговые обязательства* – это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницами.

Условия возникновения ОНА и ОНО представлены в табл. 1.

Пример 1

Компания «Альфа» в соответствии с учетной политикой создает резерв на гарантийное обслуживание. В 2006 году создан резерв на сумму 60 000 руб., затраты на гарантийное обслуживание составили 20 000 руб. Ставка налога на прибыль – 30%. В налоговом учете к вычетам относится фактическая сумма затрат на гарантийный ремонт.

В бухгалтерском балансе на конец 2006 года будет отражено обязательство по строке «Резерв на гарантийное обслуживание» в размере 40 000 руб. (60 000 - 20 000). Налоговая база резерва будет равна нулю¹.

Балансовая стоимость обязательства больше его налоговой базы, поэтому возникает вычитаемая временная разница в размере 40 000 руб. (40 000 - 0). Таким образом, в учете признается отложенный налоговый актив в сумме 12 000 руб. (40 000 × 30%).

Отражение операций в учете (руб.):

Д-т Отложенный налоговый актив	12 000
К-т Расходы по отложенным налогам	12 000

Пример 2

Первоначальная стоимость оборудования компании «Альфа» на 31.12.06 составляет 70 000 руб., сумма накопленного износа – 20 000 руб. Сумма накопленной амортизации для целей налогообложения равна 30 000 руб. Ставка налога на прибыль – 30%.

В этом случае в бухгалтерском балансе стоимость оборудования на конец года 2007 года составит 50 000 руб., а налоговая база актива – 40 000 руб. Поскольку БС актива больше его налоговой базы, то возникает налогооблагаемая временная разница в размере 10 000 руб. (50 000 - 40 000) и в учете признается отложенное налоговое обязательство в размере 3000 руб. (10 000 × 30%). Отражение операций в учете (руб.):

Д-т Расходы по отложенным налогам	3000
К-т Отложенное налоговое обязательство	3000

При возмещении балансовой стоимости актива в последующих периодах компания «Альфа» заплатит налог на прибыль в размере 3000 руб.

Согласно ПБУ 18/02 существуют разницы, которые возникают в результате того, что часть доходов и расходов не учитывается в целях налогообложения ни в отчетном, ни в будущих периодах. В таких случаях временные разницы не возникают, так как в будущем не ожидается изменений налоговых платежей, то есть разницы носят постоянный характер. В МСФО (IAS) 12 понятие «посто-

¹ Налоговая база обязательства равна балансовой стоимости обязательства (40 000 руб.) за минусом суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах (40 000 руб.).

Налогооблагаемая прибыль	×	Ставка налога на прибыль	=	Текущий налог к оплате
--------------------------	---	--------------------------	---	------------------------

Рисунок 2 Расчет текущего налога

янные разницы» не используется, а если разница постоянна, то ее налоговая база принимается равной бухгалтерской и отложенные налоги не возникают. Например, при начислении штрафов, которые не подлежат вычету в налоговом учете, налоговая база начисленных обязательств будет равна их балансовой стоимости.

Расчет и отражение в отчетности налогов на прибыль

В международном учете выделяют следующие компоненты налога на прибыль.

1. Текущий налог (рис. 2) – это сумма налогов на прибыль к оплате (к возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (убытка, учитываемого при налогообложении) за период.

В бухгалтерском балансе он отражается как краткосрочное обязательство, равное неоплаченной сумме, или как краткосрочный актив, если оплаченная сумма превышает подлежащую уплате.

Обязательства или активы по текущему налогу рассчитываются в соответствии с налоговым законодательством с использованием ставок, действующих на отчетную дату.

2. Отложенный налог. Отложенные налоговые активы и обязательства отражаются в бухгалтерском балансе отдельно от других активов и обязательств и классифицируются как долгосрочные статьи. При их оценке должна применяться ставка налога, которая будет существовать в момент реализации этого актива или погашения обязательства. Если об изменении ставки налога в будущем

неизвестно, то МСФО (IAS) 12 допускает применение действующей на отчетную дату ставки налога.

Скажем, если с 1 января 2007 года предусмотрено снижение ставки налога на прибыль с 30 до 25%, то при составлении финансовой отчетности за 2006 год для определения отложенных налогов нужно применить новую ставку налога (25%), а текущий налог отразить по действующей ставке (30%).

Обычно текущий и отложенный налоги признаются в качестве дохода или расхода и включаются в чистую прибыль или убыток за период. Но если налог начисляется по статьям, которые относятся непосредственно на счет капитала, то сумма возникающих в связи с этим налогов (текущего и отложенных) должна дебетоваться или кредитоваться непосредственно со счетом капитала.

Пример 3

Компания «Альфа» в 2006 году провела переоценку основных средств. Сумма дооценки составила 50 000 руб. Ставка налога на прибыль – 25%. В налоговом учете переоценка не признается, поэтому возникает налогооблагаемая временная разница на сумму 50 000 руб. и отложенное налоговое обязательство в размере 12 500 руб. (50 000 × 25%).

**Международная Ассоциация Бухгалтеров (IAB)
Институт Финансовых Аналитиков (IFA)**

Великобритания

Головное Представительство в России
НОУ ИПК "Постгреджэйт-РАУ"

**Международный диплом
по МСФО от IFA**

**Международные
профессиональные
квалификации**
сертификаты, дипломы IAB, IFA

тел. +7(495)231-10-59
тел/факс +7(495)436-09-27
e-mail: pg@ur.rags.ru
www.iab.org.ru www.ifa.org.ru





при поддержке и участии Российской академии государственной службы
при Президенте РФ

реклама

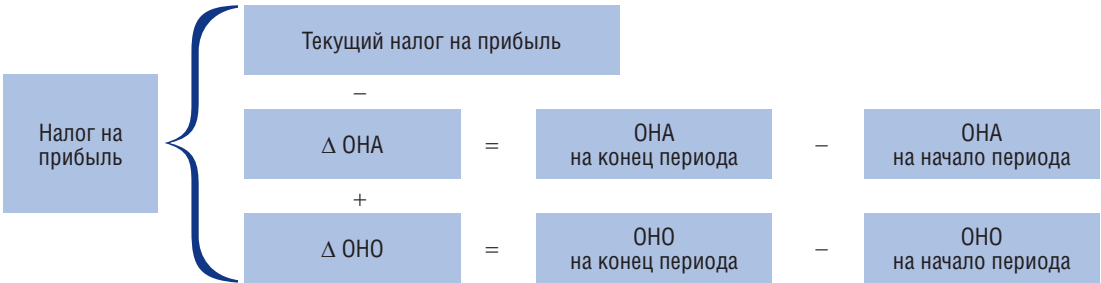


Рисунок 3 **Схема расчета налога на прибыль для ОПУ**

Отражение операций в учете (руб.):

Переоценка

Д-т Основное средство 50 000

К-т Резерв по переоценке основных средств 50 000

Признание отложенного налога на счете капитала

Д-т Резерв по переоценке основных средств 12 500

К-т Отложенное налоговое обязательство 12 500

Отложенные налоговые активы (обязательства) являются долгосрочными объектами, период их погашения часто исчисляется несколькими годами. Поэтому у специалистов иногда возникает вопрос о возможности отражения в отчетности дисконтированной суммы отложенных налогов. Действующий МСФО (IAS) 12 запрещает дисконтирование отложенных налогов.

Личный опыт

Ирина Агафонова, заместитель главного бухгалтера по МСФО ООО «Петербург ФМ» (Санкт-Петербург)

При расчете текущего налога на прибыль в отчетности по МСФО показывается сумма этого налога за отчетный период, рассчитанная по правилам налогового учета и перенесенная в учет по кредиту счета «Текущий налог на прибыль» и дебету счета «Прибыли и убытки». По РСБУ исходят из бухгалтерской прибыли и отраженных корректировок. Этот расчет показывается в ОПУ.

При расчете ОНО и ОНА в МСФО (IAS) 12 используется балансовый метод: определяется налоговая база активов и обязательств, от-

раженных в балансе, и полученная разница формирует отложенные активы и обязательства. Эта методика отражает все будущие налоговые последствия, которые возникнут у компании при использовании активов и погашении обязательств, отраженных в балансе на конец текущего периода, но не показывает в бухгалтерской отчетности порядок расчета текущего налога на прибыль. В нашей компании ОНА обычно возникают из-за разницы в суммах налоговой и бухгалтерской амортизации, льготирования убытков прошлых лет, убытков от реализации ОС, а ОНО – из-за разницы в признании расходов на приобретение программных продуктов и прав пользования на объекты интеллектуальной собственности, разницы в погашении расходов будущих периодов и амортизации ОС.

Отложенные налоговые активы и обязательства по РСБУ рассчитываются методом сравнения доходов и расходов отчетного периода,

Таблица 2 **Фрагмент финансовой отчетности за 2006 год с отражением компонентов налога на прибыль**

Показатель	Сумма, руб.
Баланс на 31.12.06	
Долгосрочные обязательства	
Отложенный налог (10 000 × 24%)	4800
Краткосрочные обязательства	
Текущий налог на прибыль	1000
Отчет о прибылях и убытках за год, окончившийся 31.12.06	
Налог на прибыль	3800

отраженных в ОПУ, с доходами и расходами, включенными в декларацию по налогу на прибыль за отчетный период. Эта методика позволяет увидеть в отчетности метод расчета текущего налога на прибыль, но не учитывает будущие налоговые последствия.

В международном учете допускается взаимозачет отложенных налоговых активов и обязательств. В отчетности чистая сумма отложенных налогов отражается, только когда организация имеет право уменьшать текущие (реальные) налоговые обязательства на сумму текущих налоговых активов и когда отложенные налоги относятся к налогу на прибыль, установленному одним и тем же законодательством.

3. Налог на прибыль (расходы по уплате налога или доходы от возмещения налога), отражающийся в отчете о прибылях и убытках, – это общая величина, в которую включается текущий налог на прибыль и сумма отложенных налогов за период (рис. 3).

Пример 4

Текущий налог на прибыль компании «Альфа» за 2006 год составляет 1000 руб. Сальдо по от-

ложенному налоговому обязательству за прошлый год равно 2000 руб.

На конец отчетного периода балансовая стоимость активов компании превышала их налогооблагаемую базу на 20 000 руб. Ставка налога на прибыль – 24%.

Согласно условию примера налогооблагаемая временная разница составит 20 000 руб., ОНО – 4800 руб. ($20\,000 \times 24\%$), увеличение отложенного налога – 2800 руб. ($4800 - 2000$).

Налог на прибыль в ОПУ за 2006 год составит 3000 руб. ($1000 + 2800$) (табл. 2).

МСФО (IAS) 12 требует не только отражать сумму налога на прибыль в ОПУ, но и раскрывать его основные компоненты (текущий и отложенные налоги, связанные с возникновением и погашением в отчетном периоде временных разниц).

Помимо этого, налог на прибыль может включать сумму отложенного налога, возникшего в связи с изменением ставки налога, уточнением оценки отложенных налоговых активов, признанием отложенных активов по убыткам прошлых лет, корректировкой учетной политики. ■

МСФО
ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

В журнале «МСФО: практика применения»
открыта вакансия **редактора-эксперта**

ТРЕБОВАНИЯ:

высшее образование (желательно экономическое); опыт работы в области бухучета, аудита; хорошее знание всех участков учета, знание МСФО, английского языка (желательно)

ОБЯЗАННОСТИ:

редактирование и самостоятельное написание статей, работа с авторами, подбор материалов и планирование рубрик

УСЛОВИЯ РАБОТЫ:

зарплата по результатам собеседования, соц. пакет (медицинская страховка), по итогам работы премии

Резюме направляйте по электронной почте Екатерине Рубцовой: rubtsova@msfo-mag.ru
или по факсу: (495) 105-7743, 933-5519

реклама

ОТРАЖЕНИЕ в отчетности событий после отчетной даты

Елена Кургачева,

финансовый менеджер департамента трансформации, анализа и консолидации отчетности по МСФО компании Intergame Group Management Company¹

Период от отчетной даты до даты утверждения финансовой отчетности может составлять как несколько дней, так и несколько месяцев. За это время компания может обанкротиться, серьезно пострадать от пожара или получить неожиданный доход. Все эти события могут оказать серьезное влияние на решения пользователей отчетности. Поэтому МСФО устанавливают особый порядок составления отчетности при наступлении таких событий.

Принципы отражения в отчетности событий после отчетной даты определены в МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты» (Events After the Balance Sheet Date). Финансовая отчетность бывает утверждена и попадает в руки пользователей спустя некоторый период времени после окончания финансового года, так как процесс подготовки отчетности (в том числе такие его составляющие, как инвентаризация, расчет сумм резервов, внутригрупповые сверки, подготовка требуемых корректировок и т.д.), а также непосредственно независимая аудиторская проверка требуют времени.

В связи с этим обстоятельством даже при нормальном течении бизнеса в этом периоде могут иметь место события, существенно влияющие на финансовые показатели компании, благоприятные и неблагоприятные, но всегда информативные для пользователей

финансовой отчетности, заинтересованных в принятии выгодных экономических решений. Такие события делают актуальными вопросы об изменении сумм в финансовой отчетности и дополнительном раскрытии информации.

МСФО (IAS) 10 был создан для разъяснения данных вопросов. Он применяется для учета событий, которые произошли после отчетной даты, но до даты утверждения отчетности, и для раскрытия информации об этих событиях.

В соответствии с МСФО (IAS) 10 события после отчетной даты делятся на две группы:

- корректирующие, то есть подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия деятельности компании;
- некорректирующие, то есть свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях.

¹ В настоящее время автор работает в другой компании. – Примеч. редакции.

Некорректирующие события

Компания не должна корректировать финансовую отчетность, исходя из событий после отчетной даты, которые отражают условия, возникшие после отчетной даты и не оказывающие влияния на состояние активов и обязательств на отчетную дату. Иными словами, в балансе и отчете о прибылях и убытках изменения не отражаются, а раскрываются при необходимости в пояснениях к финансовой отчетности. Поэтому такие события называют некорректирующими и относят к ним следующие:

1. Снижение рыночной стоимости инвестиций в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности. Поскольку изменение рыночной стоимости не связано с состоянием инвестиций или условиями инвестирования на отчетную дату, а вызвано обстоятельствами, возникшими впоследствии, компания не вносит корректировок в отчетность. Однако ей, возможно, придется раскрыть дополнительную информацию согласно пар. 21 МСФО (IAS) 10, если это событие является для компании существенным. Поскольку стандарт не устанавливает точных критериев существенности, то этот вопрос непосредственно входит в компетенцию менеджмента компании и определяется на основании профессионального суждения.

2. Реорганизация экономического субъекта. В приложениях к финансовой отчетности может быть указано, что организация в период после отчетной даты приобрела некую долю в уставном капитале другой компании. Это событие требует раскрытия в приложениях, но не влечет корректировок баланса и отчета о прибылях и убытках, так как изменяет структуру активов отчитывающейся организации. Такой подход основан на соблюдении

Справка

В российском учете есть аналог МСФО (IAS) 10 – ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»¹. Определения событий после отчетной даты и принципы их отражения в отчетности в ПБУ полностью соответствуют международным стандартам.

МСФО не регламентируют порядок бухгалтерского учета хозяйственных операций, а лишь определяют принципы их отражения в финансовой отчетности. ПБУ 7/98 же устанавливает, что события после отчетной даты должны отражаться в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода в общем порядке, который предусмотрен для этих операций (п. 9). При фактическом наступлении события в текущем периоде сумма, отраженная в отчетном периоде, сторнируется. Одновременно с этим делается проводка, которая непосредственно отражает в учете это событие.

принципа осмотрительности, который означает готовность отражать в отчетности скорее убытки и расходы, чем прибыли и доходы.

Выдержка из отчетности компании Intergame²

25. События после отчетной даты

А. Реструктуризация группы

В 2005 году группа закончила процесс реструктуризации корпоративной собственности. В рамках проекта по реструктуризации менеджмент принял действия по выходу из тех проектов и реализовал инвестиции в капитал тех юридических лиц, вложения в которые трактовались как непрофильные или временные, и увеличил процент участия группы в следующих компаниях:

В. Новые проекты

В 2005 году Intergame начала реализацию новых проектов в сфере игорного бизнеса, учре-

¹ Утверждено приказом Минфина России от 25.11.98 № 56н. – Примеч. редакции.

² Здесь и далее в выдержках из отчетности компании Intergame приведен перевод оригинала, подготовленного на английском языке, являющегося официальным и имеющего безусловный приоритет.

Название компании	Юрисдикция	Доля на 31.12.04, %	Доля после увеличения % участия
ООО «Вегатек»	Россия	50	60
Intergame Ufa Limited	Кипр	49,99	100
ООО «Уфа Девелопмент»	Россия	49,99	100
ООО «Интергейм Уфа»	Россия	49,99	100
ООО «Элитон Бизнес»	Россия	50	100
ООО «Мэджик Гейм»	Россия	50	100

див дочернюю компанию на Украине и начав активную деятельность в области оперирования залами игровых автоматов в Македонии. Иных существенных событий после отчетной даты не было.

Выдержка из отчетности компании Intergame
События после отчетной даты.
В сентябре 2006 года произошло слияние двух дочерних компаний группы – «Элитон Бизнес» и «МиллионЪ». Иных существенных событий после отчетной даты не было.

3. Значительный ущерб, нанесенный компании вследствие форс-мажорных обстоятельств (наводнение, пожар и т.д.).

Пример
После отчетной даты в результате пожара была уничтожена часть основных средств (ОС) компании, которые были полностью застрахованы. Данное событие существенно по своей сути и отрицательно отразится на финансовом состоянии компании. Однако корректировка отчетности не должна осуществляться, так как данное событие не подтверждает хозяйственные условия, существовавшие на отчетную дату. В таком случае последствия пожара могут быть упомянуты в примечаниях, но так как возникновение значительных убытков маловероятно, упоминание о данном событии не повредит интересам пользователей.

Корректирующие события

Корректирующие события после отчетной даты влекут за собой изменение показателей

финансовой отчетности. МСФО (IAS) 10 содержит примеры корректирующих событий. Рассмотрим некоторые из них.

1. Решение суда, вынесенное после отчетной даты и подтверждающее наличие на отчетную дату обязательств у компании. Последствия такого события – необходимость уточнения уже признанного резерва или создание нового (так как раскрытия информации об условном обязательстве, согласно пар. 16 МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets), недостаточно – требуется признание его в отчетности).

Пример
Подтверждение наличия обязательств
Арбитражный суд в период после отчетной даты признает отчитывающуюся организацию обязанной возместить убытки поставщику, подавшему иск. Организация, являясь ответчиком, была проинформирована об этом до истечения отчетного срока, но резерв в отчетности не предусмотрела. При этом сумма выплаты носит существенный характер, а иск был подан поставщиком до истечения отчетного периода. Данное событие корректирующее, то есть подтверждающее уже существовавшие на отчетную дату условия. Организация должна изменить свою отчетность, уменьшив финансовый результат на сумму выплаты по решению суда и, с другой стороны, увеличив свои обязательства в балансе на сумму задолженности перед поставщиком.

2. Получение после отчетной даты информации, свидетельствующей либо об обесценении актива, либо о необходимости корректировки ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива.

Пример

Наличие убытка

Начат процесс банкротства компании-покупателя после отчетной даты при условии, что получение какого-либо возмещения представляется маловероятным. Такое событие проливает свет на статус дебиторской задолженности на конец отчетного периода, определяя ее как безнадежную. Следовательно, она должна быть списана на убытки отчетного периода.

Пример

Обесценение

Продан внеоборотный актив в период после отчетной даты по цене значительно ниже стоимости, по которой он учитывался на балансе на конец отчетного периода. В таком случае цена сделки указывает на необратимое обесценение актива. И если нет доказательств того, что обесценение инициировано событиями, произошедшими после отчетной даты, его необходимо отразить в отчетности.

Пример

Подтверждение стоимости активов при продаже

На конец отчетного периода в запасы организации были включены некие ОС. Но в период после отчетного периода в связи с изменениями в законодательстве на территории России торговля ими была запрещена. В настоящее время изучается альтернативный рынок таких ОС за границей, однако рыночная цена там по предварительным расчетам будет на несколько процентов ниже себестоимости. Такие ОС должны быть уценены до чистой стоимости реализации за границей с учетом предполагаемых транспортных расходов. Если же вероятность их реализации невелика, то они должны быть списаны полностью (принцип осмотрительности).

3. Определение после отчетной даты стоимости активов, приобретенных до отчетной даты, или выручки от продажи активов, проданных до отчетной даты.

Пример

Подтверждение стоимости

Отчитывающаяся компания продала в отчетный период дочернюю компанию за сумму X. Кроме того, соглашением была предусмотрена надбавка к цене сделки Y при условии, что проданная «дочка» достигнет запланированного уровня продаж за год. При составлении отчетности было известно, что дополнительное условие (план продаж) не было выполнено, поэтому в отчетности отразили X поступлений от продажи инвестиций. Однако в период после отчетной даты становится достоверно известно, что план продаж был выполнен и компания может претендовать на надбавку Y. Такое событие является корректирующим, следовательно, в отчетности признается дебиторская задолженность и сумма выручки от продажи «дочки» увеличивается на величину Y.

4. Обнаружение фактов мошенничества или ошибок, которые подтверждают, что бухгалтерская отчетность по состоянию на отчетную дату искажена.

Пример

В период после отчетной даты независимые аудиторы обнаружили, что в результате ошибки себестоимость продаж отчитывающейся организацией была завышена на сумму X. Такая ситуация требует корректировки отчетности на сумму X:

Д-т Запасы	X
К-т Себестоимость	X

Непрерывность деятельности

Признание в отчетности событий после отчетной даты напрямую связано с одним из основных допущений МСФО – допущением непрерывности деятельности организации.

Исходя из этого допущения компания не должна составлять финансовую отчетность, если после отчетной даты руководство решает ее ликвидировать или приостановить деятельность, либо у него нет иной разумной альтернативы.

Нужно также задуматься о возможности применения допущения непрерывности деятельности, если у компании имеется существенное ухудшение финансовых результатов деятельности и ее финансового положения. Если допущение непрерывности деятельности больше неприменимо и компания или ее подразделение не смогут продолжать свое существование в будущем, то возникает необходимость фундаментальным образом изменить порядок учета, а не ограничиваться корректировками сумм, признанных в соответствии с первоначальным методом учета.

Пример

Отчитывающаяся организация является ответчиком в суде. По результатам судебного разбирательства, начавшегося в отчетном периоде и завершившегося после отчетной даты, она должна произвести выплату истцу суммы, превышающей размер своих чистых активов, в результате чего потеряет платежеспособность. В этом случае при составлении отчетности надо исходить из перспективы ликвидации, а не из допущения непрерывности деятельности. Активы организации на отчетную дату должны переоцениваться исходя из их ликвидационной стоимости, а обязательства – на основе допущения об их исполнении в текущем периоде независимо от ранее определенного договором срока.

Дивиденды

Согласно МСФО (IAS) 10 дивиденды, объявленные после отчетной даты, не признаются в составе обязательств компании на отчетную дату. Если дивиденды объявлены после отчетной даты, но до даты утверждения отчетности к выпуску, они не отражаются как обязатель-

ство в балансе (не соответствуют критериям текущего обязательства МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets), но раскрываются в пояснениях к финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements).

Выдержка из отчетности компании Intergame

Дивиденды признаются как обязательство и вычитаются из суммы капитала в том периоде, в котором они были объявлены.

Раскрытие информации

Компания должна указать дату утверждения финансовой отчетности и орган управления, принявший соответствующее решение.

Выдержка из отчетности компании Intergame

Данная консолидированная отчетность включает в себя финансовую отчетность Intergame Entertainment Ltd и его дочерних компаний. Финансовая отчетность утверждена к выпуску директорами 5 мая 2006 года.

Если получены новые сведения об условиях, существовавших на отчетную дату, информацию об этих условиях, приведенную в финансовой отчетности, необходимо обновить.

В отдельных случаях, даже если новая информация не повлияет на показатели финансовой отчетности, компания должна уточнить раскрытие по каждому некорректирующему, но существенному событию (характер события и оценка его финансовых последствий).

Личный опыт

Андрей Посельский, ведущий специалист департамента финансовых систем ЗАО «Ренова», член Совета по стандартам Фонда ИСФО (Москва)

В России нет определенности в отношении трактовки тех или иных норм законодатель-

ства о налогах и сборах, вследствие чего мнения компании и налоговых органов об оценке налоговых последствий тех или иных сделок могут различаться. Отсюда вытекает вероятность возникновения требований по доначислению в государственный бюджет налогов и сборов, приводящих к появлению соответствующего обязательства в балансе. Эти обязательства (в случае их появления) вызваны сделками, уже отраженными в отчетности, следовательно, относятся к периодам, в которых отражены соответствующие сделки. Однако на момент составления отчетности не все из этих обязательств могут быть оценены достаточно надежно (в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (Income Taxes) и МСФО (IAS) 37 «Оценочные обяза-

тельства, условные обязательства и условные активы» (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets). Появление акта налоговой проверки (или в некоторых случаях переход налоговой проверки в финальную стадию) позволяет оценить налоговые обязательства достаточно надежно.

Эти события относятся к событиям после отчетной даты. В нашей компании для отражения таких обязательств проводится постоянный мониторинг результатов налоговых проверок. И если налоговые проверки завершаются между отчетной датой и датой подписания отчетности и их результаты позволяют надежно оценить соответствующие налоговые обязательства, то эти обязательства отражаются в отчетности.

События после отчетной даты: на что обратить внимание

Юлия Суслова, аудитор ЗАО «Скотт, Риггс и Флетчер (аудит)»

Установление даты утверждения отчетности

Для соблюдения требований МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты» (Events After the Balance Sheet Date) необходимо установление точной даты утверждения отчетности.

Согласно МСФО (IAS) 10 к событиям после отчетной даты относятся все события, наступившие до даты, когда финансовая отчетность была утверждена к выпуску, даже если указанные события происходят после публичного объявления прибыли или иных финансовых показателей.

Таким образом, в случае объявления прибыли и других важнейших показателей отчетности период после отчетной даты оканчивается только тогда, когда руководство утверждает финансовую отчетность в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 10.

В российском учете отчетной является дата, по состоянию на которую организация

должна составлять бухгалтерскую отчетность (ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утв. приказом Минфина России от 06.07.99 № 43н). Применительно к годовой бухгалтерской отчетности такой датой является момент окончания отчетного года. Международные стандарты, в отличие от российских правил бухгалтерского учета, не требуют, чтобы финансовый год совпадал с календарным, поэтому если организацией отчетный год может быть установлен, например, с 01.04.06 по 31.03.07, то соответственно отчетной датой будет 31.03.07.

Дата утверждения финансовой отчетности к выпуску может различаться в зависимости от организационной структуры и схемы управления компанией, требований законодательства и процедур, установленных для подготовки и рассмотрения финансовой отчетности.

Обычно под датой утверждения отчетности подразумевают дату представления ее вне-

шним пользователям. Это может быть день утверждения отчетности советом директоров или наблюдательным советом, дата подписания отчетности уполномоченными лицами компании.

Компания обязана представлять свою финансовую отчетность на рассмотрение акционерам для окончательного утверждения. В таких случаях финансовая отчетность считается утвержденной на дату представления, а не утверждения финансовой отчетности акционерами.

Финансовая отчетность может быть утверждена окончательно, когда правление утверждает ее для представления наблюдательному органу компании, а не когда ее утверждает наблюдательный орган.

В пояснениях к отчетности компания должна раскрывать информацию о дате утверждения финансовой отчетности для представления, а также об утвердивших ее лицах.

Пример

Процесс подготовки и утверждения финансовой отчетности в компании включает следующие этапы:

- 31 января 2007 года – завершение подготовки финансовой отчетности за год, оканчивающийся 31 декабря 2006 года;
- 20 февраля 2007 года – утверждение финансовой отчетности для представления наблюдательному органу;
- 28 февраля 2007 года – утверждение финансовой отчетности наблюдательным органом;
- 5 марта 2007 года – объявление пользователями финансовой отчетности прибыли и других важнейших финансовых показателей;
- 20 марта 2007 года – предоставление финансовой отчетности акционерам и иным заинтересованным лицам;
- 30 апреля 2007 года – утверждение финансовой отчетности акционерами на ежегодном собрании.

В данном случае датой утверждения отчетности к выпуску является 20 февраля 2007 года.

Существенность события после отчетной даты

При оценке событий после отчетной даты также должна приниматься во внимание их существенность. МСФО (IAS) 10, как и прочие международные стандарты, применяется только к тем статьям отчетности, которые имеют существенный характер, и соответственно не применяется к несущественным статьям.

Событие после отчетной даты признается существенным, если отсутствие информации о нем может повлиять на достоверную оценку финансового состояния, движения денежных средства, результатов деятельности организации и соответственно на принятие экономических решений пользователями бухгалтерской отчетности.

Требования по определению существенности события для целей составления отчетности по РСБУ и МСФО практически идентичны.

Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98, утв. приказом Минфина России от 25.11.98 № 56н, не устанавливает специальных критериев для определения существенности. Компании самостоятельно решают вопрос о том, является ли данный показатель существенным, в зависимости от оценки его характера и конкретных обстоятельств возникновения. Согласно рекомендациям Минфина России существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5% (приказ Минфина России от 22.08.03 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»).

В международных стандартах существенность определяется только на основании профессионального суждения составителей отчетности. При этом ключевыми факторами являются обычно количественные показатели (сумма, доля), а также характер инфор-

мации. Например, сумма судебного иска, поданного одним из покупателей компании, может быть незначительной, но в случае подачи аналогичных исков другими покупателями это может значительно повлиять на финансовые показатели компании-продавца. Следовательно, при оценке существенности события после отчетной даты и принятия решения об отражении его в отчетности либо в пояснениях к ней следует применять комплексный подход и оценивать все существенные условия, в которых оперирует организация.

Дивиденды

Сильно отличаются в РСБУ и МСФО принципы отражения в отчетности дивидендов, объявленных после отчетной даты.

Согласно ПБУ 7/98 объявление дивидендов дочерним или зависимым обществом после отчетной даты в отношении предшествующих периодов является событием, подтверждающим существовавшие на отчетную дату условия, то есть считается корректирующим событием.

В соответствии с МСФО дивиденды на акции, включаемые в капитал, отражаются

в разделе «Капитал» только после их объявления. Обычно в соответствии с учетной политикой компании дивиденды по обыкновенным акциям компании отражаются по статьям капитала в том периоде, в котором они были объявлены.

Следовательно, в соответствии с МСФО (IAS) 10 такое событие указывает на условия, возникшие после отчетной даты, и, следовательно, считается некорректирующим событием. Но при этом МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements) требует, чтобы компания раскрывала сумму дивидендов, предложенных или объявленных после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности акционерами и до утверждения ее к публикации в пояснениях к финансовой отчетности.

Операции, связанные с эмиссией акций и осуществленные после отчетной даты, не являются корректирующими событиями ни в российском учете, ни в международных стандартах. Информация об эмиссии обязательно должна быть раскрыта в пояснениях к отчетности, так как факт выпуска акций влияет на расчет прибыли на акцию и на рыночную стоимость акций. ■

УЧЕТ облигационных займов

Любовь Романова,
эксперт департамента международной отчетности
АКГ «Интерэкспертиза» (AGN International)

С развитием фондового рынка одним из самых популярных способов привлечения заемных средств стал выпуск облигаций. Разнообразие видов облигационных займов и различные правила их учета приводят к тому, что специалистам бывает трудно в них разобраться. Знание всех нюансов процесса учета поможет избежать трудностей.

Порядок отражения размещения облигационного займа регулируется стандартами: МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» (Financial Instruments: Disclosure and Presentation), МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement), а также, начиная с 1 января 2007 года, МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» (Financial Instruments: Disclosures).

Неконвертируемые облигации

Для эмитента размещение облигационного займа означает возникновение обязательства выплатить фиксированную сумму денежных средств через определенное время. Первоначальное признание облигаций осуществляется по справедливой стоимости за вычетом всех затрат по сделке, прямо связанных с выпуском.

Рыночная ставка процента

При выпуске неконвертируемых облигаций с рыночной доходностью, их справедливой стоимостью является сумма полученных денежных средств. К связанным с выпуском затратам, которые называют так же транзакционными, могут относиться затраты на подготовку проспекта эмиссии, регистрацию, услуги посредников, в том числе организатора выпуска, андеррайтера и т.д. При этом часть затрат по сделке может быть понесена задолго до выпуска облигаций (например, оплата услуг по оценке имущества в случае заложенных облигаций). Данные затраты могут быть предварительно учтены как дебиторская задолженность и отнесены на стоимость выпуска в момент признания задолженности по облигационному займу.

Последующая оценка осуществляется по амортизированной стоимости.

Амортизированная стоимость неконвертируемых облигаций, размещенных по рыночной ставке процента, определяется как стоимость облигационного займа при первоначальном признании минус выплаты

Таблица 1 Ожидаемые выплаты в течение срока действия облигаций

Дата платежа	Количество дней с даты выпуска (n _i)	Купонная выплата, руб.	Выплата номинала, руб.	Итого отток денежных средств (CF _i), руб.
31.03.07	365	100 000	-	100 000
31.03.08	731	100 000	-	100 000
31.03.09	1096	100 000	1 000 000	1 100 000

основной суммы долга (процентов) плюс накопленная амортизация разницы между первоначальной стоимостью и стоимостью на момент погашения обязательства. Амортизация разницы между первоначально признанной стоимостью и суммой погашения рассчитывается с помощью метода эффективной ставки процента.

Согласно МСФО (IAS) 39 эффективная ставка процента представляет собой ставку, которая обеспечивает точное дисконтирование ожидаемой суммы будущих денежных выплат или поступлений вплоть до наступления срока погашения по данному финансовому инструменту либо в течение более короткого периода до чистой балансовой стоимости финансового обязательства. Дисконтирование осуществляется по непрерывно начисляемому проценту, одинаковому для каждого периода. Эффективная процентная ставка (r) определяется по формуле:

$$PV = \sum_{i=0}^T (CF_i / (1 + r)^{n_i / 365}), \quad (1)$$

где PV (present value) – первоначальная стоимость займа, являющаяся его справедливой стоимостью за вычетом затрат по сделке, CF_i (cash flows) – потоки выплат, включая купонные выплаты, выплаты номинала и прочие платежи между сторонами договора, T – количество выплат в течение срока действия облигации, n_i – количество дней с даты выпуска до даты i-го платежа.

Эффективную ставку можно рассчитать с помощью финансовой функции MS Excel «ЧИСТВНДОХ».

Пример 1

31 марта 2006 года организацией был выпущен облигационный заем в размере 1000 облигаций номинальной стоимостью 1 000 000 руб. Облигации были проданы по цене номинала. Облигации эмитированы с рыночным купоном 10% от номинала, который выплачивается ежегодно. Срок обращения облигаций – три года.

Затраты на эмиссию составили 50 000 руб. (услуги андеррайтера, оплаченные 1 декабря 2005 года). Отражение операций в учете на момент оплаты услуг андеррайтера (руб.):

Д-т Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами	50 000
К-т Денежные средства	50 000
Первоначальная стоимость облигационного займа (PV) составит 950 000 руб. (1000 × × 1000 - 50 000).	
Отражение операций в учете на момент выпуска облигаций (руб.):	
Д-т Денежные средства	1 000 000
К-т Облигационный заем	1 000 000

Д-т Облигационный заем 50 000
К-т Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами 50 000
 Расчет ожидаемых выплат в течение срока действия облигаций представлен в табл. 1.
 Эффективная процентная ставка определяется при помощи следующего уравнения:
 $950\,000 = 100\,000 / (1 + r)^{365 / 365} + 100\,000 / (1 + r)^{731 / 365} + 1\,100\,000 / (1 + r)^{1096 / 365}$
 Таким образом, эффективная ставка процента составит 12,07%.

В течение срока облигационного займа начисление процентов производится по

эффективной ставке. Это обеспечивает распределение суммы затрат на весь период обращения облигаций вне зависимости от фактически произведенных платежей. Начисление процентов может осуществляться раз в год, полугодие или квартал и рассчитывается по формуле:

$$I_t = AmCost_{t-1} \times (1 + r)^{(n/365)} - AmCost_{t-1}, \quad (2)$$

где I_t (interest) – начисленные проценты по эффективной ставке r за текущий период, n – количество дней периода, за которое рассчитывается процент, $AmCost_{t-1}$ (amortised cost) – амортизированная стоимость облигационного займа на начало текущего периода (конец предыдущего). Согласно МСФО (IAS) 39 она рассчитывается по формуле:

$$AmCost_t = PV + \sum_{i=0}^t I_i - \sum_{i=0}^t CF_i. \quad (3)$$

На практике, как правило, расчет производят только с использованием данных о платежах и процентах за текущий период и амортизированной стоимости на начало текущего периода:

$$AmCost_t = AmCost_{t-1} + I_t - CF_t. \quad (4)$$

Пример 2

Исходные данные возьмем из примера 1.

Амортизированная стоимость в течение отчетного периода (года) изменяется в момент выплаты купона, поэтому начисленные за год проценты рассчитываются в два этапа.

1. Рассчитаем проценты, начисленные по эффективной ставке за период с 31 марта по 31 декабря 2006 года¹:

$$I_{31.03.06 \text{ по } 31.12.06} = 950\,000 \times (1 + 0,1207)^{275/365} - 950\,000 = 85\,188 \text{ руб.}$$

Купонная выплата еще не была произведена, поэтому $CF_t = 0$.

Амортизируемая стоимость на 31 декабря 2006 года составит:

$$AmCost_{31.12.06} = 950\,000 + 85\,188 = 1\,035\,188 \text{ руб.}$$

Отражение процентов в учете (руб.):

Д-т Процентные расходы 85 188

К-т Облигационный заем 85 188

2. За первые три месяца 2007 года будет начислено процентов на сумму 29 507 руб.:

$$I_{31.12.06 \text{ по } 31.03.07} = 1\,035\,166 \times (1 + 0,1207)^{90/365} - 1\,035\,188 = 29\,507 \text{ руб.}$$

Отражение процентов в учете (руб.):

Д-т Процентные расходы 29 507

К-т Облигационный заем 29 507

31 марта 2007 года была произведена выплата купонного платежа (CF) в размере 100 000 руб.

Отражение операции в учете (руб.):

Д-т Облигационный заем 100 000

К-т Денежные средства 100 000

Амортизируемая стоимость на 31 марта 2007 года составит:

$$AmCost_{31.03.07} = 1\,035\,188 + 29\,507 - 100\,000 = 964\,695 \text{ руб.}$$

3. Проценты за оставшиеся 9 месяцев 2007 года составят:

$$I_{31.03.07 \text{ по } 31.12.07} = 964\,695 \times (1 + 0,1207)^{275/365} - 964\,695 = 86\,506 \text{ руб.}$$

Амортизированная стоимость на 31 декабря 2007 года:

$$AmCost_{31.12.07} = 964\,695 + 86\,506 = 1\,051\,201 \text{ руб.}$$

Учет всех расчетов в течение срока обращения облигаций представлен в табл. 2.

Размещение облигаций по цене выше или ниже номинала влияет на величину первоначальной стоимости облигационного займа и учитывается в эффективной ставке. Продажа облигаций с дисконтом уменьшает величину первоначально признанного обязательства и

¹ Все расчеты производились в MS Excel, поэтому при их проверке результаты могут отличаться из-за округления (рассчитанная в MS Excel ставка 12,0731550455093% в примере округлена до 12,07%).

Таблица 2 Отражение операций в учете

Наименование операции	Проводка	Сумма, руб.			
		2006	2007	2008	2009
В момент признания займа: отражение первоначальной стоимости облигационного займа (PV)	Д-т Денежные средства К-т Облигационный заем Д-т Облигационный заем К-т Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами	950 000	-	-	-
Начисление процентов по эффективной ставке (I) (за период до выплаты купона)	Д-т Проценты расходы К-т Облигационный заем	-	29 507	30 301	30 485
Начисление процентов по эффективной ставке (I) (за период после выплаты купона)		85 188	86 506	88 013	-
Фактические выплаты (купонные платежи и номинал) (CF)	Д-т Облигационный заем К-т Денежные средства	-	100 000	100 000	1 100 000
На конец периода: амортизированная стоимость облигационного займа (AmCost)		1 035 188	1 051 201	1 069 460	0

увеличивает процентные расходы, рассчитанные по эффективной ставке. Соответственно, премия к цене облигации увеличивает обязательства и уменьшает расходы.

Выделение долгосрочной и краткосрочной частей обязательства

Согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements) обязательства организации должны представляться с выделением долгосрочной и краткосрочной частей.

К краткосрочной части следует отнести ту часть обязательства по облигационному займу, которая удовлетворяет одному из следующих условий:

- обязательство предполагается погасить в рамках обычного операционного цикла;
- обязательство подлежит погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты;

• у организации нет безусловного права откладывать погашение обязательства в течение как минимум 12 месяцев после отчетной даты.

Российские правила бухгалтерского учета позволяют организациям учитывать заемные средства, срок погашения которых по договору займа или кредита превышает 12 месяцев, в составе долгосрочной задолженности без перевода в краткосрочную (п. 6 ПБУ 15/01)¹.

При определении краткосрочной части обязательства нужно рассчитать долю подлежащих погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты обязательств, которые уже начислены на отчетную дату. Она может быть определена как разница между размером денежных выплат в следующем году (CF) и процентами по эффективной ставке, которые будут начислены в следующем отчетном году до момента последней такой выплаты (I).

¹ ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», утв. приказом Минфина России от 02.08.01 № 60н. – *Примеч. редакции.*

Таблица 3 **Задолженность по облигациям на отчетную дату, руб.**

Показатель	31.12.06	31.12.07	31.12.08	31.12.09
Всего задолженность по облигационному займу	1 035 188	1 051 201	1 069 460	0
В том числе краткосрочная часть задолженности	70 493	69 699	1 069 460	-

Таблица 4 **Расчет эффективной ставки процента**

Дата платежа	Количество дней с даты выпуска (n)	Денежный поток, руб.	
		Нерыночный облигационный заем	Рыночный облигационный заем
31.03.06	-	1 000 000	1 000 000
31.03.07	365	(150 000)	(100 000)
31.03.08	731	(150 000)	(100 000)
31.03.09	1096	(1 150 000)	(1 100 000)
Эффективная процентная ставка		14,99	9,99

Иными словами, сумма, которая фактически будет выплачена, за вычетом доли, которая будет начислена в следующем году, составляет текущую часть обязательства на отчетную дату.

Пример 3

Исходные данные возьмем из примеров 1 и 2. На 31 декабря 2006 года краткосрочная часть задолженности по облигациям составит 70 493 руб. (100 000 - 29 507). На 31 декабря 2007 года – 69 699 руб. (100 000 - 30 301). Информация о задолженности по облигациям на отчетную дату представлена в табл. 3.

Нерыночная ставка процента

На практике нередко возникают случаи выпуска облигационного займа по нерыночной ставке доходности. При выпуске облигационного займа с доходностью выше рыночной более высокие купонные выплаты предполагают помимо оплаты за предоставленные средства оплату за некие другие выгоды, получаемые организацией от данной сделки (например, дополнительные выгоды в прочих операциях с держателем облигаций).

Для определения эффективной процентной ставки в данном случае используется рыночная процентная ставка, взимаемая

по выпускам аналогичных облигаций. При этом принимаются во внимание валюта, длительность займа, объем предоставленных средств, время размещения облигаций, кредитоспособность эмитента и другие существенные условия выпуска. Подробно требования к определению рыночной ставки изложены в AG 69–79 МСФО (IAS) 39.

Справедливая стоимость облигационного займа определяется по формуле 1, а разница между справедливой стоимостью и суммой фактически полученных средств является вмененным доходом (расходом).

Вмененные доходы (расходы) признаются одновременно, причем МСФО (IAS) 39 позволяет признавать их как в текущих доходах (расходах), так и в обязательствах (активах) организации. Критерии отнесения в ту или иную группу не регламентированы, поэтому при принятии данного решения следует руководствоваться общими правилами признания доходов и расходов, активов и обязательств организации, а также требованиями стандартов по соответствующим операциям. Для этого важно понять экономическую сущность получаемого дохода (расхода). Она определяется источником полученных средств, а также целью облигационного займа и направлением его фактического использования. По мнению

Таблица 5 Амортизация справедливой стоимости облигационного займа

Операция	Проводка	Сумма, руб.			
		2006	2007	2008	2009
В момент признания займа: отражение первоначальной стоимости займа (PV)	Д-т Денежные средства К-т Облигационный заем	1 000 000	-	-	-
	Д-т Вмененные расходы (Добавочный капитал) К-т Облигационный заем	124 343	-	-	-
Начисление процентов по эффективной ставке (I) (за период до выплаты купона)	Д-т Проццентные расходы К-т Облигационный заем	-	28 698	28 049	26 687
Начисление процентов по эффективной ставке (I) (за период после выплаты купона)		83 629	80 826	77 768	-
Фактические выплаты (купонные платежи, номинал) (CF)	Д-т Облигационный заем К-т Денежные средства	-	150 000	150 000	1 150 000
На конец периода: амортизированная стоимость облигационного займа (AmCost)		1 207 971	1 167 496	1 123 313	-

автора, возможны следующие варианты учета вмененных доходов (расходов).

При доходности облигаций ниже рыночной возникающие в момент первоначального признания вмененные доходы могут быть учтены:

- как добавочный капитал (в случае приобретения облигаций акционером организации);
- как доходы текущего периода (в случае получения средств, предназначенных для текущих нужд, от третьих лиц);
- как доходы будущих периодов (в случае получения средств, предназначенных для капиталовложений, от третьих лиц (списание таких доходов будет происходить по мере использования актива)).

Если доходность облигаций выше рыночной, вмененные расходы в момент первоначального признания могут быть учтены следующим образом:

- как уменьшение добавочного капитала (в случае приобретения облигаций акционером организации);

- как расходы текущего периода (в случае приобретения облигаций третьими лицами).

Далее в течение периода обращения облигаций сумма начисленного при первоначальном признании вмененного дохода (расхода) амортизируется по эффективной ставке, то есть производится начисление вмененных расходов (доходов), относимых на текущие результаты деятельности организации. В отчете о прибылях и убытках они отражаются свернуто с величиной фактических процентных расходов по соответствующему обязательству (пар. 34–35 МСФО (IAS) 1). При существенности начисляемых в течение срока обращения облигаций вмененных расходов (доходов) возможно дополнительное их раздельное раскрытие в примечаниях к финансовой отчетности.

Пример 4

31 марта 2006 года организацией был выпущен облигационный заем в 1000 облигаций номинальной стоимостью 1 000 000 руб. со сроком обращения три года. Облигации реализованы по цене номинала. Облигации эмитиро-

Таблица 6 Амортизация фактической стоимости облигационного займа

Операция	Сумма, руб.			
	2006	2007	2008	2009
Отражение фактической стоимости	1 000 000	-	-	-
Начисление процентов по фактической эффективной ставке (I) (за период до выплаты купона)	-	38 916	39 351	38 921
Начисление процентов по фактической эффективной ставке (I) (за период после выплаты купона)	110 938	110 922	110 952	-
Фактические выплаты (купонные платежи, номинал) (CF)	-	150 000	150 000	1 150 000
На конец периода: амортизированная стоимость облигационного займа (AmCost)	1 110 938	1 110 776	1 111 079	0

ваны под ставку процента выше рыночной из расчета 15% годовых, которые выплачиваются ежегодно.

Транзакционные затраты у организации отсутствуют. Аналогичным рыночным облигационным займом будет являться заем из примера 1.

Рассчитаем эффективные процентные ставки для обоих выпусков облигаций. Расчет приведен в табл. 4.

Справедливая стоимость нерыночного займа рассчитывается с использованием рыночной эффективной ставки $r = 9,99\%$, по которой будут начисляться проценты в течение всего срока облигационного займа:

$$PV = 150\,000 / (1 + 0,0999)^{(365/365)} + 150\,000 / (1 + 0,0999)^{(731/365)} + 1\,150\,000 / (1 + 0,0999)^{(1096/365)} = 1\,124\,343 \text{ руб.}$$

Сумма вмененных расходов составит:

$$PV - CF_0 = 1\,124\,343 - 1\,000\,000 = 124\,343 \text{ руб.}$$

Далее справедливая стоимость амортизируется через начисление процентов по рыночной эффективной ставке $r = 9,99\%$.

Расчеты и отражение в учете приведены в табл. 5.

Таким образом, начисленные проценты представляют собой расходы по фактической эффективной ставке облигации (14,99%), уменьшенные на величину вмененных доходов.

Если требуется раскрыть компоненты процентных расходов отдельно, необходимо также

рассчитать процентные расходы, начисленные по фактической ставке $r = 14,99\%$. Расчет приведен в табл. 6.

Величиной вмененных доходов будет, соответственно, разница между процентными расходами по фактической ставке и процентными расходами по эффективной ставке.

$$\begin{aligned} \text{Вмененные доходы}_{2007} &= (38\,916 + 110\,922) - \\ &- (28\,698 + 80\,826) = 149\,838 - 109\,525 = \\ &= 40\,313 \text{ руб.} \end{aligned}$$

По сравнению с предыдущим вариантом изменится только начисление процентов. Отражение операций в учете в 2007 году (руб.):

Д-т Процентные расходы	149 838
К-т Облигационный заем	149 838

Д-т Облигационный заем	40 313
К-т Вмененные доходы	40 313

Конвертируемые облигации

Конвертируемые облигации являются комбинированным финансовым инструментом, включающим два элемента:

- долговую часть – обязательство вернуть заемные средства;
- долевою часть – предоставляемую держателю возможность (опцион) приобретения акций организации по фиксированной цене.

Таблица 7 Расчет эффективной ставки процента

Дата платежа	Количество дней с даты выпуска (n)	Денежный поток, руб.	
		Конвертируемый облигационный заем	Аналогичный неконвертируемый облигационный заем
31.03.06	-	1 000 000	1 000 000
31.03.07	365	(60 000)	(100 000)
31.03.08	731	(60 000)	(100 000)
31.03.09	1096	(1 060 000)	(1 100 000)
Эффективная процентная ставка		5,99	9,99

Согласно МСФО (IAS) 32 данные элементы учитываются раздельно как составляющие обязательств и капитала соответственно, в отличие от российского бухгалтерского учета, в котором различия между порядком учета конвертируемых и неконвертируемых облигаций нормативно не определены.

Поскольку капиталом является доля в активах предприятия, остающаяся после вычета всех его обязательств, то при разделении конвертируемой облигации на долговую и долевою части сначала оценивается ее долговая часть (элемент обязательства), а затем разница между полной стоимостью облигации и ее долговой частью признается долевою частью (элементом капитала).

Долговая часть оценивается аналогично справедливой стоимости для облигации с доходностью, отличающейся от рыночной. Следует также иметь в виду, что изменение вероятности конвертации в течение срока обращения облигации (например, вызванное изменением курса акций) не влияет на соотношение ее долевою и долговой частей, так как независимо от этого у организации остается обязательство совершать будущие выплаты вплоть до самого момента конвертации (либо погашения облигации).

Далее долговая часть облигации амортизируется по общему правилу, а при конвертации переводится в капитал. Долевая часть остается без изменений, а в момент конвертации она может быть перемещена из одного раздела капитала в другой.

Пример 5

31 марта 2006 года организацией был выпущен облигационный заем в 1000 облигаций номинальной стоимостью 1 000 000 руб. со сроком обращения три года. Облигации были проданы по цене номинала. Ставка процента ниже рыночной и составляет 6% годовых, которые выплачиваются ежегодно. При этом они могут быть конвертированы в акции организации. Конвертация возможна 31 марта 2009 года в пропорции 2 акции за 1 облигацию, при этом номинал акции – 200 руб. Транзакционные затраты у организации отсутствовали.

Денежные потоки по данному и аналогичному рыночному облигационному займу представлены в табл. 7.

Долговая часть (DP) облигационного займа рассчитывается по формуле 1:

$$DP = 60\,000 / (1 + 0,0999)^{(365/365)} + 60\,000 / (1 + 0,0999)^{(731/365)} + 1\,060\,000 / (1 + 0,0999)^{(1096/365)} = 900\,526 \text{ руб.}$$

Соответственно долевая часть (EP) составит:

$$EP = 1\,000\,000 - 900\,526 = 99\,474 \text{ руб.}$$

Далее долговая часть облигационного займа будет амортизироваться по аналогичной рыночной эффективной ставке (9,99%) в общем порядке.

На 31 марта 2009 года амортизируемая стоимость займа составит 1 000 000 руб. Предположим, что все держатели облигаций приняли решение конвертировать их в акции. Цена конвертации акции превышает ее номинал и составляет 500 000 руб. (1 000 000 / 2).

Таблица 8 Отражение операций в учете

Операция	Проводка	Сумма, руб.			
		2006	2007	2008	2009
В момент признания займа: отражение первоначальной сто- имости – выделение долевого и долгового компонентов	Д-т Денежные средства К-т Облигационный заем	900 526	-	-	-
	Д-т Денежные средства К-т Долевой компонент кон- вертируемых облигаций	99 474	-	-	-
Начисление процентов по эф- фективной ставке (I) (за период до выплаты купона)	Д-т Проценты по облигациям К-т Облигационный заем	-	22 986	24 018	24 599
Начисление процентов по эф- фективной ставке (I) (за период после выплаты купона)		66 981	69 210	71 681	-
Фактические выплаты (купон- ные платежи) (CF)	Д-т Облигационный заем К-т Денежные средства	-	60 000	60 000	60 000
Конвертация	Д-т Облигационный заем К-т Уставной капитал	-	-	-	400 000
	Д-т Облигационный заем К-т Эмиссионный доход	-	-	-	600 000
На конец периода: амортизированная стоимость (AmCost)		967 507	999 702	1 035 401	0

Соответственно, в части превышения над но-
миналом цену конвертации следует отнести к
эмиссионному доходу:

- увеличение уставного капитала составит
400 000 руб. (1 000 000 / 500 × 200);
- эмиссионный доход 600 000 руб.
(1 000 000 - 400 000).

Записи в учете по данным расчетам отражены
в табл. 8.

Согласно МСФО (IAS) 32 связанные с
конвертируемым облигационным выпуском
транзакционные затраты распределяются
между долговой и долевым частью облигации
пропорционально разделению на эти компо-
ненты самой облигации. По мнению автора,
при дальнейшем учете эти части транзакци-
онных затрат следует учитывать аналогично
долевой и долговой частям самого займа.
Таким образом, долевая часть транзакцион-
ных затрат останется в капитале (и уменьшит
долевую часть стоимости облигации), а дол-
говая часть будет амортизироваться вместе

со стоимостью облигации. Так как первоначальная стоимость долговой части умень-
шается на величину транзакционных затрат,
для ее дальнейшей амортизации нужно пе-
ресчитать эффективную ставку процента по
формуле 1 (где PV является долговой частью
за вычетом транзакционных издержек, а CF –
фактические денежные потоки).

Альтернативный метод учета

В соответствии с МСФО (IAS) 39 организации
предоставляется право выбрать альтернатив-
ный метод учета размещенного облигацион-
ного займа – по справедливой стоимости с
отнесением разницы на прибыль или убы-
ток. Включение облигационного займа в эту
группу осуществляется согласно выбранной
учетной политике организации, при этом
никаких специальных ограничений для эми-
тента облигаций МСФО не содержит.

По данному методу первоначальное при-
знание и последующая оценка облигаций

осуществляется по справедливой стоимости с отнесением всех разниц на прибыль или убыток текущего периода. В отличие от основного метода затраты по сделке в первоначально признаваемой сумме не учитываются.

Оценка справедливой стоимости при данном методе осуществляется на основании котировки финансового обязательства на активном рынке. При этом согласно МСФО (IAS) 39 активным рынком является такой рынок, где информацию о ценовых котировках можно оперативно и регулярно получать от биржи, дилера, брокера, отраслевой группы, ценовой службы или регулирующего органа, и эти цены отражают фактические и регулярные рыночные сделки, совершаемые независимыми участниками рынка. При отсутствии такого рынка для определения справедливой стоимости следует применять оценочные методики.

Таким образом, отнесение к данной категории возможно, когда облигации организации котируются на фондовом рынке и являются активно торгуемой ценной бумагой. Согласно МСФО (IAS) 39 после первоначального признания поменять метод учета финансового обязательства на основной не разрешается. На практике этот метод применяется очень редко.

Отражение в финансовой отчетности

В бухгалтерском балансе организации финансовые обязательства отражаются как долгосрочные и краткосрочные в зависимости от срока до даты погашения и намерений организации. Краткосрочными признаются финансовые обязательства со сроком погашения не более одного года.

В отчете о прибылях и убытках отражается информация обо всех существенных видах доходов и расходов, относящихся к финансовым инструментам и операциях с ними

(по категориям, представленным в балансе и примечаниях).

В отчете о движении денежных средств информация о движении денежных средств по операциям, связанным с размещением облигационных займов, отражается по соответствующим строкам раздела «Денежные потоки от финансовой деятельности».

Раскрытие информации

Согласно требованиям стандартов МСФО (IAS) 32 и МСФО (IFRS) 7 в примечаниях к финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

- основные принципы учетной политики по оценке финансовых инструментов, методы определения первоначальной стоимости и их последующей оценки, момента признания и прекращения признания инструмента;
- для обязательств, учитываемых по амортизированной стоимости дополнительно раскрывается величина их справедливой стоимости на отчетную дату с указанием метода ее определения;
- методы определения справедливой стоимости – оценочно или по имеющимся котировкам на активном рынке. Если используется первый метод, то приводят основополагающие допущения, применяемые при оценке.
- балансовая стоимость суммы финансовых обязательств, а также величина нет-



Крупная аудиторская компания, существующая на рынке свыше 15 лет, **производит набор сотрудников** по направлению: аудитор, ведущий аудитор по МСФО. От соискателей требуются знания и опыт практической работы в области аудита по МСФО от 3 лет. Желательно наличие сертификата АССА, CPA или ACA. Английский язык со знанием специальной терминологии. Возможность для карьерного роста. Зарплата высокая – определяется по итогам собеседования. Бонусная система, соц. пакет.

Телефон: (495) 628 46 79, e-mail для резюме: rogova@gomkpcn.ru. Порова Наталья

реклама

то-убытков по ним в разбивке по группам: финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, и финансовые обязательства, учитываемые по амортизированной стоимости;

- информация об условиях наиболее существенных контрактов, которыми могут быть величина, валюта, длительность облигационного займа и другие.

В случае выпуска закладных облигаций нужно раскрыть балансовую стоимость заложенных обязательств и основные условия залога.

Организация также должна предоставить информацию о подверженности рискам и применяемым способам управления ими. Конкретные требования к раскрытиям в области рисков сильно различаются

в зависимости от типа облигаций, применяемой учетной политики, условий рынка и т.п. В частности, все эмитенты облигаций должны предоставить сведения о подверженности процентному риску, которые включают:

- информацию о датах погашения (либо датах пересмотра процентной ставки для облигаций с плавающей ставкой);

- сведения о применяемых эффективных процентных ставках.

Также следует иметь в виду, что согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements), при несущественности получаемой в результате расчетов информации ее раскрытие не требуется.

Проблемы при отражении облигационных займов

Андрей Ковалев, начальник отдела финансового анализа ЗАО «Промсвязькапитал», канд. экон. наук

Согласно требованиям МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement) при привлечении средств с помощью выпуска облигаций организация обязана после первоначального признания оценивать свое финансовое обязательство по амортизированной стоимости с помощью метода эффективной ставки процента. В подавляющем большинстве случаев необходимые средства привлекаются на рыночных условиях и проблем с определением эффективной процентной ставки не возникает.

Выпуск долговых ценных бумаг по рыночной ставке доходности указывает на значительные отличия организации от прочих. Причем чаще всего это отличия в худшую сторону и привлечение ресурсов идет по более высоким ставкам. В таком случае при учете используют рыночную ставку процента для аналогичного инструмента

(валюта, срок, тип процентной ставки, кредитоспособность и проч.). Однако отличия организации приводят к трудностям в определении аналогичного инструмента. Если проблем с поиском облигационного займа с подобной валютой, сроком, суммой обычно не возникает, то гораздо сложнее найти организацию с такими же отличиями, как и у выпустившей заем.

Проблемой может стать и отсутствие активного рынка для аналогичного финансового инструмента. В этом случае организация определяет справедливую стоимость займа путем применения оценочной методики, которая должна включать информацию о рыночных сделках, тождественных инструментах, анализ дисконтированных денежных потоков и прочие экономические факторы. Такой широко применяемой методики оценки пока нет, поэтому каждая организация, столкнувшаяся с подобной

проблемой, вынуждена разрабатывать ее самостоятельно, что само по себе весьма непросто.

Определение эффективной процентной ставки в случае выпуска облигационного займа по нерыночной ставке доходности является не единственной проблемой, связанной с его отражением в отчетности по МСФО. Другая трудность заключается в отличии полученной суммы денежных средств от справедливой стоимости займа и дисконтированной стоимости будущих выплат. Это приводит к возникновению вмененных доходов или расходов, то есть связанных с получением займа по ставкам ниже или выше рыночных. Международные стандарты прямо не указывают, как их следует учитывать. Поэтому возможны несколько вариантов, например признать вмененные расходы или доходы одновременно с облигационным займом или признавать их на временной основе в течение срока займа.

Еще одна сложность при учете займа по нерыночной ставке доходности – разная информация на различные отчетные даты. Ведь на следующую после признания отчетную дату рыночные условия могут измениться. Кроме того, вместе с изменением условий информация об аналогичных сделках на более позднюю дату может вообще отсутствовать. При этом необходимо пересматривать используемую эффективную ставку процента и справедливую стоимость займа, что приводит к изменениям в оценках вмененных

доходов или расходов. В таком случае стандарты требуют от организации выявлять изменения рыночных факторов и принимать их во внимание при перерасчете справедливой стоимости облигационного займа на новую отчетную дату.

Еще одним непростым вопросом учета облигационных займов является разделение стоимости комбинированной облигации на долговую и долевою части. Для России это большая редкость – компании, выпустившие подобные займы, можно пересчитать по пальцам (например, ОАО «Московский шинный завод», АБ «Регион», одна из дочерних компаний «ЛУКОЙЛа»). МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» (Financial Instruments: Disclosure and Presentation) предлагает единственный метод разделения стоимости конвертируемой облигации на долговую и долевою части – остаточный.

Основной проблемой при использовании этого метода является определение стоимости компонента обязательства через справедливую стоимость аналогичного обязательства, но не связанного с компонентом капитала. На практике, как и в случае с выпуском облигаций по нерыночной ставке доходности, значительные сложности вызывают поиски такого обязательства. При отсутствии активного рынка по таким облигациям организации придется разрабатывать методику оценки справедливой стоимости самостоятельно, что весьма затратно как по времени, так и по расходам. ■

МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»

Вадим Шелагинов,

проектный менеджер Фонда «Национальная организация
по стандартам финансового учета и отчетности»

Раскрытие информации о связанных сторонах является одним из важнейших требований МСФО, поскольку только при наличии такой информации инвестор, кредитор или другие заинтересованные пользователи могут принять обоснованное экономическое решение. Наряду с этим отражение подобных сведений в отчетности является для бухгалтеров довольно трудоемким в силу большого количества информации, требуемой к раскрытию, и ее «закрытостью».

Требования к раскрытию информации о связанных сторонах содержатся в МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (Related Party Disclosures). Этот стандарт имеет довольно продолжительную историю своего применения, но при этом нисколько не утратил, а скорее, наоборот, в значительной степени увеличил свою актуальность за последнее десятилетие.

Основной проблемой при выполнении требований МСФО (IAS) 24 является раскрытие так называемой «чувствительной» для компании информации, в частности сведений о контролирующих инвесторах, вознаграждениях и займах, предоставляемых директорам и ключевому управленческому персоналу или близким членам семей руководителей организации.

Несмотря на кажущуюся прозрачность и прямолинейность требований стандарта, при составлении финансовой отчетности по МСФО специалисту, ответственному за ее подготовку, придется выработать методику для правильного применения МСФО (IAS) 24. На практике это означает, что необходимо обеспечить решение нескольких задач, связанных с представлением и раскрытием информации о связанных сторонах. Во-первых, нужно выявить потенциальные и конкретные связанные стороны организации. Во-вторых, необходимо выработать подходы к накоплению и обработке информации об операциях со связанными сторонами. В-третьих, придется проанализировать накопленную информацию и обеспечить ее должное представление и раскрытие в финансовой отчетности.

Выявление связанных сторон

Сложность выявления связанных сторон зависит от объема и характера взаимоотношений компании с третьими сторонами, а также с группой лиц внутри компании, которые могут быть отнесены к категории связанных сторон. Для небольшой компании, имеющей малое число контрагентов и схожие по своему характеру отношения с ними, определение связанных сторон может и не потребовать значительных усилий. В то же время для крупных компаний соответствие требованиям МСФО (IAS) 24 может оказаться достаточно трудоемким.

В общем случае к связанным сторонам относятся юридические и физические лица, способные контролировать или совместно контролировать¹ предприятие либо оказывать значительное влияние² на его деятельность, а также лица, контролируемые или совместно контролируемые им, а также находящиеся под его значительным влиянием.

Согласно положениям стандарта в число связанных с отчитывающейся организацией сторон входят физические и юридические лица, прямо или косвенно через одного или нескольких посредников контролирующие либо совместно контролирующие такую организацию или имеющие в ней долю, обеспечивающую им значительное влияние на нее. С другой стороны, организации, контролируемые или совместно контролируемые, а также находящиеся под значительным влиянием отчитывающейся организации и под общим контролем с ней, тоже включаются в состав ее связанных сторон. Ключевой персонал организации и ее материнской компа-

Справка

Первая версия МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (Related Party Disclosures) вступила в силу еще в 1986 году, в 1994 году в нее были внесены изменения. С 1 января 2005 года действует новая редакция стандарта. В настоящее время Комитет по МСФО вынес на публичное обсуждение проект изменений в действующую редакцию МСФО (IAS) 24, направленный на уточнение ряда формулировок, повышение качества стандарта и облегчение его перевода с английского на другие языки.

нии, а также близкие члены семей ключевого управленческого персонала как самой организации, так и ее материнской компании и физических лиц, контролирующих, совместно контролирующих или оказывающих на отчитывающуюся организацию значительное влияние, также подлежат рассмотрению в качестве связанных сторон. Кроме прочего, связанными сторонами для компании считаются планы вознаграждений для работников самой организации и связанных с ней сторон.

Как видно, определение, данное стандартом, достаточно емкое. Возможно, для практического его применения будет удобно составить контрольный список потенциальных связанных сторон, который может быть использован для тестирования контрагентов. Такой список должен включать как минимум следующие стороны (в скобках указывается параграф или комбинация параграфов в МСФО (IAS) 24, на основании которых названные стороны должны быть отнесены к связанным):

¹ Контроль предполагает возможность управления финансовой и операционной политикой компании, а вместе с тем и получение выгоды от ее деятельности. Совместный контроль – это согласованное по договору распределение контроля над экономической деятельностью. – *Примеч. редакции.*

² Значительное влияние подразумевает возможность участия в принятии решений, касающихся финансовой и операционной деятельности компании, но не контроль над ней. – *Примеч. редакции.*

1. Юридические лица, непосредственно связанные с отчитывающейся организацией:

- материнские компании, в том числе непосредственная и конечная материнская компании (9a(i));

- дочерние компании (9a(i));

- ассоциированные компании (9b);

- сестринские компании, то есть все остальные компании, входящие в ту же группу, что и отчитывающаяся организация за исключением ее материнских и дочерних компаний (9a(i));

- компания-инвестор, по отношению к которой отчитывающаяся компания является ассоциированной (9a(ii));

- компания-участник, по отношению к которой отчитывающаяся компания является совместно контролируемой организацией (9a(iii));

- организации, являющиеся планом вознаграждений по окончании трудовой деятельности в интересах наемных работников или самой отчитывающейся организации, либо другой организации, являющейся связанной с ней стороной (9g);

- совместно контролируемые организации, в которых отчитывающаяся организация выступает участником¹ (9c).

2. Физические лица, связанные с отчитывающейся организацией²:

- физическое лицо – контролирующий инвестор (9a(i));

- физическое лицо – инвестор, которое вследствие своей доли участия в отчитывающейся организации имеет на нее значительное влияние (далее – «физическое лицо – инвестор со значительным влиянием») (9a(ii));

- физическое лицо – участник, по отношению к которому компания является совместно контролируемой организацией (далее – «физическое лицо – участник отчитывающейся совместной деятельности») (9a(iii));

- члены ключевого управленческого персонала организации и ее материнской компании (9d): члены совета директоров, как наделенные, так и не наделенные исполнительными полномочиями, президент, вице-президенты компании, другие должностные лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля над деятельностью организации.

3. Юридические лица, связанные с отчитывающейся организацией опосредованно через следующих связанных с ней физических лиц:

- членов ключевого управленческого персонала организации или ее материнской компании (пар. 9(f) со ссылкой на пар. 9(d));

- близких членов семьи физических лиц, связанных с отчитывающейся организацией (пар. 9(f) со ссылкой на параграфы 9(e) и 9(d)).

Такие юридические лица включают компании, в которых перечисленные лица являются контролирующим инвестором, инвестором со значительным влиянием или участником, осуществляющим совместный контроль, а также компании, в которых этим лицам прямо или косвенно принадлежит значительное число долей с правом голоса.

Важно отметить, что при анализе любых взаимоотношений, в том числе и прямо не

¹ Согласно МСФО (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures) совместная деятельность может осуществляться в следующих формах: совместно контролируемые операции, совместно контролируемые активы и совместно контролируемые организации. При этом обособленным от организации-участника лицом являются только совместно контролируемые организации, поэтому только они могут рассматриваться в качестве обособленных связанных сторон.

² Эта категория связанных с отчитывающейся организацией лиц включает кроме перечисленных физических лиц их супругов (гражданских супругов) и детей, детей гражданских супругов, а также лиц, находящихся на иждивении этих физических лиц или их гражданских супругов.

упомянутых в тексте стандарта, следует учитывать не только их юридическую форму, но в первую очередь – реальное содержание таких отношений.

Сбор информации о связанных сторонах

После составления контрольного списка необходимо определить, какие из присутствующих в нем контрагентов в действительности являются связанными сторонами. Первичная информация для этого может быть получена непосредственно из учетных записей самой отчитывающейся организации. Если же имеющихся данных недостаточно, то используется любая иная доступная информация.

Таким образом, с точки зрения возможности получения информации всю совокупность потенциальных связанных сторон организации можно условно разделить на «непосредственные» и «опосредованные» связанные стороны. Непосредственными связанными сторонами будем называть такие, наличие «особых» отношений с которыми можно определить на основе внутренней информации. К ним обычно относятся:

- непосредственная материнская компания;
- компания – участник совместного предприятия (если отчитывающаяся организация является совместным предприятием);
- компания – инвестор со значительным влиянием;
- дочерние компании отчитывающейся организации;
- ассоциированные компании;
- совместные предприятия;
- пенсионные планы, созданные в интересах наемных работников самой отчитывающейся организации.

Непосредственными связанными сторонами можно также назвать и связанных с организацией физических лиц, в том числе контролирующего инвестора, инвестора со

значительным влиянием, участника совместного предприятия, членов ключевого управленческого персонала отчитывающейся организации и, возможно, членов ключевого управленческого персонала ее непосредственной материнской компании.

Наличие или отсутствие у компании опосредованных связанных сторон может быть определено только на основе информации, предоставляемой из внешних источников. Ими, как правило, выступают непосредственные связанные стороны. Так, анализ консолидированных финансовых отчетностей непосредственной и конечной материнских компаний отчитывающейся организации (при условии, что они также готовят отчетность по МСФО) может обеспечить информацию о материнских компаниях отчитывающейся организации (промежуточных и конечной) или конечном контролирующем инвесторе, а также о других компаниях, входящих в одну с ней группу.

Информация о близких членах семьи (а также «связанных» с ними организациях) непосредственных связанных сторон может быть получена путем направления им письменных запросов. Важно учесть, что запросы, направляемые лицам, участвующим в капитале компании или осуществляющим совместное управление ею, должны содержать информацию, позволяющую им идентифицировать потенциальные связанные стороны. Таким образом, функция по обнаружению и информированию составителей финансовой отчетности о наличии связанных сторон данной категории ложится на те непосредственные связанные стороны, к которым адресованы запросы. Качество же полученной информации будет зависеть как от точности подготовленных запросов, так и от честности и старания опрашиваемых респондентов. И если первый фактор находится под контролем бухгалтера, то второй полностью попадает в сферу профессиональной этики членов ключевого управленческого персо-

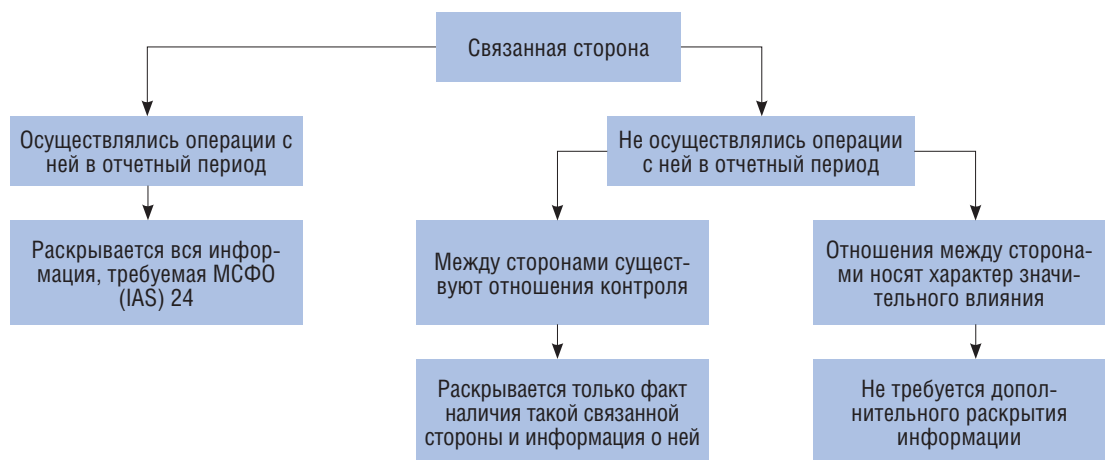


Рисунок **Схема раскрытия информации о связанных сторонах**

нала организации и других опрашиваемых связанных сторон.

Отдельного внимания заслуживает раскрытие информации о связанных сторонах в финансовой отчетности организаций, контролируемых или находящихся под значительным влиянием государства. Хотя на практике такие организации чаще всего вступают в отношения как несвязанные стороны, действующая редакция стандарта требует раскрытия операций между ними как операций между связанными сторонами.

В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 24 операции со связанными сторонами должны обособленно раскрываться в финансовой отчетности. Это означает, что данная информация должна либо изначально регистрироваться обособленно, либо обособляться на основе анализа операций в конце отчетного периода. В системах автоматизированного бухгалтерского учета, допускающих многомерные классификации и группировки учетных данных, реализация как первого, так и второго подходов обычно не вызывает проблем. Анализируя информацию за предыдущие годы, бухгалтер уже на начало периода располагает приблизительным списком связанных сторон и может соответствующим образом настроить ин-

формационную систему на обработку операций с ними. Однако некоторые операции приобретут статус операций со связанными сторонами только в конце отчетного периода, когда будет получена соответствующая информация по запросам, направленным для выявления опосредованных связанных сторон. Для обособления таких операций потребуются дополнительная обработка учетных данных перед составлением финансовой отчетности.

Представление и раскрытие информации о связанных сторонах в финансовой отчетности

Требования МСФО (IAS) 24 о раскрытии информации о связанных сторонах могут быть представлены в виде схемы (рисунок).

Согласно МСФО (IAS) 24 осуществление операций между связанными сторонами подразумевает передачу ресурсов, услуг или обязательств независимо от того, взимается за это плата или нет.

Стандарт требует раскрытия в финансовой отчетности взаимоотношений контроля, даже если в отчетном периоде не осуществлялось никаких операций между связанными сто-

ронами и отсутствует сальдо взаиморасчетов. Обязательному раскрытию подлежит также наименование материнской компании отчитывающейся организации, а если она не является конечной контролирующей стороной, то наименование этой конечной контролирующей стороны. В качестве конечной контролирующей стороны может выступать, например, контролирующий инвестор или группа таких инвесторов. В примерах 1 и 2 представлены возможные варианты раскрытия информации о контролирующих инвесторах.

Пример 1

Контролирующие акционеры. По состоянию на 31.12.06 основными акционерами компании «Альфа» являлись г-н Иванов А.А. (52% обыкновенных именных акций) и г-н Петров Б.Б. (40% обыкновенных именных акций).

Компаниями группы в отчетном периоде осуществлялись следующие операции с акционерами:

- г-ну Петрову Б.Б. предоставлены средства по договору займа на срок до 31.12.08 в сумме 5 млн руб.;
- от г-на Иванова А.А. получен беспроцентный заем в размере 10 млн руб. на срок до 31.12.10.

Пример 2

Контролирующие акционеры. Акционерный капитал материнской компании группы ABC Holding Ltd представлен 160 тыс. акций на предъявителя. На основе информации, предоставленной группой акционеров, объединивших права голоса, состоящей из г-на А, г-жи Б, г-на В, г-на Г, г-на Д, г-на Е, эта группа удерживает 80 020 акций, как и в предыдущем году, что составляет 50,01% от общего количества выпущенных акций. Эта сумма не включает какие-либо акции, не охваченные объединением прав голоса, которые удерживаются вне рамок группы любым ее индивидуальным членом.

Г-да В, Г и Е являются членами совета директоров материнской компании и получают за это соответствующее годовое вознаграждение

в сумме 300 тыс. руб. Кроме того, г-да В и Г получают 20 тыс. и 10 тыс. руб. соответственно в качестве компенсации за затраты времени и расходы, связанные с их членством в комитетах совета. Г-н Е не получает каких-либо пенсий из пенсионного фонда ABC, но является получателем годовой пенсии от группы в сумме, начиная с 1 мая 2004 года. Его пенсионное вознаграждение в 2006 году составило 1583 тыс. руб. Других операций между индивидуальными членами вышеупомянутой группы акционеров и группой не было.

В соответствии с требованиями пар. 16 МСФО (IAS) 24 в случаях осуществления операций со связанными сторонами отчитывающаяся организация раскрывает характер своих взаимоотношений с ними, а также информацию об этих операциях и непогашенных остатках по взаиморасчетам между ними, необходимую для понимания потенциального влияния этих взаимоотношений на финансовую отчетность. Раскрытию подлежит, по крайней мере, информация о суммах:

- совершенных операций;
- непогашенных остатков по взаиморасчетам (включая связанные с ними условия и детальные сведения о любых предоставленных или полученных гарантиях);
- оценочных корректировок на сомнительные долги;
- расходов по безнадежным и сомнительным долгам, признанных в течение отчетного периода.

Указанная информация должна раскрываться в разрезе таких категорий, как материнская компания, организации, совместно контролирующие либо оказывающие на отчитывающуюся организацию значительное влияние, дочерние компании, ассоциированные компании, совместно контролируемая отчитывающейся организацией деятельность, ключевой управленческий персонал отчитывающейся организации или ее ма-

Таблица 1 Информация об операциях с ассоциированными компаниями, млн руб.

Показатели	Сумма	
	2006	2005
Доходы и расходы		
Доходы от продажи товаров связанным сторонам	39	51
Доходы от оказания услуг связанным сторонам	20	16
Расходы по закупке товаров у связанных сторон	(26)	(19)
Расходы по услугам, оказанным связанными сторонами	(435)	(474)
Займы, дебиторская и кредиторская задолженности по операциям со связанными сторонами		
	По состоянию на 31.12.06	По состоянию на 31.12.05
Дебиторская задолженность связанных сторон	8	13
Кредиторская задолженность связанным сторонам	53	72

теринской компании, прочие связанные стороны¹.

При этом указание о том, что операции между связанными сторонами осуществлялись на обычных рыночных условиях, характерных для операций с несвязанными сторонами, можно приводить, только когда этот факт подтверждается обоснованными доказательствами. На практике обеспечить такие доказательства бывает достаточно сложно. Ведь сам факт вступления в сделку с конкретным контрагентом, пусть даже и на обычных условиях цен и расчетов, может быть обусловлен именно его связанностью с отчитывающейся организацией. Возможное раскрытие информации, требуемой стандартом для связанных сторон – ассоциированных компаний, показано в табл. 1.

Еще одним важным аспектом раскрытия информации об операциях со связанными сторонами является представление сведений о вознаграждениях за работу, выплачиваемых ключевому управленческому персоналу. При этом сумма вознаграждений раскрыва-

ется в совокупности, а также в разрезе следующих категорий:

- краткосрочные вознаграждения;
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- другие долгосрочные вознаграждения;
- выходные пособия;
- выплаты на основе долевых инструментов.

Пример 3

Ключевой управленческий персонал. Члены совета директоров ABC Holding Ltd получают годовое вознаграждение в сумме 300 тыс. руб. и по 10 тыс. руб. в качестве вознаграждения за затраты времени и расходы, связанные с их членством в каждом комитете совета. Общая сумма выплат директорам, не наделенным исполнительными полномочиями, в счет этих вознаграждений и расходов составила 3 млн руб. в 2006 году (в 2005-м – 3 млн руб.). Сумма выплат г-ну М, являющемуся также членом исполнительного комитета, включена в суммы, представленные ниже для исполнительного комитета.

¹ В полном виде такая разбивка может быть представлена только в индивидуальной отчетности организации. В консолидированной отчетности группы компаний все операции между компаниями группы и сальдо расчетов взаимно исключаются. – Примеч. редакции.

Таблица 2 **Вознаграждение членам исполнительного комитета, млн руб.**

Показатели	Сумма	
	2006	2005
Заработная плата	13	13
Премии	4	4
Итого вознаграждения денежными средствами	17	17
Предоставленные опционы	226	190
Взносы по пенсионному и социальному страхованию, уплаченные группой	6	5

Члены исполнительного комитета получили валовое вознаграждение в суммах, представленных в табл. 2.

Возможные изменения в IAS 24

Как отмечалось выше, в настоящее время Комитет по МСФО вынес на публичное обсуждение проект изменений в МСФО (IAS) 24. Проектом предлагается внести в текущую версию стандарта следующие основные изменения.

Во-первых, предусмотреть освобождение от исполнения требований по раскрытию информации об операциях со связанными сторонами для организаций, контролируемых или находящихся под значительным влиянием государства, если связанной стороной также является организация, контролируемая или находящаяся под значительным влиянием государства, и ни одна из них не влияет на другую. Для установления наличия такого влияния предлагается открытый список условий, который, в частности, включает:

- случаи осуществления хозяйственных операций между такими сторонами на условиях, отличающихся от рыночных (за исключением случаев осуществления таких операций в соответствии с нормативными требованиями);
- совместное использование организациями ресурсов;
- осуществление экономически значимых операций между такими сторонами;
- наличие указаний государственных ор-

ганов по осуществлению сделки связанными сторонами;

- наличие общих членов совета директоров.

В тех случаях, когда эти и подобные им индикаторы не свидетельствуют о наличии влияния ни одной из таких связанных сторон на другую, в финансовой отчетности раскрывается этот факт. Если же критерии свидетельствуют об обратном, организациям надлежит выполнять общие требования к раскрытию информации об операциях между связанными сторонами.

Во-вторых, предлагается внести ряд изменений в определение категории «связанные стороны». В частности, рассмотрев взаимосвязь между ассоциированной компанией и дочерней компанией организации – инвестора, Комитет по МСФО отметил, что текущая редакция МСФО (IAS) 24 требует раскрывать операции между ассоциированной компанией и дочерней компанией инвестора в индивидуальной или отдельной финансовой отчетности ассоциированной компании, но не требует аналогичного для дочерней компании. Комитет предлагает пересмотреть определение «связанных сторон» таким образом, чтобы ассоциированная и дочерняя компании организации всегда рассматривались в качестве связанных сторон для целей составления их индивидуальных или отдельных финансовых отчетностей.

Кроме того, Комитет по МСФО предлагает в случае инвестора – физического лица рассматривать контролируемую им организацию и организацию, находящуюся под его

значительным влиянием, в качестве взаимосвязанных сторон. Текущая версия стандарта не определяет ассоциированные компании организации-инвестора в качестве взаимосвязанных сторон. Однако в то же время устанавливает, что организация, находящаяся под существенным влиянием физического лица, и компания, находящаяся под существенным влиянием близкого члена семьи этого лица, являются связанными сторонами. Предложение Комитета по МСФО состоит в исключении таких организаций из списка связанных сторон в целях обеспечения последовательности представления в финансовой отчетности всех ассоциированных компаний.

МСФО (IAS) 24 рассматривает организации контролируемые, совместно контролируемые или находящиеся под значительным влиянием членом ключевого управленческого персонала отчитывающейся организации, а также организации, в которых такой член ключевого управленческого персонала име-

ет значительное число долей с правом голоса как сторону, связанную с отчитывающейся организацией. Однако он не предусматривает обратного: в финансовой отчетности объекта инвестирования, организация, в которой ее инвестор – физическое лицо является членом ключевого управленческого персонала, не рассматривается в качестве связанной стороны. Комитет предлагает изменить определение связанных сторон так, чтобы названные организации рассматривались как связанные стороны в обеих финансовых отчетности.

Таким образом, вполне возможно, что в случае принятия вынесенных Комитетом по МСФО на обсуждение изменений произойдет некоторое изменение круга связанных сторон за счет включения в него дополнительных категорий организаций и одновременного исключения других. В окончательной редакции стандарт планируется к опубликованию в первой половине 2008 года.

Особенности учета операций со связанными сторонами: советы аудитора

Вугар Абилов, начальник отдела отчетности и аудита по МСФО ЗАО «МЦФЭР-Консалтинг»

Важность информации о связанных сторонах трудно переоценить. Операции с предприятиями группы или со связанными сторонами, а также продажи несвязанным сторонам в результате принадлежности к группе могут составлять значительный, если не весь объем продаж рассматриваемого предприятия. Отсутствие подобной информации может ввести потенциального инвестора в заблуждение при принятии решения об инвестировании.

Аудит информации о связанных сторонах

В международном стандарте аудита (МСА) 550 «Связанные стороны» (Related Parties)

приведены требования в отношении выявления и изучения в процессе аудита операций с хозяйствующими субъектами, являющимися связанными сторонами, и оценке раскрытия информации о связанных сторонах в соответствии с МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (Related Party Disclosures) в отчетности аудируемого лица.

Как указано в п. 5 МСА 550, руководство аудируемого лица несет ответственность за определение связанных сторон и операций с ними, а также за раскрытие соответствующей информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. В связи с этим от руководства компании требуется ведение соответствующего бухгалтерского учета и организация

системы внутреннего контроля с целью обеспечения достоверного отражения и раскрытия в отчетности операций со связанными сторонами.

Ниже приведены процедуры, которые проводит аудитор с целью проверки достоверности полученной информации от руководства в отношении связанных сторон и полноты ее раскрытия:

- изучение рабочих документов за предыдущий год на предмет определения списка известных связанных сторон;
- проверка выполнения предпринимаемых аудируемым лицом мер по выявлению связанных сторон;
- запрос у должностных лиц аудируемого лица информации об их связанности в отношении других хозяйствующих субъектов;
- изучение списков акционеров с целью определения крупных акционеров или в случае необходимости получение списка крупных акционеров из реестра акционеров;
- изучение протоколов собраний акционеров и заседаний совета директоров, а также других предусмотренных законодательством документов, в том числе реестра акционеров;
- запрос других аудиторов, участвующих в данный момент или ранее в проведении аудита, о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных связанных сторон;
- запрос информации и документов (договоры, деловая переписка, отчеты о переговорах) о наиболее крупных дебиторах и кредиторах компании и сравнение их данных с результатами предыдущих процедур;
- проверка информации, представляемой компанией в налоговые и иные органы.

Специалисты по МСФО могут использовать эти процедуры в качестве шпаргалки при подготовке и раскрытии информации о связанных сторонах в отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов.

Выявление связанных сторон

Зачастую бывает сложно определить, является ли контрагент, участвующий в хозяйственной операции, связанной стороной, а также отражена ли вся информация о связанных сторонах в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 24 в отчетности компании. Чтобы избежать подобных проблем, необходимо анализировать нетипичные операции компании, а также хозяйственные операции, которые могут косвенно указывать на существование связанных сторон, не выявленных ранее. К таким операциям относятся:

- операции, предусматривающие нетипичные ситуации и условия, например нестандартные цены, процентные ставки, поручительства и условия погашения;
- операции, осуществленные без видимой причины с точки зрения логики бизнеса;
- операции, содержание которых отличается от их формы;
- операции, отраженные в документах и бухгалтерском учете необычным образом;
- большой объем операций или значительные по сумме операции с отдельными потребителями или поставщиками (по сравнению с другими);
- неучтенные операции, в том числе безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг.

В общем виде можно выделить следующие действия, с помощью которых специалист, ответственный за составление отчетности по МСФО, может выявить наличие операций со связанными сторонами:

- детальный анализ операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ протоколов собраний акционеров и заседаний совета директоров;
- анализ регистров бухгалтерского учета с целью обнаружения крупных или нетипичных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета, при этом особое вни-

вание уделяется операциям, отраженным в бухгалтерском учете в конце или незадолго до окончания отчетного периода;

- анализ документов по выданным и полученным кредитам, а также банковских поручительств. Такая проверка может обнаружить существование гарантийных обязательств и других операций со связанными сторонами;
- анализ инвестиционных сделок, например приобретение или реализация доли участия в совместной или иной деятельности.

Раскрытие информации о связанных сторонах

Финансовая отчетность должна раскрывать следующую информацию об операциях со связанными сторонами:

1. Объемы операций между связанными сторонами.
2. Сумма незавершенных расчетов и их сроки и условия, включая информацию о том, гарантированы ли они и в каком виде эти расчеты будут осуществляться, а также детальную информацию о предоставленных или полученных гарантиях.
3. Резерв на покрытие сомнительных долгов, связанный с незавершенными расчетами.
4. Расходы, признанные в течение отчетного периода в отношении безнадежных или сомнительных долгов, которые должны были быть получены от связанных сторон.

Информация должна раскрываться отдельно по каждой из следующих категорий связанных сторон (в индивидуальной отчетности компании):

- материнская компания;
- компании, над которыми осуществляет совместный контроль, или компании, на которые оказывается значительное влияние;
- дочерние компании;
- ассоциированные компании;
- совместные компании, в которых отчитывающаяся компания является участником;

- ключевой управленческий персонал отчитывающейся компании или ее материнской компании;

- другие связанные стороны, в том числе основные акционеры, пенсионные планы, родственники вышеуказанных лиц.

Классификация сумм к получению и к оплате связанными сторонами по различным категориям, указанным выше, является дополнительным требованием к требованиям о раскрытии информации, содержащимся в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements) и касающимся представления информации либо в бухгалтерском балансе, либо в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Операцией между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и связанной стороной считается любая операция по передаче каких-либо активов или обязательств между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и связанной стороной.

Ниже представлены примеры операций, требующие раскрытия в финансовой отчетности, если они осуществляются между связанными сторонами:

- приобретение и продажа товаров (готовых или незавершенных);
- приобретение и продажа имущества и других активов;
- оказание (выполнение) и получение работ (услуг);
- аренда имущества и предоставление имущества в аренду;
- лицензионные соглашения;
- передача результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- финансовые операции, включая предоставление займов и участие в уставных (складочных) капиталах других организаций в денежной или натуральной форме;
- предоставление и получение гарантий и залогов;

- расчеты по обязательствам, которые осуществляются от имени отчитывающейся компании или самой отчитывающейся компанией от имени другой стороны.

Какие родственники по степени родства могут рассматриваться в качестве связанной стороны

Ближайшими родственниками семьи физического лица являются те, кто потенциально может влиять на указанное лицо или оказываться под его влиянием в процессе деловых отношений с отчитывающейся компанией (пар. 9 МСФО (IAS) 24). В данном стандарте приводятся примеры, кто может относиться к таким близким родственникам, но этот список является открытым. Поэтому для более точного определения ближайших родственников необходимо анализировать суть операций, отношения между людьми, а не формальные признаки родства.

Интересно отметить тот факт, что в странах с разной культурой существуют различные определения родственной стороны. Например, в тех странах, где кровные связи играют очень важную роль, было бы разумно считать

дальних родственников близкими членами семьи. В тех странах, где нет сильной связи между кровными родственниками, дальний родственник не может рассматриваться в качестве связанной стороны.

Коммерческая тайна компании

Необходимо помнить, что возможны ситуации, когда руководство компании не предоставит информацию о некоторых связанных сторонах, связь с которыми не очевидна, а также часто не раскрываются имена лиц, из-за которых та или иная компания оказывается связанной стороной с рассматриваемой компанией. Формально они могут ссылаться на положения закона РФ «О коммерческой тайне»¹, в соответствии с которым данные о доходах и имуществе контролирующих лиц могут быть засекречены. Чтобы не нарушать указанный закон и не разглашать коммерческую тайну, многие компании предпочитают не раскрывать данную информацию в своей отчетности. Однако руководство должно понимать, что в этом случае подобная отчетность не в полной мере будет соответствовать принципам МСФО. ■

¹ Федеральный закон от 29.07.04 № 98-ФЗ «О коммерческой тайне». – Примеч. редакции.

КОНСОЛИДАЦИЯ в US GAAP

Александр Низков,

консультант по вопросам управленческого учета
и международной отчетности ООО «СТУ-Электроникс»

Главной задачей на начальном этапе составления консолидированной финансовой отчетности является определение периметра консолидации. Компания может признаваться консолидируемой даже в том случае, если головная компания не владеет в ней более 50% голосующих акций. Согласно US GAAP такие компании консолидируются по особым правилам.

Отбор компаний группы

В соответствии с Бюллетенем ARB № 51 «Консолидированная финансовая отчетность» (Consolidated Financial Statement) все дочерние компании (ДК), в которых материнская компания (МК) прямо или опосредованно владеет более чем 50% голосующих акций, включаются в группу компаний, для которой составляется единая консолидированная отчетность.

Исключение делается в том случае, когда материнская компания не контролирует ДК, например, если ДК:

- проходит процедуру реорганизации;
- находится на стадии банкротства;
- работает в условиях ограничений, свя-

занных с валютным контролем, в условиях неопределенностей, вызванных действиями правительства, и эти условия настолько важны, что возникают сомнения в отношении

способности МК полностью контролировать ДК (п. 2 ARB № 51).

В отличие от МСФО американские принципы не исключают из консолидации ДК, если она приобретена с целью дальнейшей продажи в течение 12 месяцев и руководство активно ищет покупателя.

Права миноритарных акционеров

У МК, владеющей более 50% голосующих акций, контроль над ДК может отсутствовать в тех случаях, когда миноритарные акционеры (МА) имеют определенные права запрета или одобрения решений.

В EITF¹ Issue № 96-16 «Учет инвестором инвестиций, когда инвестор владеет большинством голосов, но миноритарный акционер или акционеры имеют определенные права на одобрение или запрет» (Investor's Accounting for an Investee When the Investor Has a Majority of the Voting Interest but the Minority Shareholder

¹ EITF (Emerging Issues Task Force) – рабочая группа комитета по принципам финансового учета, занимающаяся разъяснением сложных вопросов составления отчетности.

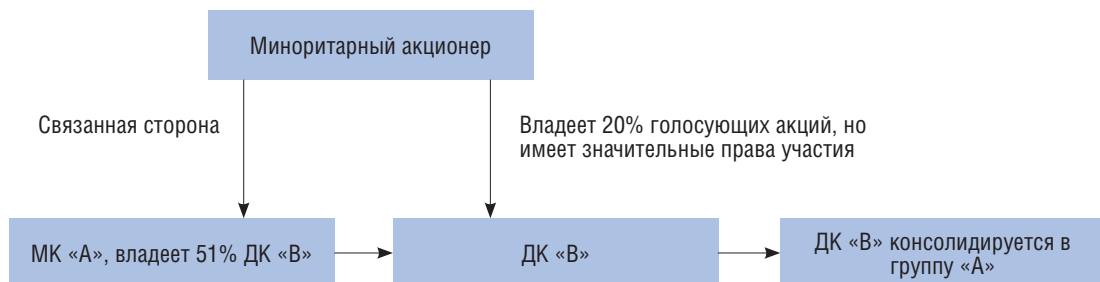


Рисунок Связь между миноритарным акционером и МК

or Shareholders Have Certain Approval or Veto Rights) указано, что ДК не подлежит консолидации, если у МА имеются права:

- выбора и увольнения руководителей, назначения компенсаций руководителям, ответственным за внедрение (применение) политик и процедур ДК;
- утверждения текущих и стратегических решений ДК (включая право на утверждение бюджетов), связанных с обычной деятельностью компании.

В общем случае ДК не подлежит консолидации, если у МА имеются значительные права участия.

Рассматривая вопрос о наличии у МА значительных прав участия, необходимо принимать во внимание следующие факторы:

- доля МА (например, малая доля, как правило, свидетельствует об отсутствии у миноритариев значительных прав участия);
- права, которыми наделены МА по закону или договору;
- характер связи между МА и МК, владеющей большинством голосов; например, если миноритарный акционер является связанной стороной компании, владеющей большинством голосов, то наличие у такого акционера значительных прав участия, как правило, не будет признаваться основанием для отказа от консолидации ДК (рисунок);
- степень значимости прав, которыми обладают МА. Например, не признаются значительными правами участия права по принятию решений о размещении головного

офиса ДК или наименовании ДК, право выбора аудиторов;

- вероятность наступления такого события или совершения операций, которые могут повлиять на права МА. Например, если вероятность наступления события или вероятность совершения операций, требующих одобрения со стороны МА, низка, то ДК не подлежит исключению из состава консолидируемых компаний;



GAAP-ONLINE.COM

Английская версия популярного делового издания GAAP-ONLINE.COM

МСФО
Управленческий учет
Корпоративные финансы
Аудит и консалтинг
Налогообложение
Инвестиции

И многое, многое другое –
 теперь в международном масштабе!
 Новости, материалы зарубежных
 профессиональных изданий,
 полезная справочная информация:
 GAAP-online.com логически дополняет
 оригинал: другие новости, другие статьи.

**Мировой спектр
 профессиональной
 информации и общения!**

125047 г. Москва Ул. Чайнова, д. 15, корп. 5, офис 712
Email: manager@gaap.ru Тел/факс: +7(495) 223-04-04

WWW.GAAP-ONLINE.COM

© Интернет-издание GAAP-ONLINE.COM

реклама

- наличие договоренностей между МК и МА о выкупе акций (если такой выкуп возможен, разумен и контролируется головной компанией, то считается, что МА, у которых могут быть выкуплены акции, не обладают значительными правами участия).

Примерами значительных прав участия МА является право на одобрение приобретения или отчуждения активов либо право на одобрение сделок по привлечению дополнительных займов, если такие права реализуются ДК в рамках ее обычной деятельности, а также право на блокирование выплаты ожидаемых дивидендов и др.

Компании с переменной долей участия

В ряде случаев инвестор, не владея контрольным пакетом голосующих акций другой компании, может ее контролировать, получать большую часть прибыли от ее деятельности, принимать на себя большую часть ее убытков. Такие компании являются для инвестора компаниями с переменной долей участия (КПДУ) и включаются в консолидированную отчетность. Правила консолидации таких компаний определяются интерпретацией FASB FIN 46(r) «Консолидация компаний с переменной долей участия» (Consolidation of Variable Interest Entities¹; далее – FIN 46(r)).

На практике инвестор может участвовать в различных КПДУ, но не все такие компании он имеет право консолидировать. Для того чтобы КПДУ включались в группу, при составлении консолидированной отчетности должны выполняться определенные условия.

Во-первых, инвестор должен иметь в компании переменную долю участия, при этом принимать или получать большую часть убытков или прибыли. В пункте 14 FIN 46 (r) указа-

но, что когда инвестор «А» получает большую часть прибыли компании «В», а инвестор «С» принимает на себя основную часть убытков компании «В», то компания «С», принимающая на себя большую часть убытков, обязана консолидировать компанию «В» как КПДУ.

Во-вторых, для того чтобы инвестор консолидировал КПДУ, должно выполняться одно из следующих условий:

- другие акционеры КПДУ не имеют возможности ни прямого, ни косвенного влияния на принятие решений по вопросам деятельности компании, не обязаны принимать на себя ее ожидаемых убытков, не имеют прав на получение имущества КПДУ при ее ликвидации;
- права акционеров не пропорциональны доле их экономического участия, и деятельность КПДУ осуществляется с участием и в пользу инвестора с меньшей долей;
- непокрытые инвестиции, полученные КПДУ от акционеров, не позволяют ей продолжать свою деятельность без дополнительной финансовой поддержки. При расчете размера непокрытых инвестиций не принимаются во внимание инвестиции, вложенные в КПДУ в обмен на субординированное (дополнительное) участие в других КПДУ.

Определяя, достаточно ли у КПДУ капитала для финансирования своей деятельности, необходимо руководствоваться как количественными, так и качественными критериями. Если непокрытые инвестиции составляют менее 10% от общей стоимости активов КПДУ, такие инвестиции признаются недостаточными для самостоятельного финансирования компанией своей деятельности. Однако превышение указанного 10%-го барьера само по себе не означает, что у компании достаточно средств для финансирования своей деятельности без дополнительной поддержки.

¹ FASB FIN 46(r) «Консолидация компаний с переменной долей участия» выпущен в декабре 2003 года и заменил собой FASB FIN 46 «Консолидация компаний с переменной долей участия». – *Примеч. редакции.*

Это должен подтвердить качественный анализ ее деятельности. Необходимо сравнить КПКУ с другими компаниями, которые обладают как минимум таким же капиталом, с подобными по качеству и количеству акциями, и выяснить, осуществляют ли они свою деятельность с дополнительной финансовой поддержкой или нет.

На практике многие ведущие компании США, входящие в список Fortune 500¹, сегодня консолидируют КПКУ. В России отдельные компании при составлении консолидированной отчетности по US GAAP также консолидируют КПКУ (например, ОАО «ЛУК-ОЙЛ» и ОАО «АФК «Система»).

Составление консолидированной отчетности

В большинстве случаев порядок консолидации компаний по US GAAP схож с правилами составления консолидированной отчетности, установленными МСФО, однако есть некоторые нюансы, на которые необходимо обратить особое внимание.

Приобретение компаний в течение года

Когда одна компания приобретается другой в течение отчетного года отдельными пакетами, US GAAP допускает два альтернативных метода отражения финансовых результатов приобретаемой компании в консолидированном отчете о прибылях и убытках.

Первый и предпочтительный метод (особенно в случаях приобретения различных пакетов акций в разные дни) предполагает консолидацию покупаемой компании таким образом, будто она была приобретена

Ford Motor

При подготовке финансовой отчетности за 2006 год компания Ford Motor консолидировала следующие компании с переменной долей участия:

- Alliance International Inc. (совместное предприятие, в котором 50% принадлежит компании Ford Motor, а остальные 50% компании Mazda);
- Ford Otosan (совместное предприятие, в котором турецкой фирме Koc Group of Turkey принадлежит 41% и публичным инвесторам – 18%);
- Getrag Ford Transmissions GmbH (совместное предприятие);
- Pininfarina Sverige AB (совместное предприятие);
- Tekfor Cologne GmbH (совместное предприятие).

Хотя в вышеуказанных компаниях Ford Motor не владеет пакетом акций, обеспечивающим более 50% голосов, тем не менее эти компании консолидируются, так как Ford Motor владеет значительной переменной долей участия и он же выступает первичным бенефициаром² по отношению к указанным компаниям.

в начале года. При этом ее финансовые результаты, полученные до моментов приобретения каждого отдельного пакета акций, вычитаются из общегодового результата компании. Считается, что такой метод лучше отражает текущее состояние группы и облегчает сравнительный анализ ее деятельности в будущем.

Второй метод предполагает включение в консолидированную отчетность только тех доходов

¹ Fortune 500 – список 500 крупнейших в мире корпораций, который ежегодно готовит журнал Fortune, основываясь на данных о доходах компаний. – Примеч. редакции.

² Первичный бенефициар – это сторона, несущая основную долю ожидаемых убытков КПКУ и/или получающая основную долю прибыли КПКУ. – Примеч. редакции.

International Business Machines Corporation

Компания IBM раскрывает в примечаниях к финансовой отчетности информацию о принципах консолидации и о политике консолидации следующим образом:

«Консолидированная финансовая отчетность включает:

- финансовую отчетность IBM;
- финансовую отчетность контролируемых дочерних компаний, в которых компания владеет пакетом голосующих акций (долей), обеспечивающим большинство голосов;
- финансовую отчетность компаний с переменной долей участия, созданных после 31 января 2003 года, как определено в FIN 46 (r) и связанных с ней интерпретациях. Инвестиции в компании, в которых IBM не имеет контроля, но обладает способностью оказывать значительное влияние на операционную и финансовую политику (как правило, владея 20–50% голосующих акций (долей), учитываются по методу участия в капитале (equity method). Прочие инвестиции учитываются по методу затрат (cost method)».

и расходов приобретаемой компании, которые имели место после даты приобретения.

Оценка КПДУ

Инвестор, первоначально консолидируя КПДУ, оценивает ее активы, обязательства и неконтролируемую долю по справедливой стоимости. При этом справедливая стоимость указанных объектов определяется на дату, когда инвестор впервые становится первичным бенефициаром КПДУ. Указанное правило не применяется в тех случаях, когда:

- инвестор и КПДУ находятся под общим контролем головной компании. В этом случае инвестор первоначально учитывает активы, обязательства и неконтролируемую долю по стоимости, которую они имеют в головной компании;

- активы и обязательства недавно переведены с учета инвестора на учет КПДУ. В таком случае переведенные активы первоначально учитываются по стоимости, которую они могли бы иметь, оставаясь на балансе инвестора.

Процесс консолидации КПДУ

После первоначальной оценки активов, обязательств и неконтролируемой доли, КПДУ отражаются в консолидированной финансовой отчетности в соответствии с общими правилами, установленными для консолидируемых компаний. Внутригрупповые обороты и сальдо, связанные с внутригрупповыми операциями, должны элиминироваться. Комиссионные вознаграждения и прочие доходы и расходы по операциям между первичным бенефициаром и КПДУ должны элиминироваться одновременно со связанными с ними расходами или доходами КПДУ. Результат такого элиминирования в консолидированной финансовой отчетности полностью относится на первичного бенефициара и не влияет на неконтролируемую долю участия – в этом заключается существенная особенность консолидации КПДУ.

Как правило, при консолидации ДК, в которой головная компания владеет контрольным пакетом голосующих акций, результат от элиминирования внутригрупповых прибылей и убытков распределяется пропорционально между контролируемой долей и долей меньшинства (п. 14 ARB № 51). При консолидации КПДУ результат от элиминирования доходов и расходов по операциям между первичным бенефициаром и КПДУ относится только на первого и не влияет на неконтролируемую долю, даже когда ее держатели являются акционерами КПДУ (п. D 55 FIN 46 (r)).

Раскрытие информации о КПДУ

Для всех компаний группы необходимо раскрывать информацию о принципах и политике консолидации.

Если компания является первичным бенефициаром КПДУ, но не владеет контрольным пакетом акций, то она раскрывает:

- характеристику, цели, размер и виды деятельности КПДУ;
- текущую стоимость и классификацию консолидируемых активов, выступающих в роли обеспечения по обязательствам КПДУ;
- отсутствие регресса, если кредиторы (или держатели доли участия) компании не имеют прав регресса¹ по отношению к первичному бенефициару (п. 23 FIN 46 (r)).

Если компания не является первичным бенефициаром, то она должна раскрывать:

- характер, цели, размер и виды деятельности КПДУ;
- максимально возможную сумму убытков, которые компания может понести из-за участия в КПДУ;
- характер участия в КПДУ и дату, начиная с которой такое участие имело место.

Иногда компания, несмотря на значительные усилия, не может получить информацию, необходимую:

- для определения того, можно ли считать КПДУ таковой;
- определения, является ли компания для КПДУ первичным бенефициаром;
- осуществления учета, необходимого для консолидации КПДУ, по отношению к которому компания является первичным бенефициаром.

В этом случае она может не применять интерпретацию FASB FIN 46(r) «Консолидация компаний с переменной долей участия» к КПДУ, созданных до 31 декабря 2003 года, но при этом должна раскрыть следующую информацию:

- количество компаний, к которым не при-

Ford Motor

Компания Ford Motor, владея КПДУ, но при этом не являясь ее первичным бенефициаром, раскрыла информацию в примечаниях к финансовой отчетности так:

«В 2005 году в рамках сделки с компанией Hertz Ford Motor предоставила аккредитивы для обеспечения обязательств компании с переменной долей участия – Hertz Vehicle Financing. Эта компания полностью принадлежит Hertz, и Ford Motor не является первичным бенефициаром компании с переменной долей участия. Риски Ford Motor, связанные с участием в совместных предприятиях, рассматриваемых как компании с переменной долей участия, определяются главным образом на основании процента владения. Максимальная сумма возможных убытков, связанная с участием в компании с переменной долей участия, ограничивается размером инвестиций в акции этой компании».

меняется FIN 46 (r), и причины отсутствия необходимой для этого информации;

- характер, цели, размер (при наличии информации), виды деятельности КПДУ и характер связи между компанией и КПДУ;
- максимально возможную сумму убытков, которые компания может понести в связи с участием в КПДУ;
- сумму доходов, расходов, закупок, продаж или другие показатели деятельности, осуществляемой компанией с КПДУ, за все периоды, представленные в отчетности (если информацию за предыдущие периоды практически представить в отчетности невозможно, такую информацию можно не раскрывать). ■

¹ Право регресса – это право компании по возложенным на нее имущественным обязательствам требовать соответствующего возмещения от другого лица, несущего ответственность по тем же обязательствам. – *Примеч. редакции.*

СБЛИЖЕНИЕ в учете налогов на прибыль

Сухарев Игорь,

директор единого методологического центра компании «ФБК»,
член Национального совета по стандартам финансовой отчетности

Существует мнение, что российские ПБУ гораздо легче в применении, чем МСФО. Действительно, во многих аспектах требования ПБУ выполнить проще, чем соблюсти правила международных стандартов. Однако в случае с отложенными налогами ситуация обратная. После принятия ПБУ 18/02¹ практика российского учета текущего и отложенных налогов оказалась намного сложнее расчетов по МСФО.

Методы учета

В международной практике существуют два метода учета налогов: балансовый и метод отсрочки. В первой редакции МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (Income Taxes)² был указан метод отсрочки, однако в связи с принятием в 1996 году новой версии стандарта с 1 января 1998 года при составлении отчетности по МСФО применяется балансовый метод.

В ПБУ 18/02 не определен конкретный метод учета, положение довольно противоречивое, и одни пункты зачастую не соответствуют другим. В ПБУ присутствуют элементы метода отсрочки, балансового и пооперационного методов. Несмотря на это, совместить российский учет с учетом по МСФО вполне возможно.

Основным объектом в части учета налога на прибыль является разница между прибылями, которые получены по правилам бухгалтерского учета и налогообложения (рис.1 и 2).

Метод отсрочки основан на выявлении разниц в моментах признания доходов и расходов. Иными словами, в учете по бухгалтерским правилам доход, расход, прибыль или убыток признаются в одном периоде, а по правилам налогового законодательства – в другом. Такие разницы есть в любой налоговой юрисдикции и не являются спецификой России.

Балансовый метод основан на статических показателях баланса и трактует временную налоговую разницу как разницу в стоимости актива или обязательства (таблица).

¹ ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утв. приказом Минфина России от 19.11.02 № 114н. – Примеч. редакции.

² Дополнительно см. статью «МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» в этом номере на с. 10. – Примеч. редакции.

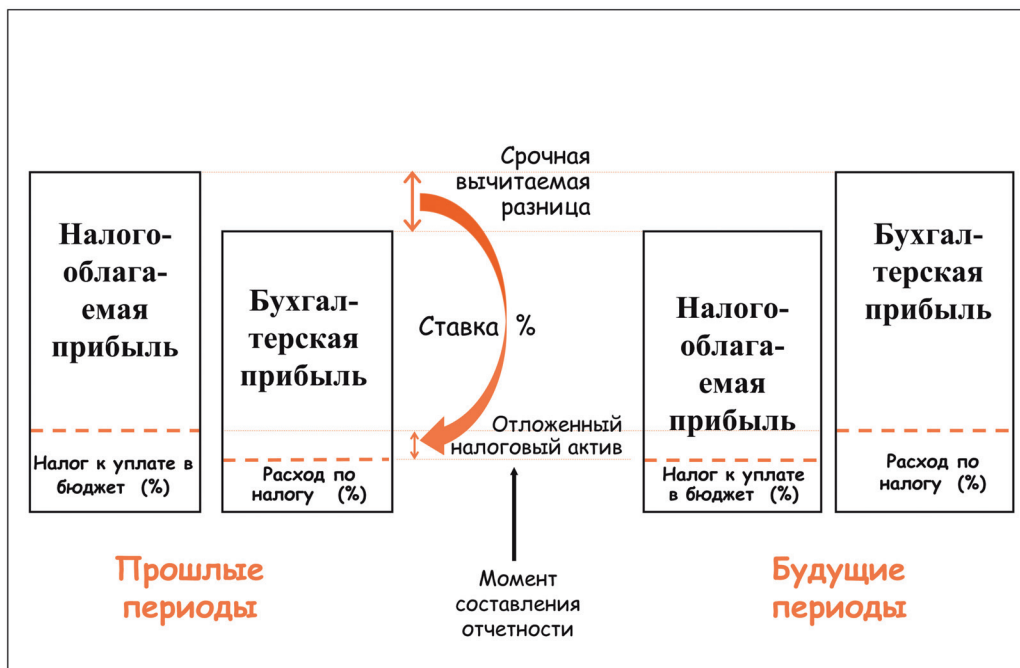


Рисунок 1 Вычитаемая срочная разница (timing difference) и отложенный налоговый актив

Например, компания «Альфа» купила основное средство за 100 руб. Глава 25 Налогового кодекса РФ позволяет 10% от стоимости ОС сразу списать на расходы как капитальные вложения, в бухгалтерском учете будет начисляться амортизация. Согласно методу отсрочки, основанному на показателях доходов и расходов, в налоговом учете расход в размере 10 руб. ($100 \times 10\%$) будет признан сразу в момент начала эксплуатации основного средства. В бухгалтерском учете он будет признаваться в следующих периодах путем начисления амортизации. Таким образом, возникают разные моменты признания одного и того же расхода.

Согласно балансовому методу стоимость ОС в целях налогообложения составит 90 руб., а в целях бухгалтерского учета – 100. Доход, получаемый от основного средства, будет уменьшаться на сумму расходов в виде амортизации, и эта сумма в налоговом учете

окажется меньше, чем в бухгалтерском. Поэтому компания заплатит дополнительный налог.

Получается, одно и то же явление может рассматриваться с разных позиций (отчета о прибылях и убытках или бухгалтерского баланса). Между данными методами нет противоречия, и их правильное применение дает один и тот же результат. Однако метод отсрочки менее эффективен, поскольку не позволяет охватить все операции, ведущие к возникновению налоговых разниц. Например, переоценка основных средств относится напрямую на изменение капитала и не включается в финансовый результат периода. Проведя переоценку, организация в бухгалтерском учете будет начислять амортизацию исходя из переоцененной стоимости ОС, но не сможет в таком же размере признать амортизацию в целях налогообложения и заплатит дополнительный



Рисунок 2 Налогооблагаемая срочная разница (timing difference) и отложенное налоговое обязательство

налог сверх той прибыли, которая будет получена в бухгалтерском учете. Сравнение доходов и расходов компании не позволит выявить налогооблагаемую разницу в момент переоценки.

В МСФО помимо переоценки ОС на капитал относят переоценку финансовых активов, удерживаемых для продажи, курсовые разницы, возникшие по зарубежному бизнесу и т.д.

Балансовый метод позволяет учесть эти операции и снижает вероятность возникновения ошибок, поскольку сокращает количество учетных процедур. Это связано с тем, что в российском учете доходы, расходы и амортизация ОС фиксируются ежемесячно, и каждый раз необходимо учитывать налоговые разницы. А баланс (если не составляется промежуточная отчетность) сводится один раз в год, соответственно проблема учета отложенных налогов возникает гораздо реже.

Совмещение учета

Основной причиной, препятствующей сближению учета налога на прибыль, является утверждение, что ПБУ 18/02 построено на методе отсрочки. Это мнение основано на том, что п. 8 ПБУ 18/02 определяет временные разницы как доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль и убытки в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом. Согласно такому определению необходимо применять не метод отсрочки, а пооперационный метод, то есть рассчитывать отложенные налоги по каждому отдельно взятому доходу и расходу, что гораздо сложнее, чем расчет по финансовым результатам.

Любой пункт положения нужно понимать не обособленно, а в контексте всего документа. Например, п. 13 ПБУ 18/02, устанавливающий правила учета временных разниц, гласит, что они отражаются обособленно в

Таблица Сходства и различия МСФО (IAS) 12 и ПБУ 18/02

Понятие	ПБУ 18/02	МСФО (IAS) 12
Временные разницы	Определяются через доходы и расходы, учитываются через стоимость активов и обязательств	Определяются и учитываются через стоимость активов и обязательств
Постоянные разницы	Определяются через доходы и расходы, исключаемые из расчета налоговой базы как отчетного, так и последующих периодов	Понятие не используется, но по сути это разница между бухгалтерской прибылью, умноженной на применяемую налоговую ставку, и расходом по налогу на прибыль ^{<1>}
Расход по налогу на прибыль	Не дает определения	Сумма, учитываемая при расчете чистой прибыли (убытка) за период в отношении текущего и отложенного налогов
^{<1>} МСФО требуют, чтобы выполнялась числовая сверка между результатом умножения бухгалтерской прибыли на применяемую налоговую ставку и расходом по налогу на прибыль. Разница между ними и есть эффект от постоянных разниц (аналог постоянных налоговых обязательств в российском учете) (пар. 81 МСФО (IAS) 12).		

аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая или налогооблагаемая временная разница. Аналогично в п. 14 ПБУ 18/02 сказано, что отложенные налоговые активы отражаются в бухучете на отдельном синтетическом счете и в аналитическом учете учитываются дифференцированно

по видам активов, в оценке которых возникла разница. Эти же требования предъявляются к учету налоговых обязательств в п. 15 ПБУ 18/02. Таким образом, целый ряд пунктов положения требует вести учет на основе оценки активов и обязательств.

Если считать это противоречием, то бухгалтер может использовать положения до-

Этапы учета отложенных налогов

1. Систематизация налоговых стоимостей активов и обязательств, то есть составление налогового баланса на базе данных налоговых регистров.
2. Определение разниц в стоимости активов и обязательств в бухгалтерском и налоговом балансе.
3. Определение отложенного налога на отчетную дату. Сумма разниц умножается на ставку налога на прибыль. Результат отражается в бухгалтерском балансе.
4. Сравнение суммы отложенного налога на отчетную дату с аналогичной величиной на предыдущую отчетную дату дает доход (расход) по отложенным налогам. Расход возникает, если увеличилось обязательство либо уменьшился актив (К-т 09 «Отложенные налоговые активы» либо К-т 77 «Отложенные налоговые обязательства»), а доход – при росте отложенного

налогового актива либо снижении отложенного налогового обязательства (Д-т 09 «Отложенные налоговые активы» или Д-т 77 «Отложенные налоговые обязательства»).

5. Из налоговой декларации берется текущая часть налога на прибыль.
6. Сумма текущего и отложенного налогов дает общий расход по налогу на прибыль за период.
7. Общий расход по налогу на прибыль за период вычитается из прибыли до налогообложения, и получается чистая прибыль. Так определяются показатели отчета о прибылях и убытках.
8. Сравнение суммы расхода по налогу на прибыль с результатом умножения прибыли на ставку (условным расходом по налогу на прибыль) дает величину постоянных налоговых обязательств (дополнительного налогового расхода).

Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг (утв. Минфином России 23.04.04),

(одоблено Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол от 22.04.04 № 25)

Переоценка ценных бумаг
до рыночной стоимости

НА, не являющиеся таковыми
для налогообложения

Резервы под обесценение
ценных бумаг

РБП, не являющиеся таковыми
для налогообложения

Реализация ОС с разным
финансовым результатом

Реализуемое имущество,
списанное в переходный период

Убытки по ОПХ

Основные средства,
первоначальной стоимостью до
10 тыс. руб.

Амортизация
переоцененных ОС

Признание в бухгалтерском
учете операций, учтенных в
переходной базе для
налогообложения

Переоценка ОС

Рисунок 3 **Временные разницы, трактуемые в российской практике как постоянные**

кумента, которые считает наиболее рациональными. При этом в п. 8 дается лишь определение временной разницы, а в других пунктах рассматриваются правила ее учета. Разница в доходах и расходах – не единственный случай возникновения временной разницы. Например, в п. 11 сказано, что вычитаемые временные разницы образуются в результате «излишне уплаченного налога, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным и в последующих отчетных периодах». В данном случае речь идет не о признании доходов и расходов в разные моменты, а о расчетах. Аналогичная ситуация с «убытком, перенесенным на будущее, неиспользованным для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но принятым в целях налогообложения в последующих отчетных периодах», а также с «применением, в случае продажи объекта основных средств,

разных правил признания остаточной стоимости». Эти пункты, а также отсрочки и рассрочки по уплате налога на прибыль, о которых говорится в п. 12, выходят за рамки определения, данного в п. 8.

Таким образом, при ведении учета необходимо ориентироваться на разницу в оценке активов и обязательств и применять балансовый метод, как того требует ПБУ 18/02. Это позволит сделать показатели отчетности более точными и сблизить российский учет с учетом по МСФО.

Одна из трудностей совмещения российского и международного учетов связана с постоянными разностями (рис. 3). МСФО не оперируют понятием постоянных разниц, но это не значит, что их не существует, просто они рассматриваются как специфические моменты налогообложения текущего периода (дополнительный налоговый расход). Зачастую специалисты путают постоянную разницу и временную. Например, по МСФО запасы



Рисунок 4 Классификация учетных налоговых объектов

оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости или чистой стоимости продажи. Согласно РСБУ оценка аналогична: если чистая стоимость продажи МПЗ снизилась, то создается резерв под снижение стоимости материальных ценностей. В налоговом учете резерв не создается, и бухгалтеры делают неправильный вывод, что если такого расхода нет вообще, то и разница является постоянной. Однако на самом деле она временная, и расход нельзя рассматривать в отрыве от финансового результата. Итоговый финансовый результат в бухгалтерском и налоговом учете будет одинаковый (было обесценение или нет). При использовании балансового метода подобных ошибок не возникает, поскольку разница в стоимости запасов неизбежно приведет к признанию отложенного налога.

Пример 1

Компания «Альфа» владела МПЗ себестоимостью 100 руб. После обесценения на 20 руб.

в бухгалтерском учете они были отражены по переоцененной стоимости 80 руб., был создан резерв под обесценение материальных ценностей. В налоговом учете стоимость актива остается той же – 100 руб. Если в следующем периоде компания продаст запасы за 75 руб., то в бухгалтерском учете будет отражен убыток от продажи МПЗ в размере 5 руб., в налоговом учете убыток составит 25 руб. Таким образом, с суммы 20 руб. компания «Альфа» в будущем будет освобождена от уплаты налогов.

Если при переоценке бухгалтер признает, что 20 руб. – налогооблагаемая постоянная разница, то при продаже материала необходимо будет признать вычитаемую постоянную разницу в том же объеме. Это не соответствует экономическому смыслу операций и исказит финансовую отчетность.

В данном случае речь идет о временной налоговой разнице и признании одного и того же финансового результата в разных периодах. В бухгалтерском учете убыток признается на

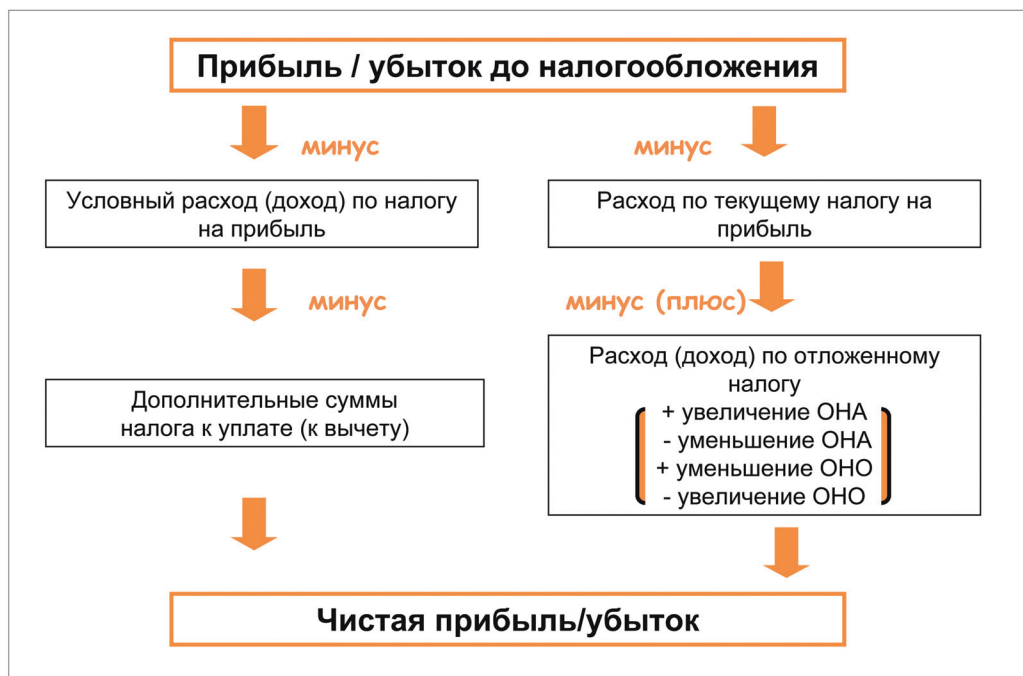


Рис. 5 Структура налогового расхода и его влияние на формирование показателя чистой прибыли

момент обесценения, а в налоговом учете – при продаже.

Ошибки при определении разниц возникают из-за различной классификации расходов и доходов. В одном виде учета они называются резервом, в другом – убытком от реализации, и поэтому зачастую воспринимаются бухгалтерами обособленно.

Трудности с терминологией

Много проблем у бухгалтеров связано с путаницей в терминологии. В ПБУ 18/02 разные термины зачастую применяются к одному и тому же явлению или один термин – к разным. Кроме того, составителями ПБУ была допущена теоретическая ошибка, поскольку понятия «отложенный налоговый актив» и «отложенное налоговое обязательство» используются в отчете о прибылях и убытках, тогда как активы и обязательства всегда отражаются в балансе (рис. 4). Или, например,

термин «постоянное налоговое обязательство» используется для обозначения динамического показателя. В данном случае лучше применять терминологию отчета о прибылях и убытках: «дополнительный налоговый расход», «постоянный налоговый расход», «дополнительные суммы к уплате» или «дополнительный налог».

В ПБУ 18/02 нет понятия «расход по налогу на прибыль». Однако компании отражают его в отчете о прибылях и убытках. В российском ОПУ раскрываются следующие данные:

- прибыль/убыток до налогообложения;
- текущий налог;
- отложенные налоговые активы;
- отложенные налоговые обязательства;
- чистая прибыль/убыток (рис. 5).

Однако компания показывает не активы и обязательства, а изменение отложенных налоговых активов и обязательств. Если сравнить данные баланса и ОПУ по отложенным налоговым активам и обязательствам, то

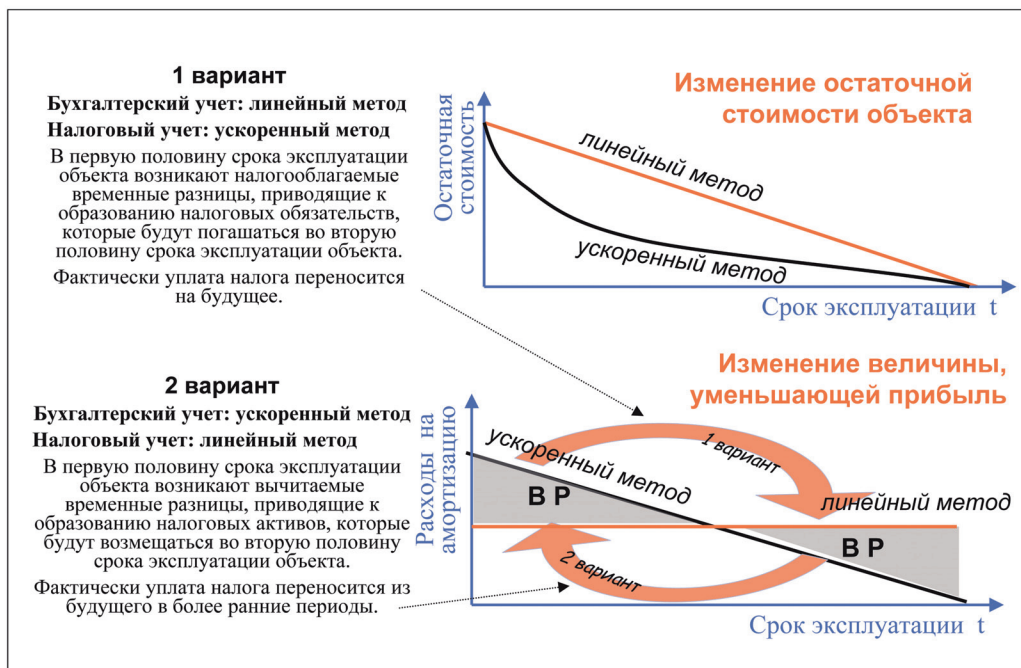


Рисунок 6 Образование и погашение временной разницы на примере амортизации

они будут различными. Такая терминология путает пользователя, поэтому в ОПУ лучше использовать «изменение отложенного налогового актива» и «изменение отложенного налогового обязательства» или «расход/доход по отложенному налогу». Это будет более точно отражать смысл показателей и соответствовать МСФО (рис. 5).

Другие отличия

В МСФО (IAS) 12 прописаны моменты учета, о которых не говорится в ПБУ 18/02. Например, согласно международным стандартам учет разниц и отложенных налогов, возникающих в результате переоценки, должен осуществляться за счет не текущего показателя расхода по налогу, а статьи капитала, на которую отнесена переоценка. В таких ситуациях в российском учете компании могут применять правила МСФО, ссылаясь на текст приказа Минфина России от 19.11.02 № 114н, где говорится, что данное положение приня-

то «во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности...»

Пример 2

Компания «Альфа» провела переоценку основного средства, увеличив его стоимость на 100 руб.

Отражение операции в учете (руб.):

Д-т 01 Основные средства	150
К-т 83 Добавочный капитал	150
Д-т 83 Добавочный капитал	50
К-т 02 Амортизация ОС	50
Д-т 83 Добавочный капитал	24
К-т 77 Отложенные налоговые обязательства	24

Признание переоценки на счете добавочного капитала и последующее отражение на нем налоговых последствий позволит сделать отчетность более достоверной и облегчит ве-

дение учета. Если такая схема не используется, то при каждом начислении амортизации придется признавать постоянную разницу. Это достаточно сложно, поскольку при учете ОС разницы возникают по многим причинам (при формировании первоначальной стоимости, переоценке и т.д.). И бухгалтер должен отслеживать, какую долю от общей разницы в прибыли нужно признать погашением прошлой временной разницы, какую постоянной разницей и что относится к новой временной разнице. Технически это крайне сложно, и для пользователя такая информация не имеет ценности.

ПБУ 18/02 не содержит строгих правил по зачету отложенных налоговых активов и обязательств, и фактически организация самостоятельно принимает решение о

зачете. В МСФО условия зачета довольно строгие, и компания обязана зачесть отложенные налоговые активы и обязательства, если налог должен уплачиваться в одной юрисдикции и это разрешается налоговым законодательством.

Российское налоговое законодательство (например, гл. 25 Налогового кодекса РФ) содержит ряд ограничений по взаимозачету. По сути это соответствует правилам МСФО и может регулироваться учетной политикой компании.

ПБУ не рассматривает вопрос применения известных будущих налоговых ставок и учет эффекта от изменения действующей налоговой ставки. Поэтому в данном случае компания также может применять требования МСФО. ■

выставка Кадровый менеджмент

Правильные инвестиции в персонал

- Директорам компаний
- Линейным менеджерам
- HR-руководителям

На выставке Вы сможете:

- познакомиться с новейшими методами работы с персоналом;
- оценить потенциал сотрудников;
- посетить круглые столы и мастер-классы ведущих специалистов;

Первые
25 посетителей
получат **ПОДАРОК**

19 октября

Москва

24 октября

Санкт-Петербург

30 октября

Киев

6 ноября*

Екатеринбург

15 ноября*

Алма-Ата

На выставке будут представлены разделы:

Тренинги	Социальный пакет
МВА	
E-learning	Программное обеспечение для HR-отделов
Подбор персонала	
Консалтинг	
Финансы и страхование	HR-литература

* Дата указана предварительно

ПРИМЕЧАНИЯ переводчика

Олег Аскери,

директор Института профессиональных управляющих,
издатель русского текста МСФО

За прошедшие с начала работы над переводом МСФО 10 лет мы стали свидетелями реформирования организации, разрабатывающей стандарты. Реформирование лондонского Комитета по международным стандартам финансовой отчетности началось в конце 1999 года и привело к изменению его устава и организационно-штатной структуры, а также номенклатуры разрабатываемых документов. В свете публикаций в российских профессиональных СМИ последнего времени представляется целесообразным обратить внимание на корректность перевода наименований основных действующих лиц, вовлеченных в процесс разработки МСФО.

МСФО: основные действующие лица

Кто теперь разрабатывает стандарты? Всякий, кто задастся таким вопросом, с удивлением обнаружит, что сегодня на него легче ответить по-английски: International Accounting Standards Board (IASB). Дело в том, что вариантов перевода наименования этого органа на русский язык существует как минимум пять. Сравним их.

Варианты перевода, предлагаемые на официальном сайте Минфина России и на сайте www.accountingreform.ru: «Правление Комитета по международным стандартам финансовой отчетности»; «Правление Ко-

митета по МСФО (IASB)»; «КМСФО (IASB)»; «Правление IASB».

Вариант, предлагаемый в «официальном»¹ переводе МСФО, подготовленном в Лондоне три года назад, – «Правление Международных стандартов бухгалтерского учета (ПМСБУ)».

Вариант, предлагаемый в нашем издании русского перевода МСФО-2007: «Совет по Международным стандартам финансовой отчетности».

Отбросим два откровенно неверных варианта перевода: «Правление IASB» и «Правление Международных стандартов бухгалтерского учета (ПМСБУ)». Первый не годится, потому что предполагает наличие у IASB не-

¹ «Официальный» русский перевод МСФО был опубликован в конце 2004 года на сайте лондонского Комитета по МСФО. Правомочность опубликования этого перевода была оспорена издательством Аскери в американском суде, и в середине 2005 года его размещение на сайте Комитета по МСФО было прекращено.

кой внутренней управляющей структуры, «правления», что не соответствует действительности. Второй ошибочен грамматически – у текста документа не может быть ни «правления», ни какого-либо иного управляющего органа.

Остается три варианта перевода для наименования организации, разрабатывающей стандарты:

- «Комитет по международным стандартам финансовой отчетности» («КМСФО»)¹;
- «Правление Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности» («Правление КМСФО»);
- «Совет по Международным стандартам финансовой отчетности» («СМСФО»).

Какой же из оставшихся трех вариантов перевода наиболее предпочтителен? Полагаем, что предлагаемый нами, и вот почему.

В декабре 1999 года управляющий орган существовавшего ранее Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (the Board of the International Accounting Standards Committee) утвердил новый устав организации, который предполагал изменение ее организационной структуры. Согласно этому уставу разработка стандартов возлагается на вновь сформированный орган – IASB (International Accounting Standards Board). Перевод его наименования как «Комитет по международным стандартам финансовой отчетности» в точности повторяет наименование предшественника IASB. Таким образом, использование этого варианта делает чрезвычайно затруднительным описание реформы организации-разработчика, ведь получается, что с 2000 года разработкой стандартов вместо прежнего «Комитета по международным стандартам финансовой отчетности» занимается... опять-таки «Комитет».

Еще хуже вариант «Правление КМСФО». Это правильный перевод наименования существовавшего ранее и впоследствии упраздненного органа управления КМСФО, но никак не названия вновь созданного органа, отвечающего за разработку стандартов в соответствии с новым уставом. Ведь его полномочия, подробно описанные в статьях 18–32 нового устава, не предполагают никаких управляющих функций. Напротив, он призван сосредоточиться исключительно на разработке и утверждении текстов новых международных стандартов финансовой отчетности.

Поэтому считаем, что для описания этой функции наиболее приемлемым вариантом перевода слова board является «совет».

Справедливости ради следует отметить, что трудности перевода наименования нового органа – разработчика стандартов – отчасти объясняются тем, что результаты реформы КМСФО были оформлены далеко не самым изящным образом. Так, хотя прежняя организация («Комитет») с принятием нового устава прекратила свое существование, ее правопреемником стал вновь созданный «Фонд Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности». Другими словами, самого комитета уже нет, а фонд его живет. Другая причина – широкая синонимия, допускаемая переводческими словарями при переводе слова board. Это и «правление», и «руководство», и «совет», и «коллегия».

В таких обстоятельствах перевод должен основываться на функциональном наполнении переводимого термина. Главная функция IASB – разработка стандартов – не имеет ничего общего с управленческими функциями. Поэтому все варианты перевода, связанные с использованием слова «правление», следует признать неудачными. ■

¹ Поскольку английское слово board означает в том числе «комитет», то с целью унификации приводимой в журнале терминологии редакция использует именно этот вариант перевода для обозначения организации, выпускающей международные стандарты финансовой отчетности. – *Примеч. редакции.*

Уважаемые читатели!

В каждом номере мы отвечаем на вопросы, которые волнуют не только бухгалтеров, начинающих изучать МСФО, но и в которых сложно разобраться даже давно работающим со стандартами специалистам. Пишите нам в редакцию по адресу: 119017, Москва, Малый Толмачевский пер., д. 1, B2B Media, для редакции журнала «МСФО: практика применения» или по электронной почте: info@msfo-mag.ru. Ответы на самые интересные вопросы мы обязательно опубликуем в журнале.

Вопрос-ответ

Наша организация приобрела дочернюю компанию за 10 млн руб. На конец отчетного периода из-за плохих финансовых показателей дочерней компании было признано обесценение инвестиции в размере 1 млн руб. Прибыль компании в целом составила 5 млн руб. Как определить величину отложенного налога и как его отразить в международном учете?

Главный бухгалтер ЗАО «БРАВО» (Москва)

Козлова О.И.

Согласно МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (Income Taxes) для того, чтобы отразить в отчетности отложенные налоги, необходимо последовательно выполнить следующие расчеты:

- 1) определить балансовую стоимость всех активов и обязательств;
- 2) рассчитать их налоговую базу;
- 3) определить временную разницу;
- 4) рассчитать отложенный налоговый актив или отложенное налоговое обязательство. Для этого временную разницу нужно умножить на ставку налога;
- 5) вычислить отложенный налог, который:
 - войдет в состав баланса;
 - будет внесен в отчет о прибылях и убытках.

Налоговая база актива составляет 10 млн руб. В связи с обесценением в налоговом учете она не корректируется, поэтому возникает разница между налоговой базой и балансовой стоимостью (9 млн руб.) в размере 1 млн руб.

Поскольку налоговая база актива больше его балансовой стоимости, то возникает вычитаемая временная разница и, следовательно, отложенный налоговый актив.

Таблица 1 Расчет отложенного налога

Показатели	Сумма, тыс. руб.
Балансовая стоимость	9000
Налоговая база	10 000
Разница между балансовой стоимостью и налоговой базой	1000
Сальдо счета отложенных налогов на конец года	240 (1000 × 24%)
Сальдо счета отложенных налогов на начало года	0
Разница сальдо на начало и конец отчетного периода	240 (240 - 0)

Таблица 2 Расчет текущего налога на прибыль

Показатели	Сумма, тыс. руб.
Прибыль	5000
Расход по налогу на прибыль (ставка 24%)	1200
Отложенный налог на прибыль (данные из табл. 1)	240
Текущий налог на прибыль	1440

Таблица 3 Учет налогов по МСФО

Объект учета	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Текущий налог на прибыль	«Прибыли и убытки»	«Расчеты по налогу на прибыль»
Отложенный налоговый актив	«Отложенный налоговый актив»	«Прибыли и убытки»
Отложенное налоговое обязательство	«Прибыли и убытки»	«Отложенное налоговое обязательство»

Расчет отложенного налога представлен в табл. 1.

Сальдо счета отложенных налогов на конец отчетного периода, показанное в табл. 1, отражается в балансе на конец отчетного периода. И в следующем году оно будет являться сальдо начальным. Сумма отложенных налогов, возникших или погашенных в отчетном периоде, определяется как разница начального и конечного сальдо счета отложенных налогов.

Отражение отложенного налогового актива в учете (тыс. руб.):

Д-т Отложенный налоговый актив 240

К-т Прибыли и убытки 240

Информация о ежегодных суммах корректировки отложенного налога, возникшего (погашенного) в отчетном периоде, отражается в отчете о прибылях и убытках, где исчисляется величина расхода по налогу на прибыль от бухгалтерской прибыли отчетного периода.

В параграфах 58–68 МСФО (IAS) 12 определяется порядок признания в отчетности текущего и отложенного налогов.

В отчете о прибылях и убытках текущий и отложенный налоги являются доходом или расходом и, соответственно, влияют на величину чистой прибыли (убытка) организации на отчетную дату.

Сумма текущего налога, не оплаченного на отчетную дату, отражается в балансе в качестве обязательства.

Если размер текущего налога меньше фактически уплаченного налога на прибыль на отчетную дату, то переплата отражается в балансе в качестве актива.

Расчет текущего налога на прибыль представлен в табл. 2 на с. 67.

Корреспонденция счетов приведена в табл. 3 на с. 67.

На балансе нашей организации числится оборудование стоимостью 3 млн руб. Срок его полезного использования в бухгалтерском учете – 5 лет. Для целей налогообложения он амортизируется в течение трех лет.

В момент приобретения основного средства его балансовая стоимость и налоговая база были равны.

На сегодня, к концу второго года эксплуатации, остаточная стоимость объекта в балансе равна 1,8 млн руб., налоговая база – 1 млн руб.

Показатель EBITDA¹ составляет 1,5 млн руб. Как определить величину отложенного налога за все годы эксплуатации и отразить его в международном учете?

Главный бухгалтер ЗАО «ФИН» (Москва)

Симонова Е.А.

В момент приобретения основного средства его балансовая стоимость и налоговая база равны, но уже в конце первого года эксплуатации балансовая стоимость равна 2400 руб., а налоговая база – 2000 руб. Причиной расхождения двух показателей явилось применение разных методов амортизации (табл. 4). В конце третьего года эксплуатации балансовая стоимость актива составит 1200 руб., а налоговая база будет равна 0, поскольку вся первоначальная стоимость основного средства была учтена при расчете прибыли в качестве амортизационных расходов. В соответствии с МСФО (IAS) 12 сначала определяются разницы по данным баланса на конец отчетного периода – между балансовой стоимостью и налоговой базой активов и обязательств. При этом отдельно суммируются все полученные вычитаемые разницы и отдельно все налогооблагаемые разницы. Затем, умножив полученные разницы на ставку налога на прибыль, определяется сальдо счета отложенных налогов на конец отчетного периода. Сравнивая сальдо счета отложенных налогов на начало и конец отчетного периода, получают общую сумму возникших или погашенных за отчетный период отложенных налогов. Эту сумму показывают в отчете о прибылях и убытках в составе расходов по налогу на прибыль как отложенный налог. Кроме того, на эту же сумму отражается операция на счете отложенных налогов за отчетный год.

Расчет отложенных налогов представлен в табл. 5.

Сальдо счета отложенных налогов, показанное в табл. 5, отражается в балансе на конец отчетного периода. И в следующем году оно будет являться сальдо начальным.

¹ EBITDA (Earnings Before, Interest Taxes Deprecation and Amortization) – финансовый показатель, прибыль до выплат по налогам, процентов по займам, отчислений на амортизацию + прочие неденежные расходы. – *Примеч. редакции.*

Таблица 4 Расчет балансовой стоимости и налоговой базы актива за пять лет

Показатели	Значения показателей, тыс. руб.				
	1-й год	2-й год	3-й год	4-й год	5-й год
Бухгалтерский учет					
Первоначальная стоимость основного средства	3000	3000	3000	3000	3000
Ежегодная амортизация	600	600	600	600	600
Накопленная амортизация	600	1200	1800	2400	3000
Бухгалтерская стоимость	2400	1800	1200	600	0
Налоговый учет					
Первоначальная стоимость основного средства	3000	3000	3000	3000	3000
Ежегодная амортизация	1000	1000	1000	-	-
Накопленная амортизация	1000	2000	3000	-	-
Налоговая база	2000	1000	0	0	0

Таблица 5 Расчет отложенных налогов

Показатели	Значения показателей, тыс. руб.				
	1-й год	2-й год	3-й год	4-й год	5-й год
Данные бухгалтерского баланса					
Балансовая стоимость	2400	1800	1200	600	0
Данные налогового баланса					
Налоговая база	2000	1000	0	0	0
Расчет отложенного налога					
Разница между бухгалтерской стоимостью и налоговой базой	400	800	1200	600	0
Сальдо счета отложенных налогов на конец года (ставка 24%)	96	192	288	144	0
Сальдо счета отложенных налогов на начало года	0	96	192	288	144
Разница сальдо на начало и конец отчетного периода	96 (96 - 0)	96 (192 - 96)	96 (288 - 192)	(144) (144 - 288)	(144) (0 - 144)

Таблица 6 Расчет текущего налога на прибыль

Показатели	Значения показателей, тыс. руб.				
	1-й год	2-й год	3-й год	4-й год	5-й год
Прибыль до вычета амортизации	1500	1500	1500	1500	1500
Амортизационные отчисления	600	600	600	600	600
Прибыль после вычета амортизации	900	900	900	900	900
Расход по налогу на прибыль (ставка 24%)	216	216	216	216	216
Отложенный налог на прибыль (данные из табл. 5)	96	96	96	(144)	(144)
Текущий налог на прибыль	120	120	120	360	360

Сумма отложенных налогов, возникших или погашенных в отчетном периоде, определяется как разница начального и конечного сальдо счета отложенных налогов. Данные о ежегодных суммах корректировки отложенного налога, возникшего (погашенного) в отчетном периоде, отражаются в отчете о прибылях и убытках, где исчисляется величина расхода по налогу на прибыль от бухгалтерской прибыли отчетного периода.

Расчет текущего налога на прибыль представлен в табл. 6 на с. 69.

При этом МСФО (IAS) 12 не предусматривает отражения в учете условного расхода по налогу на прибыль и постоянных налоговых обязательств. Текущий налог, определенный на базе налогооблагаемой прибыли, и суммы отложенных налогов, возникших в отчетном периоде, отражаются на соответствующих счетах «Текущий налог на прибыль» (аналог российского счета 68 «Расчеты по налогам и сборам») и «Отложенные налоги» (аналог российских счетов 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства») в корреспонденции со счетом «Расходы по налогу на прибыль» (аналог субсчета «Расходы по налогу на прибыль» российского счета 99 «Прибыли и убытки»).

В итоге сумма текущего налога на прибыль сразу уменьшает бухгалтерскую прибыль и отражается как обязательство перед бюджетом, которое уже не корректируется. Сумма отложенных налогов тоже отражается на счете «Прибыли и убытки» и одновременно на счете «Отложенные налоги».

Таким образом, корректировка сумм отложенных налогов производится через счет «Прибыли и убытки», не затрагивая счет расчетов с бюджетом, где фиксируется только сумма текущего налога.

В результате на счете «Прибыли и убытки» показывается общая сумма расхода по налогу на прибыль, которая состоит из текущего расхода по налогу на прибыль и отложенного расхода по налогу на прибыль.

Отражение в учете отложенных налогов за первый отчетный год (тыс. руб.):

Д-т Прибыли и убытки	96
К-т Отложенное налоговое обязательство	96
Д-т Прибыли и убытки, субсчет «Расходы по налогу на прибыль»	120
К-т Текущий налог на прибыль	120

*На вопросы отвечал Тенгиз Бурсулая,
старший аудитор ГК «Градиент Альфа»*

ФИНАНСОВЫЙ ДИРЕКТОР

ЧИТАЙТЕ В БЛИЖАЙШИХ НОМЕРАХ

КАК ВНЕДРИТЬ СИСТЕМУ СКОЛЬЗЯЩЕГО ПЛАНИРОВАНИЯ

Какие отклонения следует учитывать при скользящем планировании, как часто следует пересматривать бюджет

КАК ВЫЙТИ НА AIM

Особенности IPO на альтернативном рынке в Лондоне
Советы консультанта, опыт практиков

Опыт внедрения программы «1С: Управление производственным предприятием 8.0»

Проблемы, с которыми столкнулась компания при внедрении 1С, и пути их решения

КАК ЗАЩИТИТЬСЯ ОТ РЕЙДЕРОВ

Опыт финансового директора, которому удалось предотвратить недружественное поглощение компании

КАК УПРАВЛЯТЬ НЕПРОФИЛЬНЫМИ АКТИВАМИ

Опыт компании по выводу непрофильных активов из основного бизнеса

КАК ОРГАНИЗОВАТЬ ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ АКТА SOX

Основные положения SOX, которые следует учитывать при внедрении системы внутреннего контроля

КАК ОЦЕНИТЬ ОБЪЕКТ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ

Интервью с экспертом: методы оценки, рекомендации компаниям

**УЗНАЙТЕ О ПРОГРАММЕ СКИДОК НА ПОДПИСКУ
по тел.: (495) 101-3676 и на сайте: www.fd.ru/fd**

Уважаемые читатели!

Мы продолжаем публикацию бизнес-кейсов. Находя ответы на поставленные вопросы, начинающие специалисты смогут узнать для себя что-то новое и повысить профессиональный уровень, а опытные – проверить свои знания. Руководители могут использовать такой бизнес-кейс в качестве теста для специалистов по МСФО. Ответы и подробный алгоритм решения вы сможете прочитать в следующем номере журнала.

Бизнес-кейс

Присылайте свои ответы на бизнес-кейс до 25 августа 2007 года в редакцию по адресу: 119017, Москва, Мал. Толмачевский пер., д. 1, B2B Media, для редакции журнала «МСФО: практика применения» или по электронной почте: info@msfo-mag.ru. Имя автора, приславшего правильный ответ, будет опубликовано в следующем номере, а сам автор получит от редакции памятные сувениры.

Определение налоговой базы

Исходные данные

1. Стоимость машины составляет 100 тыс. руб. Для целей налогообложения в текущем и предыдущих периодах было списано 30 тыс. руб. в качестве износа ОС. Оставшаяся стоимость будет списана в целях налогообложения как износ или как списание при выбытии. Выручка, получаемая в результате использования машины, будет облагаться налогом, и любой убыток при выбытии будет вычитаться при определении налогооблагаемой прибыли.

2. Проценты к получению имеют балансовую стоимость 100 тыс. руб. Соответствующая выручка по процентам облагается налогом по кассовому методу.

3. Займы выданные имеют балансовую стоимость 100 тыс. руб. Соответствующая выручка в части начисленных процентов уже была включена в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) в прошлом периоде. Основная часть займа в будущих периодах при возврате налогом облагаться не будет.

4. Начисленные проценты по государственным ценным бумагам имеют балансовую стоимость 50 тыс. руб. В юрисдикции компании «Альфа» доход от процентов по таким бумагам не облагается налогом.

5. Текущие обязательства включают начисленные расходы, балансовая стоимость которых составляет 95 тыс. руб. Соответствующие расходы будут вычитаться из налогооблагаемой прибыли по кассовому методу.

6. Текущие обязательства включают выручку по процентам, полученную авансом, балансовая стоимость которой составляет 40,1 тыс. руб. Соответствующая выручка была обложена налогом по кассовому методу.

7. Текущие обязательства включают начисленные расходы, балансовая стоимость которых составляет 84 тыс. руб. Соответствующие расходы были учтены при расчете налогообложения в предыдущие периоды.

8. Текущие обязательства включают начисленные пени и штрафы, балансовая стоимость которых составляет 15 тыс. руб. Пени и штрафы не вычитаются для целей налогообложения.

9. Балансовая стоимость займа составляет 1000 тыс. руб. Его выплата не имеет налоговых последствий.

Требуется определить

Необходимо определить налоговую базу актива или обязательства компании «Альфа» в каждом из вышеперечисленных случаев.

Ответ на задание бизнес-кейса

Опубликовано: 2007, № 3, с. 84.

Начисление амортизации основных средств

Исходные данные

Согласно учетной политике компании «Альфа» в первый год использования актива специалист по МСФО начисляет амортизацию за полный год и не начисляет в год его выбытия. Это правило применяется для всех долгосрочных активов. В таблице представлена информация об активах, находящихся на балансе компании на начало 2007 года.

Кроме того, по нескольким активам имеется дополнительная информация.

Актив А. В 2007 году руководство компании определило, что срок полезного использования актива составит не 10, а 17 лет. По истечении срока полезного использования не ожидается никакой остаточной стоимости.

Актив В. В течение 2007 года компания истратила 10 тыс. руб. на улучшение актива, что позволило увеличить его ресурс на 40 тыс. единиц. До

Таблица Информация об ОС компании «Альфа»

Показатель	Актив А	Актив Б	Актив В	Актив Г	Актив Д
Стоимость, руб.	92 000	127 500	27 800	70 000	150 000
Год ввода в эксплуатацию	2004	2007	2002	2003	2007
Метод амортизации	Линейный	Уменьшаемого остатка (коэффициент ускорения: 2)	Единицы выработки	Линейный	Суммы чисел лет
Срок полезного использования	10 лет	5 лет	100 тыс. шт.	7 лет	5 лет
Ликвидационная стоимость, руб.	Нет	5000	3800	Нет	15 000

2007 года было произведено 65 тыс. единиц, в 2007 году – 20 тыс. единиц. В результате усовершенствований ликвидационная стоимость актива не изменилась. Затраты на усовершенствование были отражены по дебету счета «Накопленная амортизация».

Актив Г. В течение 2007 года актив Г был продан за 25 000 руб. Бухгалтер отразил операцию в учете следующим образом (руб.):

Д-т Расходы по амортизации	10 000
Д-т Денежные средства	25 000
К-т Актив Г	35 000

Актив Д. Был приобретен в конце 2007 года на смену активу Г, который был в этом же году продан.

Требуется определить

Какие проводки необходимо выполнить по учету каждого актива в 2007 году, а также проводки для исправления ошибок и правильного начисления амортизации.

Решение

1. Поскольку актив А используется три года, то его остаточная стоимость на 1 января 2007 года составляет 64 400 руб. ($92\,000 / 10 \times 7$). Срок полезного использования изменился, поэтому ежегодные амортизационные отчисления начиная с 2007 года будут составлять 4600 руб. ($64\,400 / (17 - 3)$).

Отражение операций в учете (руб.):

Д-т Расходы на амортизацию актива А	4600
К-т Накопленная амортизация по активу А	4600

2. Метод уменьшаемого остатка предполагает, что по мере износа ОС его производительность уменьшается, и значит, постепенно выгода, которую предприятие от него получает, становится меньше. Годовая норма амортизации для актива Б с учетом коэффициента ускорения составит 40% ($100\% / 5 \times 2$). Расчет сумм амортизационных отчислений представлен в таблице.

Отражение операций в учете (руб.):

Д-т Расходы на амортизацию актива Б	51 000
К-т Накопленная амортизация по активу Б	51 000

Таблица Расчет сумм амортизационных отчислений по активу Б

Год	Балансовая (остаточная) стоимость на начало года, руб.	Норма амортизации, %	Амортизационные отчисления, руб.	Накопленная амортизация, руб.	Балансовая (остаточная) стоимость на начало года, руб.
2007	127 500	40	51 000	51 000	76 500
2008	76 500	40	30 600	81 600	45 900
2009	45 900	40	18 360	99 960	27 540
2010	27 540	40	11 016	110 976	16 524
2011	16 524	40	6609,6	117 585,6	9914,4

3. По активу В накопленная амортизация на 1 января 2007 года составила 15 600 руб. $(27\,800 - 3\,800) \times 65\,000 / 100\,000$), а остаточная стоимость – 12 200 руб. $(27\,800 - 15\,600)$.

После усовершенствования остаточная стоимость составит 22 200 руб. $(12\,200 + 10\,000)$, и амортизационные отчисления в 2007 году будут равны 4906 руб. $(22\,200 - 3\,800) / (100\,000 - 65\,000 + 40\,000) \times 20\,000$).

Отражение операций в учете (руб.):

Д-т Накопленная амортизация по активу В	10 000
К-т Счета расчетов	10 000

Д-т Расходы на амортизацию актива В	4906
К-т Накопленная амортизация по активу В	4906

4. По активу Г накопленная амортизация на 1 января 2007 года составила 40 000 $(70\,000 / 7 \times 4)$.

Отражение операции выбытия в учете (руб.):

Д-т Накопленная амортизация по актив Г	40 000
Д-т Денежные средства	25 000
Д-т Убыток от реализации актива	5000
К-т Первоначальная стоимость актива Г	70 000

Проводки, сделанные бухгалтером в 2007 году, должны быть сторнированы.

5. В МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment) нет упоминания о методе суммы числа лет срока полезного использования. Однако если его использование экономически обосновано, то применение данного метода допустимо. Для актива Д сумма числа лет составляет 15 $(5 + 4 + 3 + 2 + 1)$, поэтому амортизационные отчисления в 2007 году будут составлять 45 000 руб. $(150\,000 - 15\,000) / 15 \times 5$).

Отражение операции в учете (руб.):

Д-т Расходы на амортизацию актива Д	45 000
К-т Накопленная амортизация по активу Д	45 000

Бизнес-кейс подготовлен Академией Делойт

Тест

Предлагаем Вам проверить свои знания в области МСФО с помощью теста. Требуется определить, верны или нет приведенные ниже утверждения. Ответы даны на стр. 103.

1. Компания нарушила условия долгосрочного кредитного договора до отчетной даты. После отчетной даты она получила от кредитора отсрочку для устранения нарушения. Этот факт является корректирующим событием.
2. Единица, генерирующая денежные средства, на которую был распределен гудвил, должна тестироваться на обесценение только один раз в год.
3. Компания может классифицировать некотируемые облигации как инвестиции, удерживаемые до погашения.
4. Объединения бизнесов или компаний, образующих совместную деятельность, учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» (Business Combinations).
5. Компания может проводить ежегодный тест на обесценение гудвила, включенного в балансовую стоимость инвестиций в ассоциированную компанию.
6. Новая редакция МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (Borrowing Costs), обязательная для применения при составлении годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 2009 года или позднее, не разрешает списывать затраты по займам на приобретение основных средств на расходы и отражать их в отчете о прибылях и убытках.
7. Отложенные налоговые активы и обязательства должны раскрываться в примечаниях к финансовой отчетности с выделением сумм, погашение или возмещение которых ожидается по истечении более чем 12 месяцев после отчетной даты.
8. Признание выручки, возникающей в связи с договором аренды, рассматривается в МСФО (IAS) 18 «Выручка» (Revenue).
9. Если в консолидированной отчетности компания учитывает вложения в совместно контролируемые предприятия в соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement), то в своей отдельной финансовой отчетности она обязана учитывать такие вложения согласно МСФО (IAS) 39.
10. Компания не обязана раскрывать в бухгалтерском балансе или в примечаниях к финансовой отчетности информацию о каждом резерве в составе капитала.

ОТЧЕТНОСТЬ по МСФО в MS Excel

Лев Шуклов,

ведущий финансовый аналитик ООО «Рамблер Интернет Холдинг»¹

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

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

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

1. Учетная политика международного учета. Этот документ описывает принятые в компании правила учета объектов, по кото-

рым МСФО допускают несколько альтернативных вариантов учета, а также те операции, технология выполнения которых прямо не прописана в стандартах (например, определение существенности, методы амортизации основных средств, технология расчета резервов по сомнительным долгам и т.д.).

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

¹ В настоящее время автор работает в другой компании. – Примеч. редакции.

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

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

Трансформационная модель

Трансформационная модель представляет собой файл электронной таблицы MS Excel,

Справка

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

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

Все расчеты выполняются согласно методологии трансформации и учетной политики компании.

Лист корректировок «Расчеты»

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

В системе «1С: Предприятие 8.0» создан специальный регистр учета ОС по международным стандартам финансовой отчетности.

Система документооборота компании построена таким образом, что заявки на приоб-

¹ Субконто – это понятие используется в информационных программах по бухгалтерскому учету («1С» и др.) и означает аналитический признак счета. По назначению субконто схож с субсчетом. – *Примеч. редакции.*

² Регистры МСФО – это оборотно-сальдовые ведомости, журналы-ордера и другие документы в «1С: Предприятие 8.0», в которых показаны данные учета хозяйственных операций по международным стандартам. Например, учет дебиторской задолженности в соответствии с МСФО ведется специалистами по каждому контрагенту независимо от российского учета. Журнал, в котором представлены данные о дебиторской задолженности по международным стандартам в «1С», является одним из регистров МСФО. Параллельно в системе «1С» собираются данные о дебиторской задолженности по российскому плану счетов – они используются при составлении российской отчетности и, как правило, не совпадают с данными регистров МСФО.

Таблица 1 Фрагмент карты трансформации

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

речение основных средств, накладные и счета поступают сначала в финансовый отдел, где в соответствии с учетной политикой компании в регистр учета основных средств по МСФО вносятся необходимые записи. После этого документы поступают в бухгалтерию, где формируются проводки по российским стандартам.

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

Отбор данных осуществляется за определенный период по специальным меткам¹.

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

В информационной системе есть возможность вручную настраивать формулы для расчета необходимых показателей, которые нужно выгружать в электронную таблицу MS Excel. В таблице такие формулы можно вставить в любую ячейку, в результате получается обновляемый лист данных, в котором на ос-

¹ Метка – ссылка или формула в ячейке таблицы. Система «1С: Предприятие 8.0» анализирует таблицу и по метке определяет местонахождение исходных данных, производит необходимые вычисления и записывает в ячейку запрашиваемый результат. Например, метка может представлять ссылку вида {1C053}. В программе «1С» настраивается алгоритм расчетов (например, выручки по какому-нибудь виду услуг) и результат записывается в ту ячейку таблицы, где стоит метка {1C053}, меняя ее значение на число.

Fixed assets - Servers				
Depreciation method - straight line 5 years				
Gross Book value	1C{"0000000000000022","DateS","DateE"}			
Additions	1C{"0000000000000126","DateS","DateE"}			
Disposals	1C{"0000000000000127","DateS","DateE"}			
Depreciation	1C{"0000000000000128","DateS","DateE"}			
Impairment reseve	1C{"0000000000000142","DateS","DateE"}			
Gross book value	1C{"0000000000000170","DateS","DateE"}			
		0		

Рисунок 1 Шаблон выгрузки данных из информационной системы в электронную таблицу

	A	B	C	D	H	I	J	K	L
1			Rambler 2005		Apr	May	June	adj	July
349									
350			General expenses						
351									
352			Telecom - Rambler telecom	I	5 603	5 198	4 744		6 602
353			Telecom - mobile	A	500	592	500	-	500
359			Property tax	A	2 400	2 400	2 400	- 140	2 400
360			Software support & update	A	1 520	1 621	332	700	1 392
362			Office consumables	C	809	662	1 278	-	1 994
363			Office supplies		2 198	5 221	2 477	-	1 871
364			paper	C	525		527	-	-
365			general office supplies	C	254	4 097	1 159	-	900
366			cartridges	C	-	-	488	-	321
367			computer parts	C	1 419	1 124	303	-	650
368			Travel & Transportation		-	1 952	3 838	-	1 101
369			busines trips	C	-	1 952	3 838	-	1 101
370			other	C	-	-	-	-	-
371			Commissions	C	733	-	-	-	-
372			Other		5 758	6 925	5 811	7 295	5 531
373			bank charges	C	945	1 909	1 118	-	1 703
374			RKM administrative		350	350	350		350
375			subscriptions & reg. Fees	A	-	-	-	-	-

Рисунок 2 Фрагмент листа корректировок «Начисления»

нове выгружаемой информации могут проводиться корректировки по определенному алгоритму, который представляет собой методологию трансформации.

Лист «Расчеты» обеспечивает проведение корректировок, связанных с учетом дебиторской и кредиторской задолженностей, финансовых инструментов и проч., согласно стандартам МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представ-

ление информации» (Financial Instruments: Disclosure and Presentation) и МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement). Например, корректировки, связанные с дисконтированием долгосрочной кредиторской задолженности, реклассификацией финансовых инструментов, расчетом эффективных процентных ставок для признания займов и т.д. Лист корректи-

Таблица 2 Схема формирования отчетности по МСФО в MS Excel

Статьи отчетов	Лист корректировок	Источник данных для расчетов	Основание
Отчет о прибылях и убытках			
Выручка	«Начисления» (рис. 2)	Параллельный учет в информационной системе МСФО	МСФО (IAS) 18 «Выручка» (Revenue), ПКИ (SIC) 31 «Выручка – бартерные операции, включающие рекламные услуги» (Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services)
Прочие доходы (продажа оборудования)	«Расчеты»	Параллельный учет в информационной системе МСФО	МСФО (IAS) 18, МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment)
Процентные доходы	«Начисления»	Данные РСБУ; корректировки в таблицах МСФО (продажа в кредит и прочие)	МСФО (IAS) 18
Заработная плата	«Начисления»	К-т счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» российского ПС	МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (Employee Benefits)
Операционные расходы	«Начисления»	Счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 91 «Прочие доходы и расходы» российского ПС	МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors), МСФО (IAS) 14 «Отчетность по сегментам» (Segment Reporting), МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (Borrowing Costs); МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (Related Party Disclosures)
Юридические и профессиональные расходы	«Начисления»	Счета 26 «Общехозяйственные расходы», 91 «Прочие доходы и расходы» российского ПС	МСФО (IAS) 8, МСФО (IAS) 14, МСФО (IAS) 23, МСФО (IAS) 24
Коммерческие расходы	«Начисления»	Счет 44 «Расходы на продажу» российского ПС	МСФО (IAS) 8, МСФО (IAS) 14, МСФО (IAS) 23, МСФО (IAS) 24
Общие и административные расходы	«Начисления»	Счет 26 «Общехозяйственные расходы» российского ПС	МСФО (IAS) 8, МСФО (IAS) 14, МСФО (IAS) 23, МСФО (IAS) 24
Амортизация и обесценение	«Расчеты»	Параллельный учет в информационной системе МСФО	МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment), МСФО (IAS) 17 «Аренда» (Leases), МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (Impairment of Assets)
Процентные расходы	«Начисления»	Данные РСБУ; корректировки в таблицах МСФО (покупка в кредит и другие)	МСФО (IAS) 8, МСФО (IAS) 14, МСФО (IAS) 23, МСФО (IAS) 24
Налог на прибыль	«Начисления»	Счет 99 «Прибыли и убытки» российского ПС	МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (Income Taxes)

Статьи отчетов	Лист корректировок	Источник данных для расчетов	Основание
Прибыль / убыток по курсовым разницам	«Расчеты»	Автоматический расчет в модели трансформации	МСФО (IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов» (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)
Баланс			
Основные средства	«Расчеты»	Параллельный учет в информационной системе МСФО	МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 17, МСФО (IAS) 23, МСФО (IAS) 36, МСФО (IAS) 40 «Инвестиции в недвижимость» (Investment Property), МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations)
Нематериальные активы	«Расчеты»	Параллельный учет в информационной системе МСФО	МСФО (IAS) 36, МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets)
Долгосрочные финансовые вложения	«Финансирование»	Счет 58 «Финансовые вложения» российского ПС	МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» (Financial Instruments: Disclosure and Presentation), МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement), МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (Consolidated and Separate Financial Statements), МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциируемые организации» (Investments in Associates), МСФО (IAS) 36
Отложенные налоговые активы	«Отложенные налоги»	Счет 09 «Отложенные налоговые активы» российского ПС	МСФО (IAS) 12
Запасы	«Расчеты»	Счета 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» российского ПС	МСФО (IAS) 2 «Запасы» (Inventories)
Дебиторская задолженность	«Расчеты»	Листы «Начисления», «Денежные потоки»	МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39
Краткосрочные финансовые вложения	«Финансирование»	Счет 58 «Финансовые вложения» российского ПС	МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39, МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 28, МСФО (IAS) 36
Денежные средства	«Денежные потоки»	Счета 50 «касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» российского ПС	МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств» (Cash Flow Statements)
НДС к возмещению	«Итоговые расчеты»	Счет 19 «НДС по приобретенным ценностям» российского ПС	-

Статьи отчетов	Лист корректировок	Источник данных для расчетов	Основание
Долгосрочные заемные средства	«Финансирование»	Счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам» российского ПС	МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39, МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 28, МСФО (IAS) 36
Долгосрочная задолженность по финансовому лизингу	«Финансирование»	Параллельный учет в информационной системе МСФО	МСФО (IAS) 17
Отложенные налоговые обязательства	«Отложенные налоги»	Счет 77 «Отложенные налоговые обязательства» российского ПС	МСФО (IAS) 12
Резервы предстоящих расходов	«Начисления»	Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» российского ПС	МСФО (IAS) 37
Кредиторы и начисленные обязательства	«Расчеты»	Листы «Начисления», «Денежные потоки»	МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39
Краткосрочные займы	«Финансирование»	Счет 66 «Расчеты по краткосрочным займам и кредитам» российского ПС	МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39, МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 28, МСФО (IAS) 36
Краткосрочные обязательства перед бюджетом	«Расчеты»	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» российского ПС	-
Текущая часть обязательств по долгосрочным займам	«Финансирование»	Автоматический расчет в модели трансформации	МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39
Уставный капитал	«Итоговые расчеты»	Счет 80 «Уставный капитал» российского ПС	МСФО (IAS) 8
Эмиссионный доход и резерв переоценки	«Итоговые расчеты»	Счет 83 «Добавочный капитал» российского ПС	МСФО (IFRS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements), МСФО (IAS) 8
Нераспределенная прибыль	«Итоговые расчеты»	Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» российского ПС	МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 8

Level 02	Level 03	Level 04	January	February
Rambler - Медиа			33 379,11	81 457,08
Rambler - Top100	Авто/Мото		4 470,00	4 426,94
	Администрация		328,43	388,14
	Аналитика		298,03	352,22
	Банки	динамический баннер 728x90		
		спонсорский блок		
		фиксированный баннер 728x90		
	Банки Total			
	Безопасность		752,15	139,29
	Бизнес и Финансы			250,88
	Все страницы статистики			
	Главная страница			
	Города/Регионы			
	Дети		528,00	352,00
	Железо		520,67	385,00
	Законы		535,86	633,29
	Игры			
	История			

Рисунок 3 Фрагмент сводной таблицы учета реализации

ровок «Расчеты» связан с листами корректировок «Начисления» и «Денежные потоки». Их информация используется для расчета дебиторской и кредиторской задолженностей по статьям затрат и контрагентам.

Лист корректировок «Начисления»

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

В компании ведется параллельный учет реализации по РСБУ и МСФО. Такая необходимость вызвана спецификой рекламного бизнеса. В соответствии с международными стандартами компания должна отражать выручку в момент фактического выполнения услуг, а по РСБУ – в момент подписания соответствующего документа. В рекламном бизнесе это означает, что в российском учете реализация признается в момент полного выполнения заказа на размещение рекламы и подписания соответствующего акта. Однако компания имеет техническую возможность отслеживать реальный объем оказанных рекламных услуг во времени и поэтому

еженедельно формирует учетные регистры реализации по МСФО и признает часть выручки по мере оказания услуг. За счет этого полученные данные носят оперативный характер и позволяют судить о стадии завершения сделок по состоянию на отчетную дату.

Ежемесячно эти данные выгружаются в различные сводные таблицы (рис. 3¹), которые связаны с трансформационными таблицами корректировок, например «Начисления» и «Итоговые корректировки». Они позволяют представить информацию из базы данных системы «1С: Предприятие 8.0» в том виде, в котором это необходимо для составления отчетности.

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

¹ Приведенные во фрагментах здесь и далее данные являются условными, приводятся с целью продемонстрировать используемую компанией «Рамблер» модель трансформации отчетности и не имеют отношения к реальной финансовой деятельности «Рамблер».

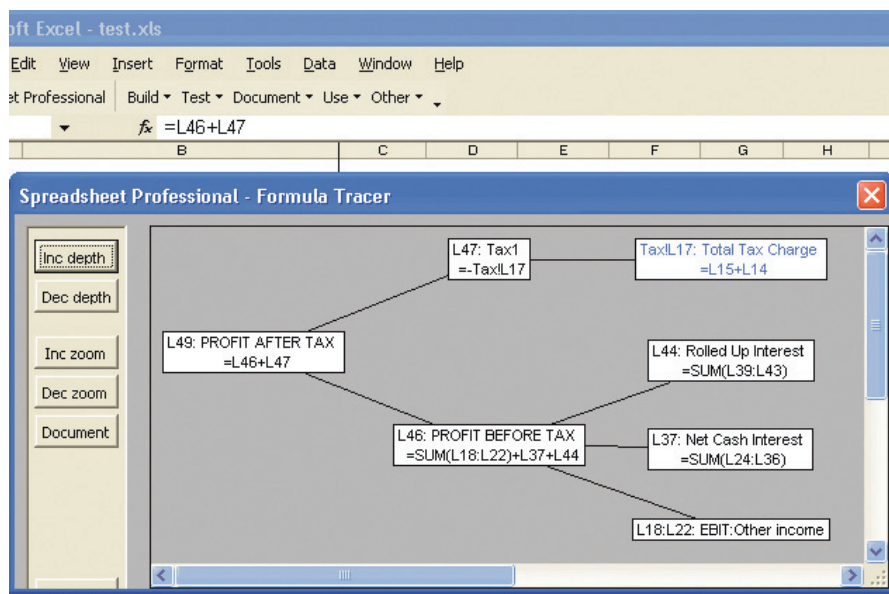


Рисунок 4 Анализ формирования показателей при помощи программы Spreadsheet Professional

ющие рекламные услуги» (Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services).

Лист «Денежные потоки»

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

Для формирования сумм по счету 58 «Инвестиции и финансовые вложения» международного плана счетов используются данные российского учета и листа корректировок «Финансирование». Согласно

МСФО (IAS) 39 в MS Excel выделяются инвестиции, предназначенные для торговли, удерживаемые в наличии для продажи, и другие. Здесь же производятся корректировки, связанные с выделением инвестиций в ассоциированные компании, которые в дальнейшем учитываются по методу долевого участия. После разделения финансовых вложений на категории их стоимость корректируется в соответствии с учетной политикой компании (справедливая или амортизируемая). Резерв снижения стоимости финансовых вложений, начисленный в российском учете, списывается и начисляется вручную на основе учетной политики по МСФО, поскольку методика его расчета отличается от РСБУ.

Лист корректировок «Отложенные налоги»

Выполняет расчет отложенных налогов балансовым методом. При этом импортируются данные из базы российского налогового учета «1С: Предприятие 8.0» в разрезе статей баланса и данные, полученные в форме ба-

ланса по МСФО в результате корректировок, сделанных на других листах. Таким образом, баланс компании по МСФО сопоставляется с балансом компании в налоговом учете и рассчитываются корректировки по отложенным налогам. Поскольку в МСФО все различия являются временными и согласно МСФО (IAS) 12 представляют собой различия между балансовой стоимостью актива (обязательства) в МСФО и его налоговой базой, то они складываются из двух составляющих: различия между российским бухгалтерским и налоговым учетом (как временных, так и постоянных) и различия между бухгалтерским и международным учетом, вызванных корректировками. Поскольку в трансформационных таблицах легко проследить корректировки бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, то, зная различия между бухгалтерским и налоговым учетом, можно легко выявить структуру отложенных налоговых активов (обязательств) в МСФО и скорректировать соответствующие данные российского учета.

Лист «Итоговые корректировки»

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

При формировании отчета о прибылях и убытках в соответствии с МСФО программа производит корректировку данных российских счетов учета затрат. На основе классификатора затрат, используемого в МСФО и заложенного в электронную таблицу MS Excel, затраты перераспределяются

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

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

¹ Подробнее о программных продуктах, позволяющих создавать, изменять и использовать для различных целей электронные таблицы см. статью «Расширяем возможности электронных таблиц» («МСФО: практика применения», 2007, № 1, с. 84). – *Примеч. редакции.*

² Тестирование табличных форм заключается в проверке однородности формул и типа ячеек, достоверности ссылок и просчете контрольных сумм.

Первая отчетность в MS Excel



Интервью с ведущим специалистом отдела трансформации в МСФО торгово-промышленной группы «Терна»

Оксаной Киянской

– Оксана, расскажите, почему при составлении первой отчетности по МСФО Вы оставили свой выбор на табличном редакторе MS Excel?

– Для ведения бухгалтерского учета все компании группы используют программный продукт «1С». Когда покупалась эта система, ни о какой отчетности по МСФО речи не шло. Эта задача возникла не так давно и была вызвана желанием руководства повысить инвестиционную привлекательность ТПП «Терна», поскольку компанией размещено уже два облигационных займа. Так как компания находится на начальном этапе внедрения в МСФО, было решено составлять отчетность с помощью MS Excel — самого доступного и экономичного инструмента.

– Какие операции Вы проводите в MS Excel? Какие расчеты или корректировки выполняете?

– Мы используем табличный редактор при трансформации и составлении консолидированной отчетности. Сегодня она готовится один раз в год, поэтому он для этого вполне подходит.

На первом этапе с помощью MS Excel производится сбор и выверка исходных данных бухгалтерского учета и аналитических расшифровок путем выгрузки из программы «1С» в формате электронных таблиц. Зачастую информации, содержащейся в базе «1С», недостаточно, чтобы составить отчетность в соответствии с МСФО. Поэтому по каждой компании группы созданы дополнительные аналитические таблицы по всем основным объектам учета (активам, собственному капиталу, обязательствам, доходам и расходам). Наряду с ними используются расчетные таблицы по дисконтированию долгосрочных займов и кредитов, арендных платежей и по расчету отложенных налогов. В основном работа по заполнению аналитических таблиц ведется вручную. Когда аналитические таблицы готовы, а данные в них пересчитаны, выпол-

Справка

Холдинговая компания ЗАО «ТПГ «ТЕРНА» создана в 1992 году. Предприятия, входящие в группу, занимаются производством и продажей отделочных строительных материалов, продаж электро-техники, светотехники, комплексных систем безопасности, а также инвестиционной деятельностью, оказанием консультационных и посреднических услуг, логистикой и организацией перевозок. В группу входят 14 юридических лиц. Выручка по МСФО за 2006 год составила более 6 млрд руб.

няются корректирующие проводки. Для этого создается трансформационная таблица и по каждой статье формируется конечный результат в соответствии с МСФО.

Далее с помощью табличного редактора выполняется консолидация отчетностей компаний, входящих в ТПГ «Терна». Для этого создаются дополнительные таблицы по выявлению внутригрупповых оборотов, расчету нереализованной прибыли и другие.

– Какие преимущества или недостатки такого составления отчетности Вы могли бы выделить?

– Конечно, основными преимуществами MS Excel в данном случае являются простота, доступность и понятность любому пользователю, а также возможность самостоятельного формирования любых разработочных таблиц с привязкой их к отчетам. Среди недостатков могу назвать высокий риск возникновения ошибок, большие трудозатраты и отсутствие аналитики и расшифровок.

– Оксана, планируете ли Вы в дальнейшем перейти от MS Excel на специализированную информационную систему для составления и консолидации отчетности по МСФО?

– Компания развивается, соответственно меняются и потребности в объеме и оперативности подготовки отчетной информации. Поэтому со временем мы планируем автоматизировать составление и консолидацию отчетности по МСФО в какой-нибудь другой системе. Сейчас на рынке есть много фирм, которые предлагают достаточно интересные программные продукты. Наша компания еще не определилась и находится в поиске оптимального решения. ■

Беседовала Ольга Теплухина

КОРПОРАТИВНОЕ обучение МСФО: подготовка

Екатерина Валуева,

ACCA, тренер-консультант компании HOCK Accountancy Training

Эффективность инвестиций в обучение персонала при переходе на МСФО напрямую зависит от правильной организации такого обучения. Для этого нужно не только четко прописать все его этапы, от подготовки до оценки результатов, но и последовательно их выполнять. Мы начинаем серию публикаций о модели построения системы корпоративного обучения МСФО на примере крупной компании с региональной сетью. В данной статье проанализирован первый этап системы обучения – подготовка учебного процесса.

Система корпоративного обучения включает несколько этапов, каждый из которых одинаково важен для успешного функционирования всего проекта. Это подготовка, разработка программы, организация обучения и контроль процесса, а также оценка результатов и система поддержки дальнейшего обучения. Невнимание к деталям на начальной стадии проекта – подготовке – может нарушить весь процесс обучения и снизить его эффективность.

Личный опыт

Марина Павлова, заместитель генерального директора ЗАО «Бейкер Тилли Русаудит» (Москва)

В нашей компании есть планы как индивидуального, так и корпоративного обучения, разработанные на основании плана развития каждого сотрудника. Мы не только формируем группы и оплачиваем им обучение, но и предо-

ставляем на это время гибкий график работы. Обучение МСФО в корпоративном формате, по нашему мнению, позволяет достичь поставленных целей с наибольшим эффектом. Благодаря единым методикам подготовки наши сотрудники, прошедшие обучение, смогут говорить на «одном языке» и соблюдать унифицированные подходы в практической деятельности.

Предварительная подготовка

Перед тем как заняться разработкой системы корпоративного обучения МСФО, необходимо решить два вопроса: кто в компании будет «хозяином» системы (то есть главным заинтересованным и ответственным лицом) и «лидерами» подготовки отчетности по МСФО (готовые специалисты или собствен-

ные обученные кадры). От ответов на эти вопросы будет зависеть не только структура корпоративного обучения, но и система подготовки самой отчетности по МСФО.

«Хозяин» системы корпоративного обучения. Заказчиками будут финансовый департамент и бухгалтерия, чьи специалисты и составят основную пользовательскую группу. Однако разработка системы и управление ею во многих компаниях осуществляется не финансистами и бухгалтерами, а отделами обучения и развития в рамках кадровой службы компании. В таком разделении обязанностей есть плюсы – отдел обучения умеет управлять учебными проектами и должен знать рынок соответствующих услуг. В то же время МСФО – глубоко профессиональная сфера деятельности, и вовлечение заказчика только на этапе планирования и анализа потребностей оказывается недостаточным. Если обратиться к терминологии управления проектами, «хозяином» проекта корпоративного обучения МСФО должен стать самый занятой финансист компании, желательно финансовый директор. При этом «менеджером» проекта (непосредственным руководителем процесса, подчиняющимся «хозяину», который его уполномочил) также должен быть представитель финансовых служб. Именно он будет распоряжаться бюджетом на обучение, а кадровики – решать вопросы организации и контактировать с тренинговой фирмой (провайдером обучения) на уровне технического контроля за ходом проекта. Только финансовый директор по окончании проекта сможет эффективно распорядиться обученными кадрами.

Ответ на вопрос, кто в компании будет **«лидерами» подготовки международной отчетности** – готовые специалисты или обученные собственные кадры, – зависит от многих факторов. Например, от того, как скоро планируется подготовка первой отчетности, или, если она уже составляется, стоит ли задача заменить внешних консультантов

своими сотрудниками, какими кадрами компания располагает сейчас, насколько сложен бизнес и т.д.

Если ориентироваться на готовых специалистов, то построение системы корпоративного обучения МСФО можно начать с рекрутирования нескольких сертифицированных (АССА или CPA) менеджеров компаний «большой четверки». У них всегда есть опыт подготовки отчетности по МСФО, и они приходят из бизнес-среды, в которой воспитывается привычка к командной работе и открытости, что крайне важно при запуске процесса самостоятельной подготовки отчетности.

Если же принято решение растить свои кадры, то структура обучения останется такой же, как и при наборе готовых специалистов со стороны, – скорее всего, потребуются только создание в ней высшего уровня обучения – той же международной сертификации, к отбору сотрудников на которую нужно подойти очень серьезно. Здесь пригодятся HR-технологии формирования кадрового резерва, оценки потенциала сотрудников и мотивированности кандидатов в лидеры.

После того как определены «хозяин», «менеджер» проекта обучения и «лидеры» подготовки отчетности, следует установить, каким именно сотрудникам необходимо пройти подготовку на курсах, и разделить их на группы.

Классификация по группам

Здесь важно соотнести возможности (бюджет) и потребности (какие группы бухгалтеров необходимо обучить) компании.

Для проекта корпоративной системы обучения МСФО крупной компании можно выделить пять групп сотрудников в зависимости от степени их вовлеченности в процесс подготовки отчетности по МСФО.

Группа 1. Бухгалтеры и финансисты (в частности, планово-экономический от-

дел), которые будут готовить информацию. Имеется в виду сбор не только данных российского учета, которые затем будут использоваться при трансформации и составлении международной отчетности, но и информации, не востребованной российским учетом (например, для расчета ценности использования основных средств или формирования резерва на вывод из эксплуатации). Для формирования консолидированной отчетности потребуется подготовка огромного массива данных об оборотах и сальдо расчетов внутри группы, трансфертных ценах и прочее.

Личный опыт

Вадим Рожкован, директор по интеграции ООО «ЮРАЛС ЭНЕРДЖИ» (Москва)

Для компании, в которой я работал ранее, было важно, чтобы обучение МСФО прошли не только специалисты, непосредственно участвующие в процессе консолидации в соответствии с международными стандартами, но и сотрудники финансового отдела, которые так или иначе связаны с предоставлением информации для целей консолидации. Поэтому было решено обучать специалистов группы консолидации, главных бухгалтеров отдельных предприятий, сотрудников отдела бюджетирования, внутренних аудиторов. Подготовка отчетности по международным стандартам была организована следующим образом: руководят процессом специалисты с опытом формирования отчетности, а участвуют в подготовке информации сотрудники, прошедшие обучение МСФО.

Группа 2. Сотрудники, которые будут выполнять первичную обработку информации, собранной группой 1 (главные бухгалтеры или заместители главных бухгалтеров дочерних компаний или филиалов). Составлением консолидированной отчетности должны заниматься квалифицированные бухгалтеры, которые четко понимают, зачем и что они заполняют и как будет работать система дальнейшей консолидации.

Личный опыт

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

В нашей компании в связи с ростом количества юридических лиц (в основном за счет покупок региональных аптечных сетей) возникла проблема подготовки их качественной финансовой отчетности по МСФО в короткий срок. Было решено не увеличивать штатную численность управления учета и отчетности головной компании и делать трансформацию непосредственно в региональных компаниях, а консолидацию – в управляющей. Ответственными за составление и последующий аудит отчетности по МСФО региональных компаний были назначены главные бухгалтеры. Для них была разработана система мотивации, включающая премии по итогам составления отчетности и прохождение программы DiplFR.

Обучение МСФО вызывает большой интерес у сотрудников региональных подразделений и желание изучать другие стандарты международной отчетности по мере освоения самых необходимых.

Виктор Шапкин, начальник отдела управленческой отчетности и ПЭО L'Etoile, Sephora, ООО «Алькор и Ко», канд. экон. наук (Москва)
Сейчас обучение проходят все сотрудники отдела управленческого учета и отчетности, а также руководители отделов, входящих в финансовый департамент: бухгалтерского учета, внутреннего аудита и казначейства.

Компания выбрала вариант, при котором сотрудники компании одновременно с обучением осваивают при помощи приглашенных консультантов подготовку отчетности по МСФО.

Группа 3. Специалисты головного офиса, составляющие международную отчетность (сертифицированные опытные сотрудники, знающие специфику компании и умеющие формировать и отстаивать перед аудиторами свое профессиональное суждение). Как уже упоминалось, это могут быть пригла-

шенные специалисты или подготовленные внутри компании перспективные бухгалтеры или финансисты.

Личный опыт

Марина Павлова, заместитель генерального директора ЗАО «Бейкер Тилли Русаудит» (Москва)

Сейчас у нас обучение проходят сотрудники департамента не только международных проектов, но и аудита и управленческого консалтинга, а также специалисты нашего санкт-петербургского офиса и дочерней компании в Нижнем Новгороде. Согласно нашей долгосрочной программе, к 2009 году все сотрудники подразделений аудита должны пройти обучение и получить дипломы АССА по международной финансовой отчетности на русском языке.

Безусловно, практический опыт подготовки отчетности в соответствии с международными стандартами играет решающую роль при оказании услуг в данном направлении. Наличие одного сертификата не дает особых преимуществ, поэтому обучение у нас происходит в непосредственной связи с приобретением практического опыта. Все сотрудники, направляемые на обучение, принимают участие в проектах, связанных с оказанием услуг по МСФО.

Группа 4. Высшее руководство и руководители нефинансовых служб. Многие из них могут быть знакомы с МСФО, но если компания диверсифицированная и давно существует на рынке, возможно, высшее руководство не всегда четко представляет масштаб изменений в системах контроля и информационные потребности при подготовке отчетности по МСФО. Например, главный геолог или главный инженер могут оказаться среди руководителей, которые либо помогут составлению отчетности, либо, наоборот, будут тормозить процесс и предоставлять неадекватную или неполную информацию.

Группа 5. Сотрудники налогового, юридического, инвестиционного департаментов, а

также отдела информационных технологий. В сложном холдинге эти работники неизбежно будут вовлечены в подготовку международной отчетности. Налоговики должны помочь с отложенными налогами и оценкой рисков налоговых взысканий, юристы – с оценкой условных обязательств, департамент инвестиций – предоставить информацию по финансовым вложениям, а сотрудники IT-департамента, если будут понимать, зачем нужна та или иная информация, смогут сделать ее подготовку более эффективной, а возможно, и предложить новые пути сбора данных для нее.

Личный опыт

Марина Павлова, заместитель генерального директора ООО «Бейкер Тилли Русаудит» (Москва)

Наша компания направляет на обучение по МСФО топ-менеджеров и планирует готовить специалистов других подразделений, но только тех, которые имеют отношение к оказанию услуг по международным стандартам. В частности, я подписываю аудиторские заключения и должна разбираться в документах, которые утверждаю, поэтому я тоже прошла подготовку и получила сертификат. Направлять на такое обучение специалистов, деятельность которых не связана с проектами по международным стандартам, на мой взгляд, является неразумной тратой ресурсов. Ведь необходимо, чтобы обучение было неразрывно связано с целями компании и интересы сотрудников и компании должны совпадать.

Оценка знаний

Перед началом обучения необходимо оценить уровень знаний МСФО каждой группы. Не стоит чересчур усложнять процесс оценки. Можно порекомендовать систему трех уровней: профессиональное знание международных стандартов; знание основ и отсутствие знаний по МСФО. Оценка целесообразно поручить непосредственным

руководителям соответствующих сотрудников. Анкетирование с целью самооценки следует свести к минимуму (особенно в регионах), так как при распространении информации о готовящемся в головном офисе масштабном проекте работники будут стремиться занижать оценку своих знаний, рассматривая обучение как способ повышения собственной стоимости на рынке и возможности командировок для обучения в центр.

Личный опыт

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

Обучение по программе DiplFR, на которое мы направляем сотрудников, предполагает наличие у слушателей определенных знаний и навыков. Поэтому предварительная оценка уровня знаний не проводится.

Марина Павлова, *заместитель генерального директора ООО «Бейкер Тилли Русаудит» (Москва)*

Наши сотрудники проходят аттестацию ежеквартально – по итогам проекта и ежегодно – общую. По результатам мы и планируем дальнейшее профессиональное развитие сотрудников и соответствующее обучение.

Если у сотрудника нет знаний в данной области, но его предполагается задействовать в проектах, связанных с МСФО, то его направят на обучение. Причем теоретические знания он получит на специализированных курсах и путем самостоятельного изучения, а практические – на рабочем месте, под руководством специалистов.

Например, по моему мнению, получить DiplFR может специалист, имеющий финансовое образование и соответствующий опыт по российскому учету, но не обладающий знаниями по МСФО. Ему придется много заниматься самостоятельно. Специалисту, уже имеющему определенные знания и опыт в области международных стандартов, будет проще.

Если внутри целевых групп (особенно 1 и 2) будет выявлена существенная неоднородность имеющихся знаний, возможны два выхода:

- перевод более продвинутых сотрудников на следующий уровень участия в подготовке отчетности (возможно, с продвижением по службе);
- формирование нескольких подгрупп внутри одной группы. Это потребует дальнейшей градации обучения и дополнительных затрат на оплату преподавателей.

Если в группах будут находиться сотрудники со значительным разрывом в уровне знаний, об этом обязательно следует предупредить тренинговую компанию, так как опытный преподаватель сможет извлечь из этого пользу для группы. В противном случае обучение может оказаться неэффективным.

Личный опыт

Татьяна Ефимова, *младший менеджер по организационному развитию ООО «Данон Индустрия» (Москва)*

Любой проект по организации обучения в нашей компании подразумевает его качественную подготовку. Обучение для сотрудников компании планируется ежегодно. Поэтому когда появилась необходимость в организации семинара по МСФО для финансовой службы, первым шагом стала встреча с ее руководством. Мы обсудили ряд вопросов: чем обусловлена потребность в изучении МСФО, какие именно знания необходимы нашим сотрудникам, кто является целевой аудиторией, сроки, формат и продолжительность обучения, а также требования к поставщику тренинговых услуг. ■

В следующих номерах мы рассмотрим дальнейшие этапы корпоративного обучения – составление программы для каждой группы сотрудников, выбор компании-провайдера, организацию обучения и оценку результатов.

ОБУЧАЮ сама



Учиться самой и делиться своим опытом с коллегами, что может быть интереснее для хорошего специалиста и полезнее для компании, в которой он работает? О том, как смогла реализовать эту возможность руководитель управления учета и отчетности ЗАО «УК «Аптечная сеть 36,6» Светлана Селезнёва, вы узнаете из ее интервью.

– Светлана, вся Ваша профессиональная деятельность связана с МСФО. Расскажите, почему Вы решили заниматься международными стандартами?

– В середине 90-х, когда после окончания школы передо мной встал вопрос выбора профессии, огромным спросом пользовались юристы и экономисты. Моя мама довольно хороший юрист, и я, опасаясь, что не смогу достичь таких же высот в этой профессии, остановила свой выбор на экономике. Окончила Российскую экономическую академию, затем поступила в аспирантуру и одновременно устроилась на должность бухгалтера по отслеживанию оплаты счетов в компанию «Индепендент Медиа». Там я впервые и познакомилась с МСФО.

– «Индепендент Медиа» – западная компания, что во многом определяет схему бизнес-процессов. Как был построен учет в организации?

– Западная компания – это всегда отлаженный механизм и хорошо поставленная подготовка отчетности. Там велся учет по РСБУ и параллельно осуществлялась трансляция всех операций по МСФО с последующим аудитом и составлением отчетности для акционеров. С российским учетом на тот момент я почти не была знакома, поэтому трудностей в освоении МСФО не возникало. Сначала изучала стандарты, а потом смотрела, как строится учет по российским правилам. Это была хорошая школа, которая помогла мне понять, как должен быть поставлен учет.

– Светлана, как удавалось совмещать работу и учебу в аспирантуре?

– К счастью, учебу с работой совмещать было не сложно, руководство с пониманием относилось к моим стремлениям и поддерживало меня. Однако, про-

работав в компании 4,5 года и занимая на тот момент позицию заместителя финансового менеджера, я поняла, что дальнейший рост в компании ограничен, а мне хотелось двигаться дальше. В это время я узнала о том, что ЗАО «УК «Аптечная сеть 36,6» ищет ведущего специалиста по международным стандартам финансовой отчетности, и прошла собеседование.

– Вы работали в издательском бизнесе, а затем в крупной аптечной компании? Есть ли отличия?

– В самой отчетности специфики нет, есть большая разница в объеме учетных операций. Почти тысяча аптек, которые работают каждый день и ежедневно приносят выручку – это не 20–30 журналов, выпускающиеся раз в месяц. Больше объем – больше учетных моментов – больше рисков.

– Расскажите о своей работе в аптечной сети.

– С одной стороны, три года прошли как одно мгновение, с другой – приобретенный за это время опыт сложно переоценить. Компания растет, развивается и, главное, поощряет обучение и профессиональный рост своих сотрудников.

– Вы используете эти преимущества?

– Конечно. Сегодня я сдаю экзамены на получение сертификата ACCA. Однако пока моя учеба продвигается не так быстро, как хотелось бы. Часто нет возможности уехать и на несколько дней оторваться от работы. Поэтому на лекции я не хожу, а готовлюсь сама.

– ACCA – англоязычная программа, есть ли трудности с пониманием материала? И часто ли приходится использовать иностранный язык в работе?

– В текущей деятельности – контактах с региональными компаниями, обучении сотрудников, выполнении трансформации по МСФО и других задач – нет. Но при общении с аудиторами, при составлении годовых отчетов для инвесторов – конечно. Поэтому я постоянно работаю над повышением уровня своих знаний: читаю отчеты других компаний, стараюсь расширять словарный запас.

– Часто можно слышать мнение, что наличие сертификата ACCA вовсе не говорит о том, что человек умеет составлять отчетность по МСФО. Вы с этим согласны?

– ACCA учит находить решения для абстрактной компании с определенными условиями. Эти условия составляют только 10% того объема информации, который существует в реальной жизни организации. Кроме того, в задачах по ACCA есть готовые данные (налоговые ставки, риски), а в жизни их нужно получить. И для этого надо знать, где, как, в каких подразделениях и секторах компании они формируются.

– Если коммуникации в компании налажены и отчетность составляется не первый год, то проблем с такой информацией быть не должно?

– Не обязательно. На практике задачи гораздо объемнее и сложнее. Бывает, что какую-то информацию не смогли собрать или что-то не так поняли специалисты подразделений, какие-то моменты не учли, где-то не досмотрели. Опытный специалист это вовремя заметит и разберется, а сертификат ACCA вряд ли сумеет помочь. У нас в холдинге 120 юридических лиц, поэтому составление отчетности требует еще и хороших навыков структурирования, которые позволяют сделать ее прозрачной для аудиторов и не запутаться в цифрах.

– Сколько человек занимается составлением отчетности по МСФО?

– В управляющей компании в отдел по МСФО входят четыре человека. Однако 80% региональных подразделений формируют отчетность сами. Мы сознательно делегировали эти полномочия на места, чтобы повысить оперативность составления отчетности.

– В регионах большой дефицит специалистов по МСФО, как Вы вышли из этого положения?

– Мы сами разработали программу обучения. Конечно, это дополнительная нагрузка, но в компании действует программа мотивации специалистов, которая нам очень помогает.

– Расскажите о ней, пожалуйста.

– Каждый специалист компании ежегодно проходит аттестацию. В результате этой процедуры руководитель подразделения вместе с сотрудником по специальной шкале выявляет уровень его компетенции: аналитические и профессиональные навыки, лидерские, коммуникационные способности и так далее. Таким образом определяется профессиональный уровень специалиста и ставятся задачи по его росту на год вперед (например, прохождение курсов по МСФО или сдача DiplFR). По достижении результата сотрудника ждет рост заработной платы или повышение по службе. Любое желание профессионально развиваться мы поощряем.

– Как проходит обучение международным стандартам?

– Потратив определенное время, я смогла разработать довольно хорошую программу для обучения наших специалистов. Для прохождения обучения я приглашаю региональных специалистов в Москву и провожу тренинги. Для этого оборудован специальный учебный класс. Читаю лекции, решаю с ними задачи, разбираю примеры с учетом специфики деятельности компании. Особый акцент делаю на осознании специалистами необходимости подготовки

консолидированной отчетности, задачах, сущности и принципах МСФО, аудите международной отчетности. Практические семинары посвящают вопросам трансформации отчетности в MS Excel. Тренинг позволяет бухгалтерам освоить основные стандарты, применяемые при трансформации отчетности региональных компаний. Кроме того, в процессе текущей деятельности мы постоянно консультируем их по телефону. Специалисты, которые хотят учиться дальше, имеют возможность получить DiplFR.

– С какими сложностями приходится сталкиваться в процессе обучения сотрудников?

– МСФО вызывают большой интерес у сотрудников региональных подразделений, и, как правило, после прохождения тренинга возникает желание изучить стандарты глубже. Основные трудности связаны не с ломкой стереотипов бухгалтеров, привыкших к российским правилам учета, а с работой в табличном редакторе MS Excel. Например, регистр основных средств, используемый при трансформации отчетности, содержит ряд сложных формул. Посчитать нужную сумму на калькуляторе могут все, а вот реализовать это в MS Excel многим специалистам сложно. И если в программе возникают сбои или стирается формула, то это становится проблемой. Бухгалтеры видят, что программа считает неправильно, но найти и исправить ошибку не могут. Моя задача – научить их этому.

– Светлана, Вы обучаете бухгалтеров своей компании, а есть ли желание заниматься преподавательской деятельностью профессионально?

– Такое желание есть. И возможно, когда-нибудь я его реализую. С удовольствием преподавала бы МСФО, корпоративные финансы, бюджетирование. Однако пока мне не хочется оставлять основную работу, тем более что она дает мне возможность не только повышать профессиональный уровень, но и частично реализовать свою склонность к педагогической деятельности. К тому же, получая отчеты из региональных подразделений, я вижу результаты наших занятий, а это очень приятно.

– Что Вы считаете своим профессиональным достижением? Чем Вы могли бы гордиться?

– Не могу выделить что-то экстраординарное, но думаю, что постоянное решение новых задач, которые ставят перед компанией акционеры, а следовательно, постоянный профессиональный рост – это то, чем может гордиться любой специалист.

– Что, на Ваш взгляд, самое трудное в работе специалиста по МСФО?

– Напряженность и некоторая нудность текущей работы. Однако удовлетворение от полученного результата всегда перекрывает этот негатив. Аудиторское заключение или удачно решенная задача внутри департамента, удачно сделан-

ные отчеты главными бухгалтерами, которых я обучала, – это большая награда за проделанную работу. Кроме того, специалист по МСФО видит деятельность компании гораздо шире, чем обычный бухгалтер, он знает о тенденциях и глобальных задачах, которые стоят перед компанией, видит путь ее развития. А это всегда интересно.

– Что дает Вам сотрудничество с журналом и что Вы могли бы посоветовать нашим читателям?

– Для меня участие в работе журнала – это не только источник и стимул получения новых знаний, но и возможность делиться тем опытом, который у меня есть. Читателям журнала я посоветовала бы помимо учета по МСФО активно осваивать другие сферы экономики, в той или иной мере используемые при применении стандартов. Например, риск-менеджмент, инвестиционный анализ, внутренний контроль. Эти знания позволят не только повысить качество финансовой отчетности, но и в будущем выйти на новый профессиональный уровень. ■

Беседовала Ольга Теплухина








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

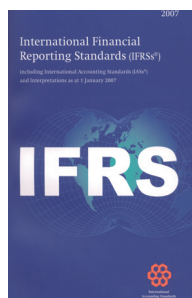
на правах рекламы

Календарь событий

Дата	Событие
3–4 июля	В Москве состоится семинар «Консолидированная отчетность в соответствии с МСФО» . Организатор – НОУ «Институт проблем предпринимательства»
4–5 июля	В Москве пройдет семинар «Трансформация российской бухгалтерской отчетности в формат МСФО» . Организатор – общество финансового и экономического развития предприятий «РОФЭР»
8 июля	В Москве пройдет семинар «Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) для руководителя» . Организатор – НОУ «Институт проблем предпринимательства»
9–10 июля	В Москве пройдет семинар «Самое интересное в Международных стандартах финансовой отчетности. Вводный курс» . Организатор – общество финансового и экономического развития предприятий «РОФЭР»
9–11 июля	В Москве пройдет семинар «Трансформация финансовой отчетности организаций в соответствии с МСФО (базовый уровень)» . Организатор – Институт повышения квалификации ИКТ
10 июля	В Москве состоится семинар «Финансовые инструменты» . Организатор – БДО «Юникон Центр Менеджмента»
11–13 июля	В Москве пройдет семинар «Основные отличия МСФО и РСБУ. Трансформация отчетности в формат МСФО» . Организатор – общество финансового и экономического развития предприятий «РОФЭР» В Москве состоится семинар «Основы МСФО, часть 2» . Организатор – отдел корпоративного обучения компании PricewaterhouseCoopers
12–13 июля	В Москве пройдет практическая конференция «Летняя школа финансового директора» . Организатор – B2B Media В Санкт-Петербурге состоится семинар «Консолидированная отчетность в соответствии с МСФО» . Организатор – НОУ «Институт проблем предпринимательства»
16–18 июля	В Москве пройдет семинар «Практика международного финансового учета II (МСФО/ ГААП США)» . Организатор – Академия бизнеса Ernst & Young
17–18 июля	В Москве состоится семинар «Международные стандарты финансовой отчетности. Международные стандарты бухгалтерского учета» . Организатор – общество финансового и экономического развития предприятий «РОФЭР» В Москве пройдет семинар «Консолидация финансовой отчетности I (МСФО/ ГААП США)» . Организатор – Академия бизнеса Ernst & Young
19–20 июля	В Москве состоится семинар «Консолидация финансовой отчетности II (МСФО/ ГААП США)» . Организатор – Академия бизнеса Ernst & Young
26–27 июля	В Москве пройдет семинар «МСФО и консолидация финансовой отчетности в холдинге» . Организатор – компания Moscow Business School
1–2 августа	В Санкт-Петербурге пройдет семинар «Обесценение активов (МСФО / ГААП США)» . Организатор – Академия бизнеса Ernst & Young
8–10 августа	В Москве состоится семинар «Основы МСФО, часть 1» . Организатор – отдел корпоративного обучения компании PricewaterhouseCoopers
13–16 августа	В Санкт-Петербурге пройдет тренинг «Практика международного финансового учета I (МСФО, ГААП США)» . Организатор – Академия бизнеса Ernst & Young
15–17 августа	В Москве состоится семинар «Практика международного финансового учета III (МСФО / ГААП США)» . Организатор – Академия бизнеса Ernst & Young
21–23 августа	В Санкт-Петербурге состоится семинар «Основы МСФО, часть 2» . Организатор – отдел корпоративного обучения компании PricewaterhouseCoopers

Книжное обозрение

International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2007. London: International Accounting Standards Board, 2007. 2520 p.



Издание включает полные официальные тексты международных стандартов финансовой отчетности на английском языке в последней редакции. Книга содержит новый МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (Operating Segments), а также четыре новые интерпретации: ПКИ (IFRIC) 9 «Переоценка встроенных производных финансовых инструментов» (Reassessment of Embedded Derivatives), ПКИ (IFRIC) 10 «Промежуточная финансовая отчетность и обесценение» (Interim Financial Reporting and Impairment), ПКИ (IFRIC) 11 «IFRS 2 – Операции с акциями группы и казначейскими акциями» (IFRS 2 – Group and Treasury Share Transactions), ПКИ (IFRIC) 12 «Соглашения концессии на предоставление услуг» (Service Concession Arrangements).

Издание будет полезно специалистам, непосредственно работающим с международными стандартами и знающим английский язык.

Книга предоставлена издательством «Волтерс Клувер»

Генералова Н.В. **Как работать с МСФО в России.** М.: Бухгалтерский учет, 2007. 192 с.



Издание знакомит неподготовленных специалистов с международными стандартами финансовой отчетности. Большое внимание автор уделяет вопросам регулирования бухгалтерского учета на международном уровне, реформированию этой системы в России, а также принципам составления и требованиям к представлению финансовой отчетности, первому применению МСФО. Для удобства восприятия перечень ключевых вопросов при формировании отчетности по МСФО и их влияние на процесс ее трансформации приведен в табличной форме. Кроме того, издание содержит примеры, иллюстрирующие основные этапы подготовки отчетности.

Издание предназначено бухгалтерам, экономистам, аудиторам, студентам и преподавателям экономических вузов.

Книга предоставлена издательством «Бухгалтерский учет»

Толковый словарь

Налоговая стоимость (актива или обязательства, tax base)

– величина, подлежащая признанию в целях налогообложения при погашении стоимости актива или обязательства.

Налоговая стоимость актива – это сумма, которая будет признаваться расходом в целях налогообложения в течение всего времени получения от данного актива налогооблагаемого дохода. Под налоговой стоимостью обязательства понимается величина, которая будет считаться для целей налогообложения доходом (уменьшением расходов) при погашении данного обязательства.

Например, налоговой стоимостью основного средства является величина, которая будет признана налоговым расходом в виде амортизации или в виде

выбытия остаточной стоимости и тем самым уменьшит налог на прибыль в будущих периодах. Данная величина сравнивается с балансовой стоимостью актива или обязательства в целях выявления временных разниц в соответствии с балансовым подходом, используемым в нынешней редакции МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (Income Taxes). Распространенный в России буквальный перевод этого термина как «налоговая база» неудачен, так как под налоговой базой в российском налоговом законодательстве понимается количественное выражение объекта налогообложения, то есть в данном случае налогооблагаемая прибыль за период, что не имеет ничего общего с понятием tax base.

Срочная разница (timing difference)

– доход или расход, признаваемый в бухгалтерском учете в одном периоде, а в целях налогообложения – в другом периоде. Срочные разницы являлись основным объектом учета в старой редакции МСФО (IAS) 12 десятилетней давности, основанной на методе отсрочки. В нынешней редакции стандарта это понятие встречается только во введении к нему в целях сравнения с предыдущей

версией, но в самих требованиях стандарта не используется. В пункте 8 действующей редакции ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утв. приказом Минфина России от 19.11.02 № 114н, в таком виде дано определение временной разницы, что привело к терминологической путанице и способствовало распространению в России устаревшего метода отсрочки.

Временная разница (temporary difference)

– разница между балансовой стоимостью актива или обязательства и его налоговой стоимостью. Это основной объект учета, применяемый при расчете отложенных налогов в соответствии с нынешней редакцией МСФО (IAS) 12, основанной на балансовом методе. Результатом умножения временной разницы на налоговую ставку является отложенный налог – актив, если

разница вычитаемая, и обязательство, если разница налогооблагаемая. Большинство временных разниц являются непосредственным следствием образования так называемых «срочных разниц». Но некоторые временные разницы образуются в отсутствии срочных, например вследствие операций, относимых напрямую на капитал без отражения в отчете о прибылях и убытках.

Материал подготовлен

Игорем Сухаревым, директором единого методологического центра компании «ФБК»,
членом Национального совета по стандартам финансовой отчетности

Словарь терминов, используемых в журнале

Русский язык	Английский язык
Активный рынок	Active market
Амортизация	Depreciation
Ассоциация дипломированных присяжных бухгалтеров	ACCA (Association of Chartered Certified Accountants)
Ассоциированная компания	Associate
Балансовая стоимость	Book value
Вмененный доход	Imputed earnings
Вознаграждение по окончании трудовой деятельности	Post-employment benefit
Временная разница	Temporary difference
Генерирующая единица	Cash generating unit
Денежные средства	Cash
Дивиденд	Dividend
Долговые ценные бумаги	Debt securities
Долгосрочное обязательство	Non-current liability
Долгосрочные инвестиции	Capital investment
Доля меньшинства	Minority interest
Дочерняя компания	Subsidiary
Инвестор	Investor
Капитал	Capital
Капитализация процентов	Capitalization of interest
Количество выпущенных акций	Amount of shares issued
Комитет по МСФО	International Accounting Standards Board (IASB)
Коммерческая тайна	Commercial classified information
Контролируемая организация	Controlled entity
Контролирующая организация	Controlling entity
Корректировка	Adjustment

Русский язык	Английский язык
Корректирующее событие (после отчетной даты)	Adjusting event (after the balance sheet date)
Краткосрочные обязательства	Current liabilities
Материнская компания	Parent company
Налог на прибыль	Tax on income
Налоговая ставка	Tax rate
Налоговая стоимость	Tax base
Налогооблагаемая прибыль	Taxable profit
Начисленный процент	Accrued interest
Начисленное обязательство	Accrued liability
Необычные по размеру (прибыли, убытки)	Abnormal (gains, losses)
Непрерывность деятельности	Going concern
Облигация	Bond
Отложенные налоговые активы	Deferred tax asset
Отложенные налоговые обязательства	Deferred tax liabilities
Отложенный налог	Deferred tax
Прибыль до налогообложения	Profit before tax
Связанные стороны	Related parties
События после отчетной даты	Events occurring after the balance sheet date
Совместное предприятие	Joint ventures
Справедливая стоимость	Fair value
Срочная разница	Timing difference
Существенное влияние	Material effect
Существенность	Materiality
Учетная прибыль	Accounting income
Чистая прибыль	Net profit
Чистый убыток	Net loss

Ответы на тест,

опубликованный на стр. 76

1. Неправильно. Данное событие является некорректирующим, см. пар. 67 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements).
2. Неправильно. Единица, генерирующая денежные средства, на которую был распределен гудвил, должна тестироваться на предмет обесценения ежегодно, а также во всех случаях, когда существуют признаки обесценения данной единицы, см. пар. 90 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (Impairment of Assets).
3. Неправильно. Инвестиции, удерживаемые до погашения, должны котироваться на активном рынке, см. пар. 9 МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement).
4. Неправильно. Согласно пар. 3 (а) МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» (Business Combinations) не применяется к объединениям бизнесов, в которых компании объединяются и образуют совместную деятельность.
5. Неправильно. Ввиду того, что гудвил, включенный в балансовую стоимость инвестиций в ассоциированную компанию, не отражается отдельно, он не тестируется отдельно на предмет обесценения. Вместо этого общая балансовая стоимость инвестиций тестируется на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (Impairment of Assets) путем сравнения возмещаемой суммы с их балансовой стоимостью. Тест проводится каждый раз, когда применение требований МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement) указывает на возможное обесценение инвестиций, см. пар. 33 МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные организации» (Investments in Associates).
6. Правильно. В новой редакции МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (Borrowing Costs) содержится только один подход к отражению таких затрат по займам – капитализация.
7. Правильно. Отложенные налоговые активы и обязательства в бухгалтерском балансе показываются как долгосрочные. При этом компания раскрывает в примечаниях ту сумму, которую она ожидает погасить или возместить по истечении более чем 12 месяцев после отчетной даты, см. пар. 51–56 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements).
8. Неправильно. Признание выручки, возникающей в связи с договором аренды, рассматривается в МСФО (IAS) 17 «Аренда» (Leases) и не входит в сферу применения МСФО (IAS) 18 «Выручка» (Revenue), см. пар. 6 а) МСФО (IAS) 18.

9. Правильно. Согласно пар. 39 МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (Consolidated and Separate Financial Statements) компания, учитывающая в консолидированной финансовой отчетности вложения в совместно контролируемые предприятия в соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement), обязана учитывать такие вложения в соответствии с МСФО (IAS) 39 в своей отдельной финансовой отчетности.
10. Неправильно. Согласно пар. 76 (b) МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements) компания должна раскрыть в бухгалтерском балансе или в примечаниях к нему информацию о характере и назначении каждого резерва в составе капитала.

Тест подготовлен компанией PricewaterhouseCoopers

МСФО
ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

**Вовремя
не доставлен
журнал?**

звоните: **(495) 933-55-16**

факс: **(495) 933-55-17**

пишите: **service@bmcom.ru**

реклама



ПОМОГИ ПРИРОДЕ

стань сторонником Гринпис!

[www.GREENPEACE.ru](http://www.greenpeace.ru)

Наш адрес: 125040, Москва, ул. Новая Башиловка, 6, тел./факс (495) 626-50-45 Для писем: 127994, Москва, ГСП-4, Гринпис России, gprussia@ru.greenpeace.org

реклама

1С:КОНСОЛИДАЦИЯ 8

**КОРПОРАТИВНОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ
КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ МСФО
КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ РСБУ**

**ГИБКАЯ ИНТЕГРАЦИЯ
С СИСТЕМАМИ
УПРАВЛЕНИЯ
И УЧЕТА**

**НАСТРОЙКА
БИЗНЕС-ЛОГИКИ
ПОЛЬЗОВАТЕЛЕМ**

**ПЛАНИРОВАНИЕ
И МОДЕЛИРОВАНИЕ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**УПРАВЛЕНИЕ
ПРОЦЕССОМ
ПОДГОТОВКИ
ОТЧЕТНОСТИ**

**ПАКЕТНАЯ
ОБРАБОТКА**

**ТЕРРИТОРИАЛЬНО-
РАСПРЕДЕЛЕННАЯ
ОБРАБОТКА**

**УПРАВЛЕНИЕ
НОРМАТИВНО-
СПРАВОЧНОЙ
ИНФОРМАЦИЕЙ**

**УПРАВЛЕНИЕ
ОРГАНИЗАЦИОННОЙ
СТРУКТУРОЙ**

**МНОГОМЕРНАЯ
ОТЧЕТНОСТЬ
И МОНИТОРИНГ
СОСТОЯНИЯ БИЗНЕСА**

**СЦЕНАРНЫЙ
И ФАКТОРНЫЙ
АНАЛИЗ**

**РАСШИФРОВКА
ДО УЧЕТНОГО
ДОКУМЕНТА**



V8.1C.RU/CONSOLID/