

WWW.MSFO-MAG.RU



Сложности применения (IFRS) 8

МСФО в сельском хозяйстве

Как сблизить учет нематериальных активов в РСБУ и МСФО

Оценка существенности в US GAAP



IAS/IFRS



Читайте в ближайших номерах

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» Чтение и анализ международной отчетности Учет по МСФО в сельском хозяйстве Определение существенности в US GAAP Сближение учета НМА

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

Опыт компаний:

ОАО «ЛУКОЙЛ»
ОАО «МХК «ЕвроХим»
Золотодобывающая компания «Полюс»
ОАО «Связьинвест»
ООО «ДжекПот»
ЗАО «УК «Аптечная сеть 36,6»
ОАО «Аэрофлот»

Электронная версия всех статей на сайте www.msfo-mag.ru

реклама

Узнайте о программе корпоративных скидок на подписку по тел.: (495) 101-36-76, по e-mail: podpiska@b2bmedia.ru и на сайте www.b2bmedia.ru



ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

Журнал «МСФО: практика применения», № 6 (12), ноябрь—декабрь, 2007 г.

Главный редактор Екатерина Рубцова

Заместитель главного редактора Ольга Теплухина

Ответственный секретарь Валерия Силифанова

Редакторы-эксперты Татьяна Манец, Юлия Суслова, Наталья Волегова

Рецензент Павел Аникин

Руководитель группы выпуска Лидия Огнева

Луиза Надрова, Татьяна Саганова, Ирина Черникова

Дизайн-бюро

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

Борис Булгаков

Фотографии Владимир Ештокин, Юрий Ридякин

Бильд-редактор Мария Деркунская

Технолог Иван Булкин

Управляющая компания **Проф) Медиа**

Издательский дом 525

Учредитель 000 «Бизнес Медиа Коммуникации»

Издатель 000 «Бизнес Медиа Коммуникации» 119017, Москва, М. Толмачевский пер., 1

Генеральный директор Вилен Новосартов

Размещение рекламы тел.: (495) 642-9318

e-mail: reklama@b2bmedia.ru

тел.: (495) 921-3676 e-mail: podpiska@b2bmedia.ru

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) 925-77-43 E-mail: info@msfo-mag.ru; www.msfo-mag.ru

© 000 «Бизнес Медиа Коммуникации»

Перепечатка материалов возможна только с письменного разрешения редакции. Редакция не несет ответственности за достоверность информации, содержащейся в рекламных объявлениях

В рубрике Advertorial материалы публикуются на правах рекламы.

Тираж 12 000 экз. Цена свободная Подписано в печать 07.11.2007 Отпечатано в ОАО «Московская типография 13», 105005, Москва, Денисовский пер., 30 Заказ № 8353

№ 6 ноябрь-декабрь 2007

В подготовке материалов номера принимали участие члены Экспертного совета:

Артур Акопьян,

финансовый директор компании Rambler Media

Анастасия Арапова,

руководитель отдела контроллинга 000 real, - Hypermarket

Диляра Басырова,

начальник отдела консолидации по МСФО ОАО «МХК «ЕвроХим»

Аго Вилу,

партнер, отдел методики бухгалтерского учета и аудита компании PricewaterhouseCoopers

Антон Волянский,

финансовый директор ОАО «Эльдорадо»

Лариса Горбатова,

начальник управления международной отчетности ОАО «Система»

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 – Российские авиалинии»







- > Оценка всех видов активов
- > Управленческий и финансовый консалтинг
- Консалтинг девелоперских проектов
- > Строительный аудит и консалтинг

(495) 739-39-77 www.neoconsult.ru

От главного редактора



Главный редактор Екатерина Рубцова

E. Pyryoba

еждународные стандарты финансовой отчетности очень динамичны и постоянно развиваются: Комитет по МСФО выпускает новые стандарты и вносит изменения в уже действующие в рамках конвергенции с национальными правилами учета США, Японии, стран ЕС и других. Все изменения призваны улучшить этот универсальный финансовый язык. Однако на практике бывает трудно разобраться в новых требованиях и в том, как они отразятся на работе составителей отчетности. Начиная с этого номера мы решили выделить материалы, посвященные предстоящим изменениям в МСФО, в отдельную рубрику «Новое в МСФО». Опытные специалисты дадут свои рекомендации по нововведениям и подскажут, на что обратить внимание при их применении, а члены Экспертного совета журнала поделятся практическими советами о том, как избежать ошибок и оптимизировать свой учет. В этом номере мы расскажем о новом стандарте МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (с. 24) и изменениях в МСФО (IAS) 23 (с. 32). Мы продолжаем рассматривать особенности применения МСФО в разрезе отраслевой специфики компаний. Несмотря на унифицированные требования к составлению отчетности, каждая сфера деятельности предполагает особые методики учета, определения стоимости активов и т.п. А к некоторым объектам вообще трудно подходить с привычными большинству бухгалтеров методами оценки и учета, например когда нужно посчитать себестоимость приплода скота или определить справедливую стоимость нового уникального сорта пшеницы. Особенностям учета в сельском хозяйстве, а также вопросам реформирования международного учета в этой сфере посвящены материалы на с. 14 и 35. В этом номере вы также познакомитесь с учетом запасов и гарантий в торговле (с. 44). И как обычно, вас ждет множество практических рекомендаций о том, как сблизить учет нематериальных активов по РСБУ и МСФО, как подвести итоги проекта корпоративного обучения и как читать и анализировать финансовую отчетность.

Содержание

СОБЫТИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ

- **6** События
- **10** Проект ПБУ «Финансовые активы и обязательства»: перспективы

Обсуждение проекта ПБУ о финансовых инструментах. Мнения участников круглого стола

14 Международные стандарты финансовой отчетности в сельском хозяйстве

Станислав Костин ■ Регулирование учета в сельском хозяйстве и различия в учете по РСБУ и МСФО. Новое в ПБУ

17 МСФО в странах Балтии: кто ближе к оригиналу?

Борис Колмаков ■ Общие вопросы применения МСФО в прибалтийских странах. Особенности применения МСФО

НОВОЕ В МСФО

24 Сложности применения МСФО (IFRS) 8

Анна Узорникова ■ Управленческий подход. Изменения в раскрытии информации. Влияние МСФО (IFRS) 8 на ЕГДС. Раскрытие данных по сегментам в отчетности. Готовы ли вы к применению МСФО (IFRS) 8

32 Изменения в учете затрат по займам

Елена Орлова ■ Основные поправки, влияние изменений на отчетность и бизнеспроцессы компании. *Примеры*

МЕТОДОЛОГИЯ И ОПЫТ

35 МСФО в сельском хозяйстве

Елена Кузнецова ■ Порядок признания и оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Определение справедливой стоимости при отсутствии активного рынка. Оценка активов при отсутствии справедливой стоимости. Отражение государственных субсидий. Раскрытие информации в отчетности. *Примеры. Личный опыт*

44 Особенности учета запасов и гарантийных обязательств в торговле

Антон Каланов ■ Учет запасов. Оценка товаров при списании. Учет товарных потерь. Отражение товарных остатков. Учет гарантийных обязательств. *Примеры*

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ

52 Оценка существенности в US GAAP

Александр Низков ■ Понятие и оценка существенности. Существенные упущения и ошибки. Метод нечеткой логики. *Примеры*

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

57 Чтение и анализ международной отчетности

Лев Шуклов ■ Общие подходы к анализу международной отчетности. Анализ отчетности, учитывающий стадии развития компаний: рост через творчество, управление, делегирование, координацию

65 Как сблизить учет нематериальных активов в РСБУ и МСФО

Игорь Сухарев ■ Критерии признания, первоначальная и последующая оценка НМА

72 Примечания переводчика

Олег Аскери
Учет или отчетность? Анализ перевода ключевых терминов МСФО

75 Вопрос-ответ

Ответы опытных аудиторов и консультантов на вопросы читателей

80 Бизнес-кейс

Бизнес-кейс номера «Операционные сегменты». Интервью с победителем конкурса и ответы на бизнес-кейс «Обесценение активов»

85 Тест для проверки знаний по МСФО

АВТОМАТИЗАЦИЯ

86 Доработка учетных систем для целей МСФО

Анна Барышникова ■ Определение доработок учетных систем предприятий. Основные изменения учетных систем и результаты проекта

КАРЬЕРА И ОБРАЗОВАНИЕ

95 Корпоративное обучение МСФО: организация и подведение итогов

Екатерина Валуева ■ Организация обучения. Подведение итогов проекта. Критерии успешности и жизнь после проекта. *Личный опыт*

100 Бухгалтерский учет в международном аспекте

Интервью с заместителем главного бухгалтера ОАО «ЛУКОЙЛ» Игорем Козыревым

СПРАВОЧНЫЕ МАТЕРИАЛЫ

106 Книжное обозрение; толковый словарь; ответы на тест



Новое в МСФО в 2008 году Проблемы учета финансовых вложений по РСБУ Обучение МСФО в регионах Правила расчета резервов



Финансовые события на сайте www.msfo-mag.ru

Минфин РФ принял участие в Международном конгрессе национальных органов, устанавливающих стандарты бухгалтерского учета

Вконце сентября в Лондоне прошел 4-й Международный конгресс национальных органов, устанавливающих стандарты бухгалтерского учета, организованный Правлением Комитета по МСФО. В нем участвовали представители международных организаций, а также правительственных и неправительственных структур многих стран, в том числе директор Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России Леонид Шнейдман. Ключевым вопросом стало обсуждение опыта стран по переходу на МСФО. Были представлены три подхода к осуществлению такого перехода: принятие международных стандартов в качестве национальных, изменение национальных стандартов путем адаптации МСФО, конвергенция национальных стандартов с международными.

Кроме этого обсуждались методологические вопросы: члены Правления Комитета по МСФО представили ход работы над проектами стандартов, планы на ближайшее будущее. Особое внимание было уделено работе со стандартами для малых и средних предприятий, а также по отчетности в ходе слияния и поглощения компаний. На круглых столах говорилось о новых подходах к концепции подготовки и представления финансовой отчетности.

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

По материалам Минфина России

Финансовые события на сайте www.msfo-mag.ru

Переход на МСФО для иностранных компаний, имеющих листинг на биржах ЕС, приостановлен

о 2011 года откладывается реализация плана перехода на МСФО для иностранных компаний, котирующих свои акции на биржах ЕС. По сообщению агентства Reuters, Еврокомиссия предложила разрешить до 2011 года компаниям из Японии, США, Канады и Китая формировать отчетность по национальным стандартам. Ранее планировалось достижение конвергенции к концу 2008 года - тогда компаниям потребовалось бы дополнительное устранение различий с МСФО в уже подготовленной отчетности.

Это нововведение не касается решения американской Комиссии по ценным бумагам и биржам (SEC) позволить иностранным компаниям, котирующим акции на американских торговых площадках, составлять финансовые отчеты для FASB по МСФО без дополнительного устранения различий с US GAAP1.

¹ Подробнее об этом см. рубрику «События и перспективы» («МСФО: практика применения», 2007, № 5, с. 9). – *Прим. ред.*



По мнению Диляры Басыровой, начальника отдела консолидации по МСФО OAO «МКХ «ЕвроХим», «при том, что переход на МСФО и так достаточно трудоемкий и дорогостоящий процесс, дополнительным недостатком является нехватка специалистов в этой области. Отсрочка до 2011 года предоставит возможность указанным странам более тщательно подготовиться к составлению отчетности в соответствии с международными стандартами. Для Китая это особенно важно, поскольку при столь бурном росте экономики необходимость в привлечении средств очень высока, а указанные выше проблемы существенно усложнили выход компаний на биржи EC». Ирина Гриднева, финансовый директор ООО «Плива Рус», считает, что «основная причина отсрочки перехода на МСФО — это глобализация финансовых рынков и заинтересованность в мобильном перетекании капиталов. Таким предложением Еврокомиссия показала свою заинтересованность в привлечении компаний из перечисленных стран на европейский финансовый рынок. Отложенный период конвергенции национальных стандартов в международные позволит организациям этих стран привлекать кредиты и размещать свои акции в Европе без дополнительных трудностей при подготовке отчетности по МСФО».

По мнению **Александры Озеряновой**, финансового директора ООО «Джек Пот», «отсрочка перехода на МСФО для некоторых стран — верное решение, так как сначала надо полностью конвергировать МСФО с US GAAP и только после этого переводить остальные страны на международные стандарты. На общем процессе внедрения международных стандартов этот шаг, конечно, отразится, все также займут выжидательную позицию».

По материалам интернет-издания GAAP.ru

Финансовые события на сайте www.msfo-mag.ru

Изменен МСФО (IAS) 39 и британский FRS 26

Вначале сентября Комитет по МСФО опубликовал пробную версию изменений в МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement), касающихся понятия «хеджируемая статья» («hedged item»). В новом стандарте рассматриваются риски, связанные с определением хеджируемой статьи в случаях, когда организация собирается застраховать свою позицию по отношению к какомулибо финансовому инструменту. Кроме того, там проясняются моменты, когда организация может относить денежные потоки, порождаемые финансовым инструментом, к хеджируемой статье.

Хотя Комитет по МСФО уже начал работу над стандартом, который заменит МСФО (IAS) 39, она находится на ранних стадиях и далека от завершения. По этой причине было решено не откладывать разработку и публикацию изменений в действующий стандарт.

Вслед за этим Комитет по стандартам финансовой отчетности Великобритании (Accounting Standards Board, ASB) выпустил разработанную пробную версию изменений в FRS 26, идентичный МСФО (IAS) 39. Документ носит подзаголовок «Риски, связанные с учетом хеджирования» («Exposures Qualifying for Hedge Accounting») и более подробно, чем Комитет по МСФО, раскрывает понятие хеджируемой статьи, разъясняя, какие денежные потоки, образованные финансовым инструментом, и когда можно отнести к хеджируемой статье.

По словам **Ирины Гридневой**, финансового директора ООО «Плива Рус», «хеджируемая статья — это статья актива баланса, подлежащая страхованию от риска изменения стоимости актива из-за изменения внешних факторов.



Самыми распространенными хеджируемыми активами являются вложения в ценные бумаги, депозиты в иностранной валюте. Изменения, вносимые в стандарт, не приведут к значительным издержкам, так как учет финансовых инструментов и связанных с ними денежных потоков

законодательно урегулирован во многих странах. По таким сделкам ведется отдельный учет и даже сдается отдельная отчетность. И стандарт только закрепляет то, что уже существует на практике».

По материалам интернет-издания GAAP.ru

Финансовые события на сайте www.msfo-mag.ru

FASB ускорит внедрение FAS 157 и 159

мериканский Совет по стандартам финансовой отчетности (Financial Accounting Standards Boards, FASB) решил не задерживать одновременное введение FAS 157 «Оценка справедливой стоимости» («Fair Value Measurements») и FAS 159 «Возможность выбора оценки по справедливой стоимости для финансовых активов и финансовых обязательств» («Fair Value Option for Financial Assets and Financial Liabilities»). Стандарты будут применяться для всех отчетных периодов, начинающихся с 15 ноября этого года.

В последнее время в адрес FASB неоднократно поступали просьбы отложить введение справедливой стоимости, поскольку компаниям необходимо подстроить учетную политику под будущие требования. Совет решил отсрочить введение справедливой стоимости для определенных категорий активов или обязательств либо организаций. Эти альтернативы, а также некоторые аспекты внедрения справедливой стоимости, например необходимость обязательного раскрытия финансовой информации по пенсионным планам и иным вознаграждениям работников в соответствии с FAS 157, Совет планирует обсудить в ходе будущих заседаний. Хотя формального голосования не проводилось, есть мнение, что FASB не склонен признавать необходимость такого раскрытия, однако официальное решение на этот счет еще предстоит принять.

По словам **Александра Обермейстера**, заместителя генерального директора по экономике и финансам ЗАО «Видео Интернешнл — Санкт-Петербург», «FAS 159 «Возможность выбора

оценки по справедливой стоимости для финансовых активов и финансовых обязательств» («The Fair Value Option for Financial Assets and Financial Liabilities») является первым этапом, на котором предусмотрена реализация возможности использования справедливой стоимости для финансовых активов и обязательств. На втором этапе FASB планирует разработать технику применения справедливой стоимости к нефинансовым активам, например к товарно-материальным запасам. В целом стандарт предоставляет возможность более широкого использования измерительного атрибута в отношении отдельных активов и обязательств. Вместе с тем из-за того, что стандарт может быть применен лишь к отдельным финансовым активам и обязательствам, уменьшается уровень сопоставимости отчетности различных компаний. FAS 157 вводит дополнения в действующие стандарты, регламентирующие применение справедливой стоимости для активов в фундированных пенсионных планах. Однако не применяется для пенсионных обязательств, поскольку они не отражаются по справедливой стоимости. Тем не менее количество информации, подлежащей раскрытию (и не только в части активов в фундированных пенсионных планах), возрастает, что влечет за собой увеличение трудоемкости процесса подготовки отчетности».

Ирина Гриднева, финансовый директор ООО «Плива Рус», считает, что «на Западе пенсионные планы — это инструмент мотивации сотрудников компаний наряду с другими видами вознаграждений, а их условия прописываются в контрактах работника с работодателем и закрепляются в кол-



лективных договорах профсоюзов предприятий с их владельцами», поэтому «не понятно, в чем целесообразность раскрытия данной информации, так как операции по пенсионным планам и так контролируются организацией-работодателем, работником и пенсионным фондом, управляющим деньгами». По мнению Александры Озеряновой, финансового директора ООО «Джек

Пот», «решение о внесении таких изменений, скорее всего, не будет принято, так как все расчеты и раскрытия, связанные с пенсионными накоплениями, очень сложны и требуют слишком большого количества допущений. Ценность же от такой информации практически равна нулю».

По материалам интернет-издания GAAP.ru

Финансовые события на сайте www.msfo-mag.ru

Новый глава совета попечителей КМСФО раскрыл планы на будущее

Начиная с 1 января 2008 года совет попечителей Комитета по МСФО будет возглавлять в течение трех лет Геррит Залм, бывший заместитель премьер-министра и министр финансов Голландии.

Он планирует завершить разработку глобальной системы стандартов отчетности. Поскольку, по его мнению, Европа тормозит этот процесс, продолжая выпускать собственные интерпретации, среди главных приоритетов новой политики Комитета по МСФО он видит предотвращение дальнейшей фрагментации стандартов в Евросоюзе. На обсуждение этой проблемы Геррита Залма подвигло решение американской Комиссии по ценным бумагам и биржам (SEC) избавиться от необходимости для иностранных компаний устранять расхождения с US GAAP в отчетности, подготовленной по МСФО. По его словам, в условиях развитой интеграции мировых рынков капитала все сильнее ощущается потребность в МСФО в качестве единственного базиса для подготовки отчетности, и цель совета попечителей Комитета по МСФО – обеспечить реализацию этого процесса в мировом масштабе.

Диляра Басырова, начальник отдела консолидации по МСФО ОАО «МКХ «ЕвроХим», поддерживает политику Геррита Залма, поскольку считает, что «при составлении отчетности в соответствии с МСФО и интерпретации должны быть идентичными для всех. Если в какой-либо стране возникают сложности с применени-

ем стандартов, нужно выносить эти вопросы и предложения на рассмотрение Комитета по МСФО для обсуждения или внесения изменений. Такая позиция укрепит доверие инвесторов к международным стандартам финансовой отчетности. Прочитав комментарий о том, что отчетность составлена в соответствии с МСФО, пользователи будут уверены, что она сопоставима по всем компаниям на мировом рынке». По мнению Ирины Гридневой, финансового директора ООО «Плива Рус», «трудно оценить, насколько высказывание Геррита Залма поможет распространению МСФО как единых стандартов отчетности в мировом масштабе. Страновые стандарты все равно будут сохраняться, так как это своего рода монополия правительств стран, позволяющая им решать локальные задачи».

Александра Озерянова, финансовый директор ООО «Джек Пот», полностью согласна с высказыванием Геррита Залма, поскольку, по ее мнению, «фрагментация (выпуск странами локальных разъяснений к стандартам, которые будут действовать только в конкретной стране и могут сильно отличаться от интерпретации, действующей в другой стране) устранится только в одном случае — международные стандарты станут более подробными. Ведь именно отсутствие в них детальной информации влечет за собой интерпретации национальными комитетами по стандартам».

По материалам интернет-издания GAAP.ru



Проект ПБУ «Финансовые активы и обязательства»: перспективы

В начале октября группа разработчиков проекта ТАСИС «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации», финансируемого Европейским Союзом, провела круглый стол, посвященный обсуждению проекта ПБУ «Финансовые активы и финансовые обязательства». В мероприятии принимали участие представители Минфина России, аудиторских компаний и предприятий реального сектора.

Финансовые инструменты – одна из обсуждаемых и противоречивых тем в российском учете. Основным регулирующим документом является ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», утв. приказом Минфина России от 10.12.02 № 126н, однако он затрагивает только финансовые вложения, которые включают не все финансовые активы и обязательства. Новый документ призван решить проблемы с регулированием учета финансовых инструментов, используя международный опыт в части, применимой к российским реалиям.

Станислав Костин, старший эксперт проекта «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации», финансируемого Европейским Союзом: «Основная цель нашего проекта ПБУ – сближение российских правил учета с принципами МСФО. В частности, в этом документе планируется максимально возможно сблизить учет финансовых активов и обязательств. Изменения касаются всех этапов: признания, оценки, классификации, раскрытия информации. Идея заключается в том, чтобы не усложнить правила учета, как может показаться на первый взгляд, а сделать информацию более надежной и понятной для пользователя. Я думаю, что бухгалтеры,

которые имеют навыки составления отчетности по МСФО, с пониманием отнесутся к данному проекту хотя бы потому, что МСФО по финансовым инструментам (МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» (Financial Instruments: Disclosure and Presentation) и МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement)) также являются достаточно сложными для понимания, и их применение вызывает немало дискуссий в профессиональном сообществе. Проект ПБУ – лишь первый документ по этой тематике».

Мы обратились к наиболее активным участникам круглого стола, чтобы узнать их мнение о том, каким они хотят видеть данный документ, что удалось разработчикам и какие изменения необходимо внести.

Надежда Бельчикова, главный специалист по МСФО ООО «Эспро-Менеджмент»: «В российском учете на данный момент сохраняется много пробелов, тем более в учете финансовых инструментов. Эти проблемы связаны с недостаточной законодательной базой. ПБУ 19/02 следовало бы дополнить более подробными определениями, а лучше новыми, которые бы отвечали требованиям международных стандартов, тем более что Правительство РФ решило сделать шаг на пути сближения российского и международного учета. Документ, который был представлен на рассмотрение на заседании круглого стола, нуждается в корректировках, а именно в уточнениях определений, но главное - в конкретизации, для каких организаций он должен применяться и какой характер будет



носить, рекомендательный или обязательный. Для российских бухгалтеров новый документ очень сложен для понимания и тем более для применения на практике, так как многие понятия противоречат другим нормативным документам и законам РФ (например, в РФ не существует такого принципа, как преимущество экономического содержания над юридической формой, и доказать в российском суде, что экономическая сущность именно такая, как отразил ее бухгалтер, а юридическая несколько иная, будет невозможно). Вероятно, новый ПБУ следовало бы сделать дополнением к законодательной базе по РСБУ, а те организации, которые уже сейчас составляют отчетность по МСФО, могли бы использовать рекомендации Минфина России, чтобы облегчить работу своего департамента по международному учету. Иными словами, сделать этот документ рекомендательным, чтобы облегчить работу бухгалтерам, которые занимаются финансовыми инструментами».

Владимир Курашев, главный бухгалтер финансовой корпорации «Открытие»: «В настоящее время методология бухгалтерского учета операций с финансовыми инструментами в России значительно отстает от международной практики и потребностей пользователей. Существующие на рынке виды финансовых инструментов и уровень развития финансовых рынков устанавливают достаточно высокие требования к методологии учета и квалификации специалистов, занимающихся учетом. Надо отметить, что проблема нередко заключается не только в отсутствии методологии учета: основные препятствия, на мой взгляд, - это отсутствие соответствующей законодательной базы и расхождения между требованиями бухгалтерского и налогового учета. В качестве примера можно привести учет операций РЕПО. Отсутствие методологии бухгалтерского учета этого типа операций порождает много неясностей и проблем. Налоговый учет предъявляет свои требования к учету данных операций. В результате бухгалтер берет на себя решение вопросов исходя из здравого смысла, принципа приоритета экономического содержания операций над юридической формой и принципа рациональности. Однако возникающие при этом риски остаются.

Очень хорошо, что круглый стол состоялся. Рассматриваемый документ в целом оправдал мои ожидания (концептуально). Однако следует отметить, что одним этим документом всех проблем решить нельзя - нужен комплексный подход, то есть внесение соответствующих изменений и дополнений в смежные отрасли законодательства. Необходимо привести примеры применения данного ПБУ, проработать процедуру его ввода в действие (в том числе прописать переходный период), а также согласовать вопросы, затрагиваемые в ПБУ, с требованиями регуляторов (ЦБ РФ, ФСФР России) в части раскрытия информации и существующей нормативной базой. Следует проработать вопрос налоговых последствий, которые могут возникнуть при применении данного положения. ПБУ не должно быть перегружено терминами и процедурами, чтобы оно не превратилось в жесткую конструкцию и оставляло право выбора и применения профессионального суждения. Одним словом, нужно приложить максимум усилий для получения качественного документа с понятными целями и ясными действиями по его применению (в том числе первому применению).

Как показал круглый стол, потенциал для успешного решения вопросов, связанных с учетом финансовых инструментов, несомненно, есть».

Галина Шафронская, главный методолог отдела методологии аудита и контроля качества ЗАО «БДО ЮНИКОН»: «В российском учете финансовые вложения отражаются в соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», утв. приказом Минфина России от 10.12.02 № 126н, которое рассматривает только учет финансовых активов, в то время как проект нового ПБУ, подготовленный в соответствии с МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 7, затрагивает



вопросы отражения в отчетности финансовых активов и признания, оценки и прекращения признания финансовых обязательств. Учет финансовых обязательств в российском законодательстве пока не рассматривается. А МСФО дает четкие разграничения между финансовыми обязательствами и капиталом. Пока этот вопрос не урегулирован в российской системе, при перекладке отчетности в соответствии с МСФО будет возникать разница. Наглядный пример отражение капитала обществ с ограниченной ответственностью. В российской отчетности это капитал, в МСФО – финансовое обязательство. Есть большие различия и в существующем порядке отражения в отчетности финансовых вложений, и финансовых активов в соответствии с проектом нового ПБУ, подготовленного на основе МСФО.

Согласно ПБУ 19/02 для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются только на две группы: по которым можно определить текущую рыночную стоимость и по которым текущая рыночная стоимость не определяется. Первые отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости, а вторые подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости. Проект нового ПБУ дает совершенно другую классификацию финансовых активов, другой способ их оценки и, как следствие, другие требования к раскрытию информации в отчетности. Предлагаемая классификация полностью соответствует МСФО, ее введение позволит сократить различие между МСФО и РСБУ. Выделяются следующие группы:

- финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости, изменение которой отражается через прибыли и убытки периода;
- инвестиции, удерживаемые до погашения:
 - займы и дебиторская задолженность;
- финансовые активы, предназначенные для продажи в краткосрочной перспективе.

От нового ПБУ мы ждем введения принципов признания в отчетности, последующей оценки и раскрытия в отчетности финансовых активов и обязательств, позволяющих пользователям получать более достоверную информацию, данные, включающие описание не только фактов покупки инвестиций, но и отражение их справедливой стоимости и возможных рисков.

Очевидно, что проект ПБУ требует доработки. Это и вопросы терминологии и комплексного подхода. Например, в российской системе нет понятия «справедливая стоимость», не признан приоритет экономической сущности над юридической формой и т.д. Кроме того, для облегчения понимания российскими бухгалтерами требований нового ПБУ логично дополнить его иллюстративными примерами, более детальными описаниями тех или иных постулатов.

Есть еще один аспект, на который следует обратить внимание. Если в соответствии с новым проектом ПБУ одна из групп финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости, будет отражать эти изменения через прибыли и убытки периода, то это автоматически повлияет на прибыль, которая может быть распределена акционерами на дивиденды. Если изменение справедливой стоимости финансовых активов в отчетности по МСФО не влияет на распределяемую на дивиденды прибыль, то введение национального стандарта переводит этот вопрос в совершенно другой юридический аспект. Надо ли и возможно ли с этого изменения справедливой стоимости сразу платить дивиденды? Я думаю, что это вопрос не только бухгалтерской отчетности, но и действующего законодательства.

Подготовленный проект ПБУ можно считать лишь началом необходимой работы по внедрению в российскую практику довольно сложных международных стандартов по признанию и раскрытию информации о финансовых инструментах».

Материал подготовлен редакцией



18 февраля 2008 года



ЕЖЕГОДНЫЙ ФОРУМ по мсфо в кремле 2008



К ВЫСТУПЛЕНИЮ ПРИГЛАШЕНЫ:

Кудрин Алексей Леонидович заместитель Председателя Правительства, министр финансов Российской Федерации

Горбатова Лариса начальник управления корпоративной отчетности ОАО «Система»

Ковалев Андрей начальник отдела финансового анализа группы «ПромСвязьКапитал»

Струкова Яна начальник управления консолидированной

отчетности ОАО «ТМК» Басырова Диляра —

начальник отдела консолидации по МСФО МХК «ЕвроХим»

Королева Ольга главный бухгалтер ОАО «Связьинвест»

Каненкова Ольга руководитель департамента закупок третичной сферы инвестиций и услуг ОАО «Автофрамос»/RENAULT

руководитель Финансового департамента, член Правления ВТБ

Козырев Игорь заместитель главного бухгалтера ОАО «Лукойл»

Светлана Селезнева -

руководитель управления учета и отчетности Компании «Аптечная сеть «36.6»

Трусов Андрей главный бухгалтер ОАО «АЭРОФЛОТ»

Модеров Сергей -

руководитель отдела финансового учета по международным стандартам Института проблем предпринимательства

Леонов Павел –

руководитель группы по подготовке отчетности по МСФО ООО «Свеза-Лес»

ТЕМАТИЧЕСКИЕ СЕКЦИИ

Пленарное заседание «События и перспективы»

Тематическая секция № 1 Консолидированная отчетность по МСФО

Тематическая секция № 2 «Сложные участки учета по МСФО»

> Тематическая секция № 3 «Обучение по МСФО»

Тематическая секция № 4 «Переход на международные стандарты финансовой отчетности в банковском секторе»

стоимость участия:



План перехода российских компаний на международные стандарты финансовой отчетности неоднозначно оценивается финансовыми руководителями и экспертами. Одни считают, что такой шаг принесет пользу российской экономике, другие же видят в этом лишь увеличение объема работы и материальных затрат.

ФОРМАТ МЕРОПРИЯТИЯ:

Пленарное заседание, которое даст вам возможность послушать выступления ключевых спикеров, профессионалов в своей области, представителей лидирующих компаний. Тематические секции, на которых будут подниматься практические, наиболее актуальные дискуссионные вопросы.

> Опыт российских предприятий, уже работающих по МСФО, а также европейский подход к внедрению МСФО позволяют достаточно объективно оценить проблемы и перспективы данного процесса.

За дополнительной информацией просим Вас обращаться по телефонам: (495) 933-5518, www.b2bmedia.ru, www.msfo-mag.ru

> Продюсер форума: Яна Стеценко, stetsenko@b2bmedia.ru По вопросам партнерства обращайтесь к Екатерине Чередниченко Cherednichenko@b2bmedia.ru



Международные стандарты финансовой отчетности в сельском хозяйстве

Станислав Костин, старший эксперт проекта «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации», финансируемого Европейским Союзом

азвитие агропромышленного комплекса является одним из приоритетных национальных проектов, реализуемых в настоящее время в Российской Федерации. Сельскому хозяйству оказывается активная поддержка в предоставлении кредитов, субсидий, таможенных льгот и т.д. Но не стоит забывать, что сельское хозяйство – это бизнес, и финансовая поддержка – лишь временная мера, направленная на его становление, дальнейшее же развитие должно быть самостоятельным. Сельскохозяйственным организациям (группам) придется использовать рыночные механизмы привлечения финансирования, неотъемлемой частью которых является предоставление качественной финансовой информации.

Регулирование учета в сельском хозяйстве по РСБУ и МСФО

Необходимость создания стандарта по сельскому хозяйству связана, во-первых, с приведением правил бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности, в частности с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (Agriculture). Этот стандарт был утвержден в 2000 году и начал применяться в отчетности за 2003 год. Он стал первым отраслевым стандартом, принятым Комитетом по МСФО. В российской практике не существует специализированного стандарта по бухгалтерскому учету в сельском хозяйстве. Регулируют учет в отрасли общие для всех документы Минфина России и методические рекомендации Министерства сельского хозяйства РФ, увязывающие общие подходы к бухгалтерскому учету с сельскохозяйственной спецификой.

Различия в учете по МСФО и РСБУ

Между практикой учета в сельском хозяйстве в Российской Федерации и международными стандартами финансовой отчетности существуют принципиальные отличия в признании, оценке и раскрытии информации о сельскохозяйственной деятельности. Основное различие – оценка по справедливой стоимости. Справедливая стоимость не применялась в российской практике бухгалтерского учета, однако использовались такие понятия, как восстановительная стоимость, текущая рыночная стоимость, которые в некоторых обстоятельствах могли бы соответствовать справедливой стоимости.

Учитывая, что существующая практика учета в сельском хозяйстве формировалась в те времена, когда основным пользователем отчетности сельскохозяйственных организаций было государство, неудивительно, что вся отчетность соответствовала интересам



государства как собственника. В настоящее время круг пользователей финансовой отчетности сельскохозяйственных организаций существенно расширился. Основными пользователями являются акционеры (собственники), которыми могут быть представители различных государств и которым необходима информация, сопоставимая с получаемой в своих странах. Немаловажную роль играет и такая группа пользователей, как банки и лизинговые компании, которые кредитуют сельскохозяйственные организации и поставляют им технику и животных. Этой группе для оценки рисков необходима информация об активах сельскохозяйственных предприятий в рыночной оценке, то есть за какую сумму сейчас можно продать биологические активы.

Существующие методы оценки биологических активов по себестоимости дают разные данные для активов, созданных внутри организации и приобретенных на стороне, а также разную стоимость биологических активов у различных организаций.

Новое в ПБУ

В рамках проекта «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации», финансируемого Европейским Союзом, разработан проект российского ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции», который ориентирован в первую очередь на потребности в финансовой информации разных пользователей, а также на снижение различий в оценке сходных биологических активов.

Основой для проекта послужил МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», который был доработан с учетом российской специфики. Проект вводит некоторые новшества.

Понятийный аппарат, который отсутствовал в российском учете. Это было не совсем легкой задачей, поскольку законодательство о бухгалтерском учете тесно увязано

с другими областями права и, вводя что-то новое, нужно было убедиться, что нет противоречий с другими нормативными актами.

Оценка по справедливой стоимости. Поскольку в российских условиях назвать рынки активными довольно сложно, возникает проблема определения справедливой стоимости. Сельскохозяйственным организациям потребуются для этого специально обученные люди, а также источники надежной рыночной информации. Для расчета справедливой стоимости проектом предложены способы, аналогичные МСФО. В качестве альтернативного подхода возможна оценка как биологических активов, так и сельскохозяйственной продукции по фактической себестоимости, как это происходит в настоящее время. Таким образом, организация имеет право выбора подхода к учету биологических активов и сельскохозяйственной продукции, однако принятый подход должен будет применяться для всех биологических активов, входящих в группу, и изменять его можно будет только в сторону справедливой стоимости. Переход от справедливой стоимости к фактической себестоимости не допускается по тем же причинам, что и в МСФО, а именно чтобы не давать возможности организациям манипулировать финансовыми результатами в зависимости от состояния рынка.

Признание прибыли или убытка от первоначального признания биологических





активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости и от изменения справедливой стоимости биологических активов в течение периода. Предполагается, что все изменения справедливой стоимости должны будут признаваться доходами (расходами) периода, в котором они произошли, и соответственно включаться в расчет финансового результата в отчете о прибылях и убытках. Таким образом, в отчетности сельскохозяйственных предприятий может появиться нереализованная прибыль, что на первый взгляд может показаться не совсем правильным. Однако в практике бухгалтерского учета уже применяется аналогичный подход признания нереализованной прибыли, например переоценка статей, выраженных в иностранной валюте, или финансовых вложений. Поэтому если мы говорим о надежной оценке по справедливой стоимости (а она должна быть именно надежной, в противном случае используется оценка по фактической себестоимости), никаких противоречий не возникает.

Учет затрат на содержание биологических активов и производство сельско**хозяйственной продукции.** Они должны будут признаваться расходами периода, в котором были понесены, а не капитализироваться в стоимость продукции. Таким образом, трудоемкий и непрозрачный процесс калькулирования себестоимости, связанный с использованием плановых данных и сложным распределением затрат, может уйти в прошлое. Однако если организации нужны такие показатели, то в рамках управленческого учета калькулирование может сохраниться. Если же в учетной политике сельскохозяйственной организации будет закреплен порядок, аналогичный действующему, то по сути в управленческом учете этой организации никаких изменений не произойдет.

Раскрытие информации. Проект ПБУ содержит перечень информации, подлежащий

раскрытию в отношении сельскохозяйственной деятельности, биологических активов и сельскохозяйственной продукции, аналогичный МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Одно из новых требований к раскрытию — обособленное отражение в балансе биологических активов как отдельной категории, а также прибылей и убытков от изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом предполагаемых расходов на продажу в отчете о прибылях и убытках. Следовательно, пользователи отчетности получат возможность обособленно увидеть доходы организации от сельскохозяйственной и коммерческой деятельности.

Таким образом, проект ПБУ предусматривает не просто два варианта подхода к учету в сельском хозяйстве. С одной стороны, он вносит минимальные изменения в существующую практику учета для организаций, не готовых к переходу на международные стандарты финансовой отчетности или не видящих для себя преимуществ и необходимости применять новые методы. С другой стороны, организации, которые уже сейчас готовят отчетность по МСФО методом трансформации российской отчетности (а таких с каждым годом в сельском хозяйстве становится все больше), получают инструмент, который позволит им стать на шаг ближе к МСФО и сэкономить время и средства при трансформации показателей, связанных с сельскохозяйственной деятельностью.

Данному проекту ПБУ был посвящен ряд мероприятий, таких как круглые столы и семинары, на которых присутствовали представители Министерства сельского хозяйства РФ, Минфина России, сельскохозяйственного сектора и других заинтересованных сторон. В настоящее время проект находится на стадии обсуждения. Ознакомиться с ним можно на сайте проекта «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации» (www. accountingreform.ru). ■



МСФО в странах Балтии: кто ближе к оригиналу?

Борис Колмаков, советник президента Ассоциации региональных банков РФ, член Национального Совета по стандартам финансовой отчетности Фонда НСФО

Внедрение МСФО в странах Балтии происходило в основном благодаря интеграции экономик Балтии в единое европейское экономическое сообщество. Несмотря на одновременное вступление в Евросоюз в 2004 году, требования и модели применения международных стандартов в Латвии, Литве и Эстонии различаются.

Изначально внедрение МСФО как основы учета в странах Балтии предполагалось в качестве альтернативы правилам учета, разработанным в СССР.

Однако этому процессу мешали переходный характер экономик, юридические, кадровые и методологические аспекты, а именно необходимость перевода экономики на рыночное хозяйствование, обеспечения налогового контроля, историческая связь с нормами романо-германских хозяйственных правоотношений В результате национальные системы бухгалтерского учета и отчетности Эстонии, Латвии и Литвы оказались в различной степени приближены к МСФО.

В исследовании, проведенном Евросоюзом, указывались следующие страновые особенности применения МСФО (таблица на с. 18).

Все листинговые компании балтийских стран должны формировать консолидированную отчетность по МСФО.

Общие вопросы применения мсфо

Как видно из таблицы, каждая балтийская республика обладает спецификой применения международных стандартов и его регулирования. Однако сформировавшаяся структура экономики всех этих республик диктует собственные правила.

Так, Латвию и Эстонию отличает транзитный характер основных экономических субъектов (развитие транспортных, операторских, портовых, перевозочных и прочих компаний), для всех республик характерны развитие агробизнеса и инфраструктуры. Предприятия этих отраслей нуждаются в инвестициях и серьезных капиталовложениях в обновление имеющейся производственной базы. Соответственно, наибольший объем инвестиций поступает из Скандинавии и стран Евросоюза, где уже привыкли к отчетности, составленной на основе МСФО.

¹ Романо-германские хозяйственные правоотношения (codex law) — термин, употребляющийся для описания «континентальной» модели хозяйственных правоотношений, устанавливающей принцип «что не разрешено — то запрещено» для хозяйствующих субъектов и требующей выполнения установок инструкций, кодексов и прочих нормативных актов, детально регламентирующих поведение хозяйствующего субъекта. Противопоставляется так называемая «англо-саксонская» форма (common law), устанавливающая принцип «что не запрещено — то разрешено».



Таблица Применение МСФО в странах Балтии

Параметры	Эстония	Латвия	Литва
Статус применения МСФО		В виде закона	
Применяется ли МСФО в качестве базиса неконсо- лидированной отчетности листинговых компаний (публичных компаний)	Да	HeT<1>	Да
Требуется ли в обязательном порядке неконсолидированная отчетность публичных компаний по МСФО?	Да	Нет	Да
Возможно ли применение МСФО для непубличных компаний в качестве базиса консолидированной отчетности	Да, для компа- ний всех типов	HeT<1>	Нет
Требуется ли применение МСФО для непубличных компаний в качестве базиса для консолидированной отчетности	Да, для компаний финансового сектора (для других не требуется)	Нет	Да, для кредит- ных организа- ций (для других не требуется)
Возможно ли применение МСФО для непубличных компаний в качестве базиса неконсолидированной отчетности	Да, для компа- ний всех типов	HeT<1>	Нет
Требуется ли применение МСФО для непубличных компаний в качестве базиса для неконсолидированной отчетности	Да, для компаний финансового сектора (для других не требуется)	Нет	Да, для кредит- ных организа- ций (для других не требуется)

Компании в Латвии могут использовать МСФО для подготовки любой отчетности только в том виде и в тех аспектах, где МСФО не противоречит национальным правилам и стандартам учета и отчетности.

Говоря о применении МСФО во всех балтийских республиках, следует отметить существующие проблемы:

- отсутствие адекватного перевода МСФО на национальные языки, учитывая вопрос «адаптации» терминологии и профессионального словаря к терминологии, принятой в национальном языке:
- нехватка квалифицированных кадров и проблема обучения персонала, подтверждения знаний профессионального сообщества на интерпретацию МСФО и применение к отчетности на основе метода профессионального суждения;
- отсутствие адаптации к отраслевым особенностям национальных экономик, в частности к обычаям делового оборота при заключении сделок займа и аренды, долгосрочной аренды;
- замена изучения и применения МСФО разработанными образцами и проформа-

ми, в том числе теми, которые используют ведущие аудиторские компании. Учитывая, что дефицит квалифицированных кадров создает проблемы при прочтении и применении стандартов для создания собственного мотивированного суждения, некоторые компании предпочитают отдать на откуп аудитору возможность формулировать профессиональные оценки фактов их хозяйственной деятельности, составлять проформу отчетности и выбирать способы раскрытия информации об их деятельности. При этом аудиторы используют свои навыки и наработки для обобщения в проформах и образцах отчетов, которые, как правило, имеют довольно общий характер и не созданы специально для отчитывающегося субъекта;

• различные подходы к толкованию применения стандартов к отдельным хозяйственным операциям (при определении справедливой стоимости, экономической сущности,



оценке сроков и последствий проведения операций). Различные подходы, которые характерны даже для аудиторов, приводят к усилению субъективного фактора при составлении отчетности, «сращиванию» аудитора и профессионального бухгалтера, отсутствию понятия «аудит» отчетности, которое подменяется понятием «переложение» (трансформация). Такое «сращивание» характерно для компаний, где руководство не использует отчетность по МСФО для принятия решений в повседневной деятельности и, соответственно, не участвует в процессе формулирования мотивированных суждений о своей деятельности для целей подготовки отчетности. Аудитор в данном случае является по сути единственным носителем знания о том, как надо отобразить операции в отчетности. Поэтому при смене данного аудитора руководству компаний придется объяснять новому аудитору принципы формулирования мотивированных суждений, оценки рисков и раскрытия информации о них.

Рассмотрим подробнее характерные особенности применения МСФО балтийскими странами.

Эстония

Эстонские национальные правила основаны на международных стандартах финансовой отчетности начиная с 1994 года и учитывают их изменения. Поэтому компаниям Эстонии значительно легче, чем компаниям других стран Балтии, применять МСФО для целей отчетности.

Что касается малых и средних предприятий, то для них введен разрешительный порядок применения международных стандартов, который стимулирует компании любого сектора и размера к большей открытости перед иностранным инвестором. Неудивительно, что по темпам роста и объемам прямых иностранных инвестиций из стран Евросоюза Эстония опережает своих балтийских соседей.



www.mrcb.ru

ООО "Консультационная фирма "МРЦБ" 1-ая Брестская ул., д. 35, Москва, Россия, 125047 Телефон: (495) 101-40-16



Компании Эстонии, как и в других странах Балтии, не раскрывают информацию, связанную с оценкой запасов, резервов и инвестиционной собственности. Существуют также вопросы к презентации основных форм финансовой отчетности, которые могут не в полной мере соответствовать требованиям МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements) и МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» (Cash Flow Statements)¹. Данные несоответствия в основном связаны с глубиной раскрытия информации в примечаниях, с квалификацией операций в отчете о движении денежных средств и с полнотой описательной информации об основных рисках в процессе деятельности компании.

Однако в целом Эстония входит в число стран Евросоюза, которые наиболее «продвинутым» способом используют возможности МСФО для гармонизации национальных стандартов и повышения прозрачности рынка. Заслуживает внимания также факт разрешительного порядка применения МСФО в качестве базиса годовой и консолидированной отчетности предприятий.

Латвия

Составлять отчетность по МСФО согласно действующему в Латвии закону должны публичные компании, зарегистрированные в основном списке Рижской биржи. В дополнительном списке биржи находится четыре типа компаний, которые обязаны формировать отчетность в соответствии с национальными правилами учета и отчетности. Начиная с 2005 года, эти компании также составляют свою консолидированную отчетность по международным стандартам.

Основным отличием применения МСФО в Латвии является приоритет национального законодательства над требованиями МСФО. К сожалению, использование этой возможности уменьшает способность компаний адекватно раскрывать всю информацию, которая требуется МСФО, появляются дополнительные лазейки для избыточного раскрытия несущественной информации (например, названий компаний-контрагентов), в то время как основные принципы учетной политики, подходы к оценке и резервированию, условные обязательства остаются недостаточно раскрытыми. Поскольку латвийские национальные стандарты формируются (как и в большинстве стран) вдогонку требованиям МСФО, то существует проблема сроков применения и введения требований новых стандартов в практику. Кроме того, возникает ряд произвольных трактовок требований МСФО, в частности МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» (Business Combinations). В латвийских национальных стандартах не прописаны выводы и суждения, а также точки зрения Комитета по МСФО (которые не являются стандартами, но обычно публикуются для пояснения позиции КМСФО при их принятии) в отношении учета гудвила. Указанная коллизия вызвала достаточно большое количество искажений отчетности латвийских предприятий в части расчета стоимости гудвила и его обесценения за 2006 год. При этом следует учитывать, что отчитывающиеся предприятия формировались в период приватизации и требования по оценке справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств физически не могли быть исполнены.

¹В соответствии с нормами бухгалтерского учета Эстонии компании могут выбирать между МСФО и национальными стандартами бухгалтерского учета. Те, кто выбрал национальные ОПБУ, должны выполнять предусмотренные ими требования к раскрытию информации. Национальные ОПБУ ориентированы на мелкие и средние предприятия, поэтому специально предусматривают меньше требований к раскрытию информации, чем полный комплект МСФО. – *Прим. ред.*



Много вопросов вызывают также принципы учетной политики ряда компаний (которые соответствуют требованиям латвийского законодательства) по созданию резервов под обесценение дебиторской задолженности и отражению снижения стоимости запасов.

Существует также проблема адекватной оценки стоимости производных финансовых инструментов, которые широко используются латвийскими предприятиями для хеджирования валютного курса и процентной ставки. Большинство компаний даже не раскрывают этот факт в отчетности, отражая сделки по «квази-кассовому» принципу – в момент расчетов, то есть операция отражается в отчетности в период, когда возникает какое-либо движение денежных средств, или в момент промежуточных расчетов, или когда стороны переводят друг другу денежные средства по окончательным взаиморасчетам. Такая учетная политика не соответствует требованиям МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement) в части учета как операций хеджирования, так и производных финансовых инструментов вообще. Действующие латвийские правила не прописывают подробно требования отражения вышеуказанных операций, что позволяет компаниям избегать необходимых по МСФО раскрытий, а зачастую и своевременного признания финансовых результатов в отчетности.

Для компаний среднего и малого бизнеса применение МСФО является довольно обременяющим. Всех отчитывающихся субъектов постепенно подводят к применению международных стандартов, но в качестве национальных стандартов учета и отчетности. Такая практика требует времени и следования определенной традиции учета, которая в Латвии имеет ярко выраженный континентальный характер. Однако она сказывается на качестве отчетности и способах подтверждения ее достоверности. Большинство экономических субъектов публикуют отчетность

со следующими описаниями: «Данная отчетность подготовлена в соответствии с Законом Латвийской Республики о годовой отчетности, международными стандартами финансовой отчетности (!) и Уставом компании (!)». Очевидно, что такая формулировка как минимум требует пояснений и раскрытий и не может являться указанием на соответствие международным стандартам согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements).

Для Латвии характерно доминирование аудиторских компаний «большой четверки» на рынке аудита отчетности, составленной в «соответствии с требованиями Законодательства Латвии, МСФО и Устава компании». Данное доминирование вносит также свой вклад в подмену исследования МСФО и его требований на исследования суждений аудиторов и заполнение их проформ отчетности. Тем не менее, в последнее время наметилась тенденция к формированию самостоятельных мотивированных суждений, использованию инструментария МСФО при обсуждении отчетности с аудитором, вовлечению регулирующих органов в дискуссии о месте национальных и международных стандартов. Все это позволяет смотреть с оптимизмом в будущее применения МСФО в Латвии.





Литва

В Литве ситуация с внедрением МСФО в большей степени напоминает Латвию, чем Эстонию, за исключением того, что в Литве и Эстонии требуется применять МСФО в качестве базиса неконсолидированной

отчетности листинговых компаний (публичных компаний), а в Латвии это не разрешается. Кроме того, литовским законодательством предусматривается возможность применения международных стандартов в качестве базиса отчетности для кредитных организаций.

Особенности применения МСФО

Аго Вилу, партнер PricewaterhouseCoopers, председатель Совета по стандартам бухгалтерского учета Эстонии и член Комитета ЕС по выработке правил бухгалтерского учета

Во всех трех странах Балтии все компании, зарегистрированные на бирже, должны готовить консолидированную отчетность в соответствии с МСФО, принятыми Европейским Союзом. Различия заключаются в подходе к не зарегистрированным на бирже компаниям и к неконсолидированной отчетности. В Эстонии все компании при желании могут использовать МСФО для всех типов отчетности (как для консолидированной, так и для неконсолидированной) вместо национальных стандартов. В Латвии сложилась противоположная ситуация, и применение МСФО ограничивается исключительно консолидированной отчетностью зарегистрированных на бирже компаний и финансовых институтов. Литва занимает промежуточное положение между этими двумя подходами к применению МСФО.

При этом все три страны применяют национальные стандарты бухгалтерского учета в дополнение к МСФО. Указанные национальные стандарты в основном базируются на международных, но в той или иной степени отличаются от них. Например, в Эстонии национальные стандарты по существу представляют собой упрощенный вариант МСФО: они следуют правилам международных стандартов в вопросах признания и оценки, но требуют раскрытия информации в значительно меньшем объеме. Причина заключается в том, что большинство предприятий — малые и средние и подготовка полного комплекта отчетности по МСФО потребует от них несоразмерно больших затрат и усилий.

Поэтому, несмотря на то что, например, в Эстонии все компании могут готовить финансовую отчетность в соответствии с МСФО (вместо национальных стандартов), лишь весьма немногие из них воспользовались этой возможностью (около 1–2%).

Ожидается, что национальные стандарты останутся основными принципами бухгалтерского учета и отчетности для большинства компаний во всех трех странах Балтии, поэтому основная цель заключается в том, чтобы обеспечить высокое качество этих стандартов и их соответствие принципам МСФО. Для этого анализируются все изменения в МСФО и тенденции их развития, в свою очередь, изменения вносятся в национальные стандарты для отражения любых значительных изменений в МСФО. ■











13 декабря 2007 года · Отель «Арарат Парк Хаятт»

PECTPYKTYPU3ALUS

КАК СПОСОБ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ КОМПАНИИ

Основной задачей реструктуризации бизнеса является создание такой структуры, которая, с одной стороны, будет отвечать долгосрочным задачам собственников, а с другой – развиваться в соответствии с требованиями окружающей бизнес-системы. Реструктуризация подразумевает как перестройку бизнеса с целью концентрации на наиболее прибыльных направлениях деятельности, так и преобразование системы управления компанией.

ЦЕЛЬ МЕРОПРИЯТИЯ:

обмен опътом реструктуризации компаний для повышения прозрачности, управляемости и инвестиционной привлекательности бизнеса

ЦЕЛЕВАЯ АУДИТОРИЯ:

- генеральные директора,
- финансовые директора,
- сотрудники структурных подразделений ФЭС,
- руководители функциональных подразделений.

НА КОНФЕРЕНЦИИ ВЫСТУПЯТ:

КАНЕВСКИЙ Евгений, финансовый директор компании «МИЭЛЬ Недвижимость»

БУНЯКИН Максим, главный эксперт департамента стратегии Центра управления реформой ОАО РАО «ЕЭС России»

ОЗЕРЯНОВА Александра, финансовый директор ООО «Джекпот»

ХРИСТЕНКО Лада, директор по экономике и финансам Нижегородского филиала ТГК-6

МОСЕЕВ Олег, финансовый директор Группы компаний «АвтоСпецЦентр»

БЕЛЬКОВСКИЙ Владимир, генеральный директор Рекламной группы «Риналт»

АКСЕНОВА Елена, директор Гражданско-правового департамента юридической фирмы «КЛИФФ», канд. юрид. наук

ВЫСТУПИТЬ ПРИГЛАШЕНЫ:

МАКОВСКАЯ Александра, заместитель начальника управления анализа и обобщения судебной практики Высшего арбитражного суда Российской Федерации, канд. юрид. наук

БИКМАЕВ Эльдар, первый вице-президент ОАО АКБ «Пробизнесбанк»

БОЧАРОВА Светлана, начальник налогового отдела ОАО «Связьинвест»

БАШКОВ Александр, заместитель генерального директора по экономике и финансам ОАО «Российская электроника»

АГЕЕВА Елена, финансовый директор ООО «Голдерэлектроникс» (Vitek)

ОСНОВНЫЕ ТЕМЫ КОНФЕРЕНЦИИ:

- Роль финансового директора в процессе реструктуризации
- Этапы реструктуризации бизнеса
- Как управлять процессом реструктуризации
- Аутсорсинг как инструмент реорганизации бизнеса
- Выбор варианта реорганизации
- Политика управления непрофильными активами
- Особенности налогообложения
 при реструктуризации компании
- Реорганизация бизнеса для повышения его прозрачности и привлечения внешнего финансирования
- Оптимизация организационной структуры и бизнеспроцессов при реструктуризации бизнеса



Для регистрации обращайтесь к **Татьяне Быковой** по тел.: (495) 933-5518 или 105-7743, по e-mail: **events@b2bmedia.ru** и на сайтах: **www.fd.ru • www.b2bmedia.ru**По вопросам партнёрства обращайтесь к **Екатерине Чередниченко:** cherednichenko@b2bmedia.ru
Продюсер конференции – **Яна Стеценко:** stetsenko@b2bmedia.ru

Информационные партнеры















Lutto de la constante de la co

Сложности применения МСФО (IFRS) 8

Анна Узорникова, FCCA, директор отдела консультаций по финансовой отчетности ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит»

рименение нового стандарта всегда сопряжено с подготовкой дополнительных данных, корректировкой учетной политики компании, изменением процедуры составления отчетности. Для специалиста по МСФО важно не упустить момент и вовремя оценить объем предстоящих работ. Заблаговременная подготовка к применению МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» позволит снизить вероятность возникновения ошибок и возможные негативные последствия для компании.

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (Operating Segments) не влияет на порядок расчета и представления показателей финансовой отчетности компании, он регулирует вопросы раскрытий в примечаниях.

Согласно новым правилам специалисты по МСФО должны составлять примечания по сегментам, используя данные управленческой отчетности. Таким образом, информация, представляемая руководству в составе управленческой отчетности, будет отражаться в отчетности по МСФО. Новый подход к представлению информации по сегментам может привести к появлению новых отчетных сегментов, изменению порядка раскрытия информации и повлиять на другие участки учета.

Новый стандарт распространяется на большее количество компаний, чем предыдущий. В сферу действия МСФО (IAS) 14 включены компании, чьи долевые или долговые инструменты обращаются на открытом рынке, а также компании, которые готовятся к выпуску таких инструментов для обращения на рынке. МСФО (IFRS) 8 распространяет свое действие и на компании, которые только регистрируют выпуск инструментов в регулирующих органах.

Управленческий подход

Ключевым отличием МСФО (IFRS) 8 является ориентация на раскрытие информации об операционных сегментах с использованием так называемого управленческого подхода. Это означает, что теперь операционные сегменты должны определяться так, как они установлены менеджментом компании для принятия решений о распределении ресурсов и оценки результатов деятельности компонентов бизнеса.

Операционный сегмент – это подразделение компании:

- которое может получать доходы и нести расходы от операций как внутри компании, так и с внешними контрагентами;
- результаты работы которого регулярно анализируются высшим органом оперативного руководства при принятии решений о наделении его ресурсами и оценке его деятельности;
- которое имеет обособленную финансовую информацию (пар. 5 МСФО (IFRS) 8).

Деятельность, которая еще только начинается (start-up operations) и не приносит доходов, также может быть операционным сегментом.



В соответствии с МСФО (IFRS) 8 предприятие раскрывает информацию по каждому операционному сегменту, выручка, прибыль (убыток) или активы которого превышают установленные пороговые значения, в том числе по сегментам, большая часть выручки которых получена от операций внутри группы компаний, представляющих консолидированную финансовую отчетность. Такие сегменты называются отчетными (reportable segments).

Информация о работе операционных сегментов важна для пользователей отчетности при оценке работы компании, и новый подход к ее раскрытию позволит им не только увидеть результат деятельности сегмента, но и понять, каким образом принимаются решения, а значит, оценить качество управления.

С одной стороны, управленческий подход может вызывать отторжение у руководства компании и восприниматься как посягательство на важную информацию, коммерческую тайну, ноу-хау ведения бизнеса. С другой стороны, он является несомненным плюсом нового стандарта. У компании появляется возможность лучше объяснить пользователям отчетности результаты деятельности: она больше не обязана выделять сегменты по географическому признаку и типу производимой продукции и может раскрывать ту информацию, которая действительно имеет значение для оценки эффективности ее работы. Теперь есть возможность показать данные, имеющие важное значение с точки зрения руководства, и объяснить внешнему пользователю логику принятия бизнес-решений.

Изменения в раскрытии информации

Принятие МСФО (IFRS) 8 может привести к значительным изменениям в раскрытии информации в примечаниях у некоторых компаний. Это может произойти по нескольким причинам.

Справка

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (Operating Segments) опубликован Правлением Комитета по МСФО 30 ноября 2006 года. Он был принят в рамках краткосрочной программы сближения (конвергенции) МСФО и US GAAP и практически идентичен стандарту финансовой отчетности SFAS 131 «Раскрытие информации о сегментах бизнеса и связанной информации» (Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information).

Стандарт заменяет МСФО (IAS) 14 «Отчетность по сегментам» (Segment Reporting) и должен применяться для отчетных периодов, начинающихся с 1 января 2009 года. Старый стандарт продолжает действовать до вступления в действие МСФО (IFRS) 8. Компания может применять новый стандарт досрочно, раскрывая этот факт дополнительно. Независимо от того, для какого отчетного периода стандарт будет применен впервые, необходимо привести соответствующие сопоставимые данные за предыдущий период.

Во-первых, МСФО (IFRS) 8 вводит новое понятие «высший орган оперативного руководства». Высший орган оперативного руководства (chief operating decision maker) — это главное лицо, высший орган в компании, отвечающий за операционную деятельность. Таким органом в компании может являться президент, управляющий (генеральный) директор или группа исполнительных директоров. В функции высшего органа оперативного руководства входит распределение ресурсов и оценка эффективности деятельности сегментов. Информация, которая при этом используется высшим органом оперативного руководства, должна быть раскрыта в примечаниях.

На практике необходимо будет определить, какой орган (или кто) является высшим органом оперативного руководства в компании по существу, а не только и не столько формально в соответствии с учредительными документами.

Во-вторых, раньше компания выделяла два вида сегментов: по виду производимой продукции или оказываемых услуг и географическому принципу. Согласно МСФО (IFRS) 8 компания должна самостоятельно на основании управленческой отчетности определить, какие виды сегментов раскрыть в примечаниях, и описать базу их определения (то есть описать схему, по которой руководство организует деятельность компании: выделяя сегменты по видам продукции и услуг, по географическому признаку, нормативному регулированию отдельных сфер экономики или основываясь на комбинации факторов).

Для многих компаний, составляющих финансовую отчетность в соответствии с МСФО, новые требования представления сегментной информации позволят привести в соответствие внутреннюю и внешнюю отчетность, что в свою очередь может значительно снизить нагрузку, требуемую для поддержания двух различных систем отчетности внутри одной компании. Для других внедрение нового стандарта потребует значительных изменений в системе выделения отчетных сегментов и представления информации о них в отчетности.

В-третьих, раскрываемая информация должна основываться на данных, используемых руководством в текущей деятельности, в то время как по МСФО (IAS) 14 требовалось, чтобы показатели по сегментам рассчитывались так же, как при подготовке отчетности по МСФО. Поэтому теперь общие суммы выручки, прибыли (убытка), активов и других показателей в основных формах отчетности и примечаниях по сегментам могут отличаться друг от друга, и специалистам необходимо проводить их выверку (пар. 28 МСФО (IFRS) 8).

На практике необходимо продумать, насколько целесообразно и безопасно с точки зрения защиты коммерческой тайны компании может оказаться раскрытие той или иной внутренней информации. Могут потребоваться значительные изменения в системе

внутренней отчетности с тем, чтобы обеспечить раскрытие информации не в ущерб интересам компании. Однако эти изменения должны быть реальными, а не формальными. Так, в финансовой отчетности должна будет все-таки раскрываться информация, которая на самом деле используется высшим органом оперативного руководства при принятии решений. Создание второй управленческой отчетности только для целей представления данных в финансовой отчетности недопустимо.

В-четвертых, в отличие от МСФО (IAS) 14 новый стандарт не определяет, как рассчитывать выручку, расходы, финансовый результат, активы и обязательства сегмента. Компания должна раскрывать эти показатели в суммах, представляемых высшему органу оперативного руководства, и пояснять методы их расчета.

На практике необходимо проанализировать достоверность представляемой высшему органу оперативного руководства информации. Поскольку управленческая информация будет теперь включаться во внешнюю отчетность, то для отчетности компаний, подлежащей аудиту, это означает, что она будет включена в объем проверяемой аудиторами информации.

Раскрытие данных по сегментам в отчетности

Согласно пар. 23 МСФО (IFRS) 8 должны быть раскрыты, как минимум, показатель прибыли (убытка) и общая сумма активов по каждому отчетному сегменту. Количество отчетных сегментов не ограничено. Но оно не должно мешать пониманию характера и финансовых результатов деятельности компании и экономической среды, в которой она действует.

В примечаниях по сегментам должны быть раскрыты следующие показатели, если они анализируются высшим органом оперативного руководства и при этом не учитывают-



ся при расчете общего показателя прибыли (убытка) или общей суммы активов:

- 1. По выручке и расходам раскрывается следующая информация:
- выручка, полученная от внешних покупателей, а также от операций с другими сегментами компании;
 - сумма амортизации;
- доля предприятия в прибыли (убытке) зависимых компаний и совместных предприятий, учитываемая по методу долевого участия;
 - расход (доход) по налогу на прибыль;
 - процентный доход и расход;
- существенные неденежные статьи прибылей и убытков (в дополнение к амортизации) и другие существенные статьи прибылей и убытков.
- 2. По активам каждого сегмента специалистам нужно раскрыть:
- величину инвестиций в зависимые компании и совместные предприятия, если они учитываются по методу долевого участия;
- увеличение суммы внеоборотных активов, кроме финансовых инструментов, отложенных налоговых активов и прав, возникающих по договорам страхования.

Далее нужно пояснить, как была подготовлена информация о сегментах и как она соотносится с показателями бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

Например, если высший орган оперативного руководства при оценке результатов деятельности сегментов и распределении ресурсов в компании анализирует информацию, подготавливаемую в соответствии с требованиями российских стандартов бухгалтерского учета, то и в примечаниях по сегментам необходимо раскрыть показатели, рассчитываемые по РСБУ. При этом нужно пояснить способ расчета этих показателей, а также привести основные причины расхождений с цифрами, включенными в баланс и отчет о прибылях и убытках по МСФО.

Влияние МСФО (IFRS) 8 на ЕГДС

Применяя МСФО (IFRS) 8, многие компании выделят операционные сегменты, отличные от определенных в соответствии с МСФО (IAS) 14. Это может изменить группировку единиц, генерирующих денежные средства (ЕГДС) компании для проведения теста на обесценение некоторых активов (например, гудвила). В соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (Ітраігтепт оf Assets) наивысший уровень группировки активов (ЕГДС) для целей проведения теста на обесценение гудвила не может быть выше уровня операционного сегмента, поэтому его нужно будет пересмотреть.

Все существенные различия в способе расчета (измерения) показателей по операционным сегментам и в основных формах отчетности должны быть также раскрыты в количественном выражении.

Если высший орган оперативного руководства использует для принятия решений информацию, подготавливаемую исходя из принципов, отличных от МСФО, то выверка сегментной информации с данными, включенными в баланс и отчет о прибылях и убытках по МСФО, может оказаться трудной для понимания пользователями. В этом случае компаниям стоит подумать о выпуске отдельного пресс-релиза (или использовать любые другие формы коммуникации с пользователями внешней отчетности, доступные компании) для обеспечения понимания нового набора информации.

МСФО (IFRS) 8 требует и ряд других обязательных раскрытий. Например, компании должны раскрывать степень их зависимости от крупных покупателей (пар. 34 МСФО (IFRS) 8). По каждому клиенту, на долю которого приходится более 10% выручки компании, необходимо указать: общую сумму доходов от операций и назва-



ние сегмента или сегментов, к которым они относятся.

Если компании известно, что ряд ее покупателей находится под общим контролем, то такие клиенты объединяются в группу и информация по ним раскрывается как об одном клиенте. Для целей МСФО (IFRS) 8 государство и контролируемые им компании также считаются одним клиентом.

Готовы ли вы к применению МСФО (IFRS) 8

Для первого применения МСФО (IFRS) 8 специалистам компаний необходимо провести подготовительную работу и определить следующие моменты:

- 1. Кто выполняет функции высшего органа оперативного руководства в компании. Эта информация необходима для определения объема данных, которые будут раскрываться в примечаниях по сегментам.
- 2. Каково качество информации, используемой высшим органом оперативного руководства для принятия решений о рас-

пределении ресурсов и оценке деятельности сегментов. В каком виде она представляется: объединена в единый отчет или используются разрозненные данные. Каким образом обеспечиваются полнота и точность информации, необходимо ли ввести дополнительные процедуры для оптимизации ее сбора. Как изменится перечень отчетных сегментов компании.

3. Каким образом представление новой информации может повлиять на восприятие компании внешними пользователями финансовой отчетности. Какие положительные и негативные последствия могут возникнуть от раскрытия новой информации? Как можно устранить отрицательный эффект?

Каждый из этих моментов важен при подготовке компании к применению МСФО (IFRS) 8. Они могут потребовать от специалиста большой и кропотливой работы, однако это позволит не только правильно применить стандарт, но и избежать возможных негативных последствий от раскрытия важной для компании информации.

Советы по применению МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»

Для того чтобы облегчить переход к новому международному стандарту и уменьшить количество возможных ошибок при его применении, мы попросили членов Экспертного совета журнала дать практические рекомендации для читателей.

Ирина Гриднева, финансовый директор ООО «Плива Рус»



Если у организации несколько видов бизнеса, то для облегчения процесса составления отчетности по операционным сегментам я бы посоветовала наладить по каждому виду деятельности отдельный учет по следующим показателям: выручка, себестоимость или прямые затраты, связанные с данным бизнесом. При этом нужно по возможности максимально распределить фактический документооборот по сегментам. Приведу два возможных варианта. Первый вариант подходит для юридического лица, которое имеет несколько

абсолютно разных видов деятельности: один, например, связан с импортом и дистрибуцией товаров народного потребления, другой – с закупкой, перера-



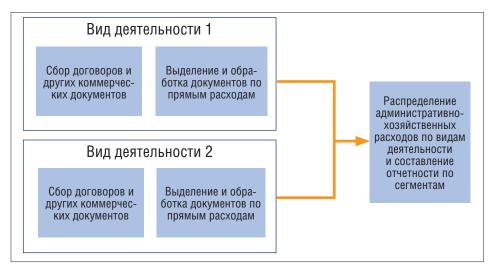


Рисунок 1 Сбор информации по сегментам единого юридического лица



Рисунок 2 Сбор информации по сегментам в случае сложной структуры организации

боткой и экспортом продукции. У каждого бизнеса свои коммерческое подразделение и отдел логистики, учет доходов и прямых затрат ведется разными бухгалтерами. В этом случае сбор первичной информации, необходимой для составления отчетности по сегментам, ведется отдельно, что позволяет формировать финансовый результат по каждому сегменту (рис.1).

Расходы, которые относятся к обоим видам деятельности (в основном административно-хозяйственные), распределяются между сегментами на этапе подготовки отчетности по предприятию с помощью коэффициентов, согласованных с руководителями бизнес-подразделений.

Второй вариант применим для предприятий с большим количеством различных бизнесов, имеющих разветвленную сеть филиалов или представленных боль-



шим количеством юридических лиц. В этом случае предприятия, обслуживающие один и тот же сегмент, лучше объединить в холдинговую компанию или преобразовать в филиалы одного юридического лица. После такой реорганизации отчетность по операционным сегментам холдинга будет соответствовать его консолидированной отчетности, а во втором варианте – отчетности одной компании (рис. 2).

В любом случае вступление в силу данного стандарта будет мотивировать компании, готовящие отчетность по МСФО, к выделению непрофильных сегментов в отдельные юридические образования или их продаже.

Екатерина Демьянова, CFO группы компаний Intercomp LLC



Наша компания является быстро развивающимся, динамичным холдингом, постоянно открывающим новые офисы в различных географических регионах. В состав группы входят 10 юридических лиц, находящихся в разных странах (Россия, США, Швейцария, Венгрия, Украина, Казахстан).

Для ведения учета в компании используется ERP-система Navision, данные в которой группируются по юридическим лицам. Раньше компания не составляла отчетность по сегментам, однако в середине этого года руководство приняло

решение о досрочном применении МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты». Основной проблемой стал сбор информации в нужном разрезе, поскольку отчетность по юридическим лицам не совпадает с форматом отчетности по сегментам. На примере нашей компании я могу посоветовать специалистам по МСФО следующий подход при первом применении нового стандарта.

- 1. Определите, на основе какого признака нужна сегментация: географического, в зависимости от вида продукции или смешанного типа. Например, в своей компании мы используем смешанный тип при раскрытии информации: выделяем операционные сегменты по географическому признаку и виду продукции.
- 2. Разработайте форматы отчетов, которые необходимо включить в примечания по сегментам.
- 3. Составьте справочник распределения расходов, определяющий, какие именно расходы и на какие статьи относятся в новых форматах.
- 4. Определите, кто будет заниматься сбором данных и сколько времени на это потребуется.
- 5. При необходимости доработайте учетную систему. В нашей компании оказалось, что сбор нужных данных требует очень много времени и сил и его нужно автоматизировать. Решить эту проблему можно было двумя способами:
- изменить идеологию системы: отказаться от агрегированных справочников и ввести учет затрат по каждому сотруднику и клиенту (это позволит собирать данные в любом нужном разрезе);
- сохранить идеологию ERP-системы: спроектировать новую структуру центров затрат, изменить иерархию справочников, добавить сбор дополнительной аналитики.



Мы выбрали второй способ, поскольку его можно было реализовать в более короткие сроки и при наименьших трудовых и денежных затратах. В учетную систему компании были внесены изменения. Первоначально в ERP-системе структура центров затрат выглядела следующим образом:

- наименование юридического лица;
- деление по типам продуктовых групп;
- сумма заработной платы сотрудников, относящихся к данному центру затрат.

После преобразований тот же центр затрат получил более мелкое дробление. Иными словами, согласно установленному алгоритму расходы одного юридического лица теперь автоматически распределяются между сегментами:

- наименование сегмента;
- наименование юридического лица;
- деление по типам продуктовых групп;
- сумма заработной платы сотрудников, относящаяся к данному сегменту.

Рассмотрим пример. Заработная плата сотрудников юридического лица N составляет \$10 000. Заработная плата сотрудников юридического лица K составляет \$30 000. При формировании отчетности по сегментам 20% заработной платы сотрудников первой компании и 10% второй должны быть отнесены на сегмент A, оставшаяся сумма – на сегмент B. При заполнении форм для отчетности по сегментам программа автоматически отнесет \$5000 на сегмент A и \$35 000 на сегмент B.

При изменении системы учета и ее автоматизации нужно быть готовым к тому, что этот процесс займет длительное время и потребует дополнительных финансовых вложений. Нашей компании понадобилось почти полгода: два месяца — на анализ исходной информации, разработку методики и ее согласование и три месяца — на внесение изменений в учетную систему. В результате специалисты компании, как и раньше, могут формировать отдельные отчеты по каждому юридическому лицу и дополнительно отчетность по операционным сегментам. ■

Изменения в учете затрат по займам

Елена Орлова, старший менеджер отдела по консультированию в области финансовой отчетности, PricewaterhouseCoopers

Ключевым отличием МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (Borrowing Costs) от старой редакции стандарта является отмена основного порядка учета затрат по займам, то есть запрет на отнесение их к расходам. В связи с этим многим компаниям придется пересмотреть не только свою учетную политику, но и существующие бизнес-процессы и систему внутреннего контроля.

Согласно заявлению представителей Комитета по МСФО, пересмотренная редакция стандарта МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (Borrowing Costs) улучшит финансовую отчетность по трем направлениям:

- стоимость актива будет включать все издержки на его приведение в пригодное для использования или продажи состояние;
- повысится степень сопоставимости финансовых отчетов разных компаний, поскольку теперь у всех будет единый подход;
- новая редакция стандарта приближена к требованиям US GAAP, что означает прогресс на пути сближения двух систем отчетности.

Основные поправки

До внесения изменений в МСФО (IAS) 23 было предусмотрено два метода учета затрат по займам: основной и альтернативный. При основном порядке учета затраты по займам признаются в качестве расходов того периода, в котором они произведены, независимо от

целей получения займов. Альтернативный порядок учета предусматривает капитализацию затрат по займам¹, непосредственно относящихся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива².

В новой редакции МСФО (IAS) 23 отменен основной порядок учета затрат по займам, относящимся к квалифицируемому активу. Специалисты теперь не могут признавать затраты по займам в качестве расходов того периода, в котором они были произведены, независимо от условий получения ссуды, за исключением случаев, когда у компании отсутствуют квалифицируемые активы. Основной идеей данного изменения является то, что стоимость актива в будущем должна включать все затраты, возникающие в процессе приведения актива в состояние готовности к использованию или продаже.

Кроме того, согласно изменениям в МСФО (IAS) 23 метод капитализации затрат по займам не требуется применять к активам, которые будут учитываться по справедливой стоимости.

¹ Подробнее об этом см. статью «Особенности учета затрат по займам» («МСФО: практика применения», 2006, № 4, с. 51). —

² Квалифицируемый актив – актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи требует значительного времени, например строящийся объект основных средств, разрабатываемая новая линия продукта или информационная система.



К ним могут относиться биологические активы и инвестиционное имущество, отражаемые в соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (Agriculture) и МСФО (IAS) 40 «Инвестиции в недвижимость» (Investment Property).

Из сферы применения стандарта также исключены запасы, которые производятся повседневно в больших количествах на повторяющейся основе, даже если требуется значительное время на доведение их до товарного состояния. Ранее были исключены только запасы, производимые повседневно в больших количествах, на повторяющейся основе и на протяжении короткого периода времени.

Влияние изменений на отчетность

Степень влияния и характер изменений в системе бухгалтерского учета компании зависят от существующей учетной политики в вопросе учета затрат по займам.

В компаниях, где затраты по займам капитализируются в составе квалифицируемых активов, новая редакция стандарта не окажет значительного влияния. Специалистам лишь нужно обратить внимание на исключение из состава квалифицируемых некоторых видов активов в пересмотренной редакции МСФО (IAS) 23.

Компаниям, которые признавали затраты по займам в качестве расходов, необходимо будет провести следующие работы:

1. Изменить учетную политику в части капитализации затрат по займам, непосредственно относящимся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, путем включения затрат по займам в стоимость этого актива. Изменения производятся перспективно. МСФО (IAS) 23 не требует внесения корректировок

Справка

29 марта 2007 года Правление Комитета по МСФО (IASB) выпустило новую редакцию МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (Borrowing Costs).

Внесение поправок является частью проекта, осуществляемого Комитетом по МСФО совместно с Советом по стандартам финансового учета США (FASB) по сближению US GAAP с МСФО. Новая редакция МСФО (IAS) 23 вступает в силу в отношении финансовой отчетности, составленной начиная с 1 января 2009 года. Досрочное применение стандарта приветствуется. Если компания применит новый стандарт в отношении периодов, начинающихся до 1 января 2009 года, она обязана раскрыть этот факт в пояснениях к отчетности.

в финансовую отчетность в соответствии с MCФO (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)¹, сравнительные данные за прошлые периоды не пересчитываются.

- 2. Необходимо выявить квалифицируемые активы, в отношении которых следует капитализировать затраты по займам, определить, какие заемные средства, привлекаемые для конкретных целей, и займы общего назначения должны быть включены в расчет затрат по займам, подлежащих капитализации. Квалифицируемыми активами могут быть как построенные объекты основных средств, так и активы, не имеющие физической формы, нематериальные активы (затраты на разработку продукции, различные виды лицензий и т.д.).
- 3. Определить норму капитализации для каждого займа. Этот момент обычно вызывает у специалистов много вопросов. Особенно если

¹ Дополнительно см. статью «Учетная политика компании, составляющей отчетность по МСФО» («МСФО: практика применения», 2006, № 4, с. 32). – *Прим. ред.*

необходимо определить нормы капитализации для заемных средств общего назначения. которые привлекались материнской компанией, а строительство ведет дочерняя компания. Для решения этой проблемы в МСФО (IAS) 23 предлагается использовать профессиональное суждение руководства. Рассмотрим, как это можно осуществить на практике.

Пример 1

Материнская компания Р привлекла для создания квалифицируемого актива заемные средства в размере \$100 тыс. под 5% годовых. Строительство актива ведется дочерней компанией S. Поэтому компания Р предоставила компании S внутригрупповой заем в размере \$100 тыс. на условии 6% годовых, использовав при этом средства внешнего займа. Квалифицируемый актив учитывается на балансе компании S в сумме \$ 50 тыс.

В индивидуальной отчетности компании S сумма капитализируемых затрат по займам в составе данного актива будет равна \$3 тыс. (\$50 тыс. \times × 6%). В индивидуальной отчетности компании Р затраты по займу не капитализируются и отражаются в составе расходов, а в консолидированной отчетности капитализированные затраты составят \$2,5 тыс. (\$50 тыс. \times 5%).

Пример 2

В группе компаний Р находятся два дочерних общества - S1 и S2. На балансе компании S1 учитывается квалифицируемый актив в сумме \$100 тыс., а также заем в размере \$100 тыс. под 6% годовых, в том числе конвертируемые обязательства в размере \$50 тыс.

На балансе компании S2 учитываются внешние заемные средства в размере \$100 тыс. под 8% годовых на общие цели. Компания S2 не осуществляет строительства квалифицируемых активов. При составлении индивидуальной отчетности специалист компании S1 должен принять к учету капитализируемые затраты по займам в размере \$3 тыс. (\$50 тыс. \times 6%).

В индивидуальной отчетности компании S2 затраты по займу не капитализируются и отразятся в составе расходов, так как на балансе не числятся квалифицируемые активы.

При составлении консолидированной отчетности специалист по МСФО должен учесть:

- займы компании S1, привлеченные исключительно для приобретения квалифицируемого актива в размере \$50 тыс.:
- займы компании S2, привлеченные на общие цели в сумме, оставшейся от балансовой стоимости квалифицируемого актива, то есть \$50 тыс. (\$100 тыс. - \$50 тыс.)

Таким образом, в консолидированной отчетности компании Р затраты по займам для капитализации в составе квалифицируемого актива, учитываемого на балансе компании S1, составят \$7 тыс. (\$50 тыс. \times 6% + \$50 тыс. \times 8%). Расходы по займам компании S2 в размере \$4 тыс. (\$100 тыс. \times 8% - \$50 тыс. \times 8%) будут отражены как консолидационная корректировка.

Влияние изменений на бизнес-процессы компании

Новая редакция МСФО (IAS) 23 может оказать влияние не только на систему учета, но и вызвать вопросы по его применению, особенно в компаниях, ранее не применявших метод капитализации затрат по займам. Им потребуется пересмотр существующих бизнес-процессов и систем внутреннего контроля.

Для точной оценки затрат по займам, их соотнесения с квалифицируемыми активами и учета потребуется внедрение системы контроля над измерением и исполнением учета данного вида затрат в таких подразделениях компании, как казначейство, департаменты планирования и корпоративных финансов, бухгалтерского учета и отчетности. Могут возникнуть дополнительные расходы по проведению аудита затрат по займам, вызванные изменениями в бизнеспроцессах и системе внутреннего контроля.

Несмотря на то что переход на новый стандарт значительно облегчен и не требует ретроспективного пересмотра показателей финансовой отчетности, компаниям необходимо заранее пересмотреть систему учета и своевременно внести соответствующие изменения.



МСФО в сельском хозяйстве

Елена Кузнецова, менеджер Академии Делойт

ельскохозяйственные предприятия учитывают на своем балансе боль-•шое количество различных видов биологических активов (растения, животные) и сельскохозяйственной продукции. Особенность данных активов заключается в том, что они подвержены постоянным изменениям: рост, увеличение веса, появление дополнительных биологических активов, таких как приплод. В результате их сложно идентифицировать и оценить, и как результат, их учет нужно вести по особым правилам.

Порядок признания и оценки

В соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (Agriculture) биологический актив для того, чтобы быть признанным на балансе, должен не только соответствовать определению, то есть быть животным или растением, но и удовлетворять общим критериям признания, которые заключаются в следующем:

- компания должна контролировать актив в результате прошлых событий;
- существует вероятность притока будущих экономических выгод;
- стоимость актива может быть надежно оценена.

Помимо общих правил признания МСФО (IAS) 41 устанавливает дополнительные критерии, отличающие биологические активы от прочих (пар. 6, 7):

- способность к изменению, например, растения могут расти, давать семена, животные – набирать вес, приносить приплод;
- у компании должна быть возможность управлять данными изменениями (кормлениеживотных и уход за ними, прополка насаждений);
- в компании должна существовать основа для оценки происходящих в состоянии активов изменений (измерение веса животных, возраста лесонасаждений).

Если хотя бы один из шести вышеназванных критериев не выполняется, то биологический актив не может быть признан биологическим. При этом если не выполняется один из общих критериев, например компания не ожидает в будущем получения экономических выгод от использования какого-либо биологического актива, то данный актив должен быть списан с баланса.

Если не удовлетворяется хотя бы один из дополнительных критериев, например био-

35



логический актив не способен к дальнейшему изменению, то этот актив может быть признан в качестве актива другого вида.

Например, срубленный лес не способен расти, соответственно, не подлежит дальнейшим изменениям и, значит, уже не является биологическим активом в соответствии с МСФО (IAS) 41. Поэтому согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы» (Inventories) он должен быть признан запасом.

Биологические активы

Первоначальное признание биологических активов осуществляется по справедливой стоимости за вычетом сбытовых расходов, к которым относятся комиссионные брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов и товарных бирж, пошлины и налоги на передачу собственности, за исключением расходов на доставку актива или сельскохозяйственной продукции на рынок.

Такое требование связано со способностью биологических активов трансформироваться (рост, увеличение веса, возникновение дополнительных биологических активов, таких как приплод, семена). Оценка по справедливой стоимости позволяет отразить в отчетности изменения в стоимости активов и их влияние на финансовое положение компании на каждую отчетную дату. Другими словами, влияние справедливой стоимости актива на результат деятельности компании можно видеть в каждом отчетном периоде с момента первоначального признания биологического актива вплоть до момента его выбытия. В то время как многие другие системы учета, например российская, этого не позволяют. Но при этом в соответствии с МСФО (IAS) 41 все расходы на биологические активы, например затраты на корм для скота, списываются на расходы периода. Согласно же российским стандартам

Справка

Комитет по МСФО утвердил отраслевой стандарт МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (Agriculture) в феврале 2000 года. Стандарт дает подробные рекомендации по учету сельскохозяйственной деятельности и применяется в отношении отчетности, относящейся к периодам с 1 января 2003 года. МСФО (IAS) 41 применяется для учета биологических активов, сельскохозяйственной продукции в момент сбора, а также для отражения полученных государственных субсидий. Для учета прочих активов, связанных с сельским хозяйством, например земли или нематериальных активов сельскохозяйственного назначения, должны применяться другие стандарты: МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment), МСФО (IAS) 40 «Инвестиции в недвижимость» (Investment Property), МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets). Для учета произведенной сельскохозяйственной продукции после сбора, ее продажи или переработки применяется МСФО (IAS) 2 «Запасы» (Inventories).

бухгалтерского учета они формируют будущую себестоимость продукции.

Справедливая стоимость биологических активов может изменяться из-за влияния многих факторов (изменение физических свойств, рыночной цены и т.д.). Для того чтобы отследить влияние этих факторов, при первоначальном признании рекомендуется разбить активы на группы, например исходя из возраста или качества. При этом необходимо также учитывать намерения руководства в отношении текущего и будущего использования данных активов. Биологические активы можно разделить на потребляемые и плодоносящие, зрелые¹

¹ Зрелые биологические активы – это активы, которые достигли параметров, позволяющих приступить к сбору и продаже продукции (потребляемые биологические активы), либо те, которые способны давать регулярный урожай, приплод (плодоносящие биологические активы).



Термины

Биологический актив – это растения и животные, выращиваемые на продажу, используемые для производства сельскохозяйственной продукции или получения дополнительных биологических активов (например, приплод у животных, семена у растений) в настоящем и будущем.

Сельскохозяйственная деятельность — это воздействие человека на биологические активы для их реализации, переработки в сельскохозяйственную продукцию или в иные биологические активы.

Сельскохозяйственная продукция — продукция, собранная с биологических активов.

и незрелые (пар. 15 МСФО (IAS) 41). После классификации необходимо определить справедливую стоимость групп биологических активов на каждую отчетную дату.

После первоначального признания био-

логических активов их дальнейший учет должен вестись по справедливой стоимости за минусом сбытовых расходов.

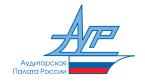
Для этого необходимо на каждую отчетную дату для каждой группы биологических активов определять их справедливую стоимость.

Личный опыт

Андрей Поляков, начальник управления международной отчетности компании «Разгуляй» (Москва)

Сельскохозяйственная продукция нашей компании относится к потребляемым биологическим активам, которые в свою очередь делятся в соответствии с основными направлениями деятельности: выращивание зерновых культур и сахарной свеклы.

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (Agriculture) позволяет нашей компании более достоверно представлять пользователям финансовой отчетности информацию о результатах деятельности за отчетный период. До принятия этого стандарта мы могли отразить



Международная конференция

27-29 ноября 2007 года

АУДИТ В РОССИИ. ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ. ПРАКТИКА РАБОТЫ. МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ.

- Тенденции развития рынка аудита и сопутствующих услуг в России и мире
- Внедрение принципов профессионального саморегулирования
- Расширение применения МСФО и МСА
- Формирование российских сетей аудиторских организаций
- Повышение квалификации аудиторов

Перед участниками конференции выступят представители Минфина РФ, МЭРТ, ФАС, ФСФР, Ассоциации региональных банков «Россия», общественного объединения «Деловая Россия», руководители международных и российских объединений бухгалтеров и аудиторов и крупнейших аудиторских компаний.

На конференции будут подведены итоги конкурса «ЛУЧШИЙ АУДИТОР РОССИИ – 2007»

Получить дополнительную информацию о конференции можно по телефонам: 727-2116, 727-2117, 781-2479



прибыль, полученную от выращивания зерновых и сахарной свеклы, не ранее первого сбора и реализации продукции. А поскольку они приходятся на вторую половину отчетного периода, то отчетность за первое полугодие отражала только затраты на выращивание и не учитывала изменений справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции. Сегодня, используя данные о рыночных ценах на зерновые и сахарную свеклу, мы можем отражать в отчетности реальную стоимость сельскохозяйственной продукции за вычетом сбытовых расходов, а также показать ее изменение за период.

Сельскохозяйственная продукция

При первоначальном признании сельскохозяйственная продукция, полученная от биологических активов, отражается по справедливой стоимости за минусом сбытовых расходов. Но при этом учитывается намерение руководства компании в отношении ее дальнейшего использования. Например, если продукция растениеводства не может быть признана как готовый продукт, а будет реализована либо использована в качестве комбикорма, то она должна оцениваться не по рыночной стоимости готового продукта, а по справедливой стоимости комбикорма.

Пример 1

Компания «М-Агро» собрала урожай кукурузы, который составил 1000 т. При этом 5% данного урожая не соответствуют стандартам и не могут быть реализованы на рынке. Но их можно использовать в качестве комбикорма. На отчетную дату рыночная стоимость 1 т кукурузы составляет 3000 руб., а 1 т комбикорма с аналогичными энергетическими характеристиками – 400 руб. Таким образом, весь урожай компании на отчетную дату должен быть оценен в 2 870 000 руб. [(1000 т imes \times 95% \times 3000 py6.) + (1000 T \times 5% \times 400 py6.)].

Определение справедливой стоимости при отсутствии активного рынка

Обычно предприятия определяют справедливую стоимость конкретного актива, основываясь на информации о рыночных ценах. Но иногда возникают ситуации, когда активный рынок для биологического актива или сельскохозяйственной продукции отсутствует, например при государственном регулировании цен. В этом случае согласно пар. 18 МСФО (IAS) 41 для определения справедливой стоимости следует применять один из следующих показателей:

- цены последних сделок;
- цены на аналогичные активы (с учетом различий между ними);
 - общеотраслевые данные.

Если эти показатели применить нельзя, то можно использовать дисконтированную стоимость чистых денежных потоков, ожидаемых от использования данного актива, без учета налогов¹. Этот метод также применим к биологическим активам, находящимся на отчетную дату в такой стадии развития, в которой они на активном рынке не реализуются.

Оценка активов при отсутствии справедливой стоимости

Бывают ситуации, когда информация о рыночных ценах отсутствует, а другие методы определения справедливой стоимости неприменимы, так как не дают надежной оценки. В этом случае МСФО (IAS) 41 разрешает оценку биологического актива по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения. Но в тот момент, когда информация о спра-

¹ Дополнительно см. статью «Дисконтирование в МСФО» («МСФО: практика применения», 2006, № 5, с. 26). – Прим. ред.



Таблица 1 Пример отражения информации о биологических активах компании в балансе

Статья	Сумма, \$ тыс.
Внеоборотные активы	
Основные средства	250 000
Биологические активы<1>	136 630<4>
Нематериальные активы	27 400
Прочие внеоборотные активы	12 120
Отложенные активы	570
Итого внеоборотные активы	426 720
Оборотные активы	
Биологические активы ^{«>}	0
Запасы<₃>	52 290
Торговая дебиторская задолженность	73 300
Прочая дебиторская задолженность	15 140
Денежные средства и эквиваленты	47 250
Итого оборотные активы	187 980

В данную статью могут включаться долгосрочные лесонасаждения, свиноматки, хряки, свиньи ремонтные, дойные коровы, несушки и прочее.

ведливой стоимости данного актива будет доступна, необходимо незамедлительно перейти на учет по справедливой стоимости за минусом сбытовых расходов (пар. 30 МСФО (IAS) 41).

В качестве примера можно привести недавно выведенный селекционный сорт пшеницы. Учитывая, что он выращивается не так давно и реализуется только одной компанией, на него нет рыночных цен. А поскольку этот сорт по многим характеристикам существенно отличается от других предлагаемых на рынке, то их рыночная цена не может быть взята за основу при определении справедливой стоимости этого сорта даже с учетом корректировок. До тех пор, пока данный сорт пшеницы не начнет активно продаваться на рынке, он будет учитываться по исторической стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Отражение государственных субсидий

Ведение сельскохозяйственной деятельности часто связано с получением государственных субсидий.

МСФО (IAS) 41 описывает правила учета субсидий, выданных в отношении активов, отражаемых по справедливой стоимости (пар. 37). К субсидиям, выданным в отношении биологических активов, учитываемых по себестоимости, применяется МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance). Иногда государство выдает субсидии компании с условием, что она не будет заниматься тем или иным видом сельскохозяйственной деятельности (пар. 37). В данном случае бухгалтеру необходимо их учитывать по правилам МСФО (IAS) 41.

[🙅] В данную статью могут включаться озимые или яровые культуры, свиньи на откорме, бройлеры, инкубационное яйцо и прочее.

[☼] В данную статью включаются: забитый скот, срубленный лес, сельскохозяйственная продукция.

Раскрытие данной статьи смотри в табл. 3 на с. 41.



Таблица 2 Пример отражения информации о биологических активах в отчете о прибылях и убытках

Показатель	Сумма, \$ тыс.
Выручка	268 000
Себестоимость реализованной продукции	(132 000)
Валовый доход	136 000
Коммерческие расходы	(43 000)
Справедливая стоимость первоначально признанных биологических активов	3910<1>
Увеличение/(уменьшение) справедливой стоимости биологических активов, связанное с изменением цены	18 510<1>
Увеличение/(уменьшение) справедливой стоимости биологических активов, связанное с качественными изменениями	6210<1>
Справедливая стоимость сельскохозяйственной продукции	0
Государственная субсидия	10 000
Административные расходы	(22 000)
Инвестиционные расходы	0
Финансовые расходы	(12 000)
Прибыль до налога	97 630
Налог на прибыль	20 500
Прибыль за период	77 130
< Раскрытие данной статьи смотри в табл. 3.	

Учет государственной субсидии зависит от того, на каких условиях она предоставлена. Если субсидия ограничена какими-либо условиями, она признается в качестве дохода только после их выполнения. Например, если компания имеет право на получение субсидии только в случае ведения сельскохозяйственной деятельности на протяжении следующих пяти лет, а при досрочном прекращении деятельности обязана будет ее вернуть, то доход может быть признан только по прошествии пяти лет.

Субсидия может быть выдана при условии, что компания ведет сельскохозяйственную деятельность в течение пяти лет, а при досрочном прекращении деятельности имеет право только на ее часть (например, рассчитанную пропорционально времени, в течение которого данная деятельность осуществлялась). Тогда доход признается по 1/5 части по истечении каждых 365 дней. При этом если

средства получены раньше, чем выполнены все условия, необходимые для получения субсидии, то она отражается как обязательство до момента их выполнения.

Субсидии, не ограниченные условиями, отражаются в качестве дохода в отчете о прибылях и убытках в том периоде, в котором компания получила право на их использование.

Раскрытие информации в отчетности

Начиная января 2005 года МСФО (IAS) 41 не требует отдельного представления в балансе информации о стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции, однако лучше от него не отказываться. При этом информацию о краткосрочных и долгосрочных активах необходимо представлять отдельно (табл. 1).



Таблица 3 Пример раскрытия информации о биологических активах, учитываемых по справедливой стоимости

Статья	Промышле	нное стадо	Ремонтный	молодняк	Ито	го
	\$	голов	\$	голов	\$	голов
Справедливая стоимость на 31 декабря 2006 года	115 000	230	23 460	102	138 460	332
Увеличение в результате приобретений	0	0	3750	15	3750	15
Увеличение в результате приплода	-	-	3910	17	3910	17
Перевод из ремонтного молодняка в основное стадо	11 500	23	(5290)	(23)	6210	0
Уменьшение из-за убоя, мора	(3000)	(6)	(460)	(2)	(3460)	(8)
Уменьшение из-за реализации	(25 000)	(50)	(5750)	(25)	(30 750)	(75)
Прибыль/убыток в результате из- менения рыночных цен за минусом сбытовых расходов	9850	-	8660	-	18 510	-
Справедливая стоимость на 31 декабря 2007 года	108 350	197	28 280	84	136 630	281

Таблица 4 Пример раскрытия информации о биологических активах, учитываемых по исторической стоимости

Статья	Промышленное стадо		Ремонтный молодняк		Итого	
	\$	голов	\$	голов	\$	голов
Первоначальная стоимость на 31 декабря 2006 года	4000	20	1500	10	5500	30
Приобретение	5200	10	3750	15	8950	25
Перевод из ремонтного молодняка в основное стадо	1050	7	(1050)	(7)	-	-
Уменьшение из-за убоя, мора	(1200)	(6)	(300)	(2)	(1500)	(8)
Уменьшение из-за реализации	(2000)	(10)	0	0	(2000)	(10)
Первоначальная стоимость на 31 декабря 2007 года	7050	21	3900	16	10 950	37
Накопленная амортизация на 31 декабря 2006 года	800	-	350	-	1150	-
Амортизация за год	900	-	250	-	1150	-
Амортизация забитого и погибшего во время мора скота	(200)	-	(25)	-	(225)	-
Амортизация реализованного скота	(400)	-	0	-	(400)	-
Накопленная амортизация на 31 декабря 2007 года	1100	-	575	-	1675	-
Остаточная стоимость на 31 декабря 2006 года	3200	20	1250	10	4350	30
Остаточная стоимость на 31 декабря 2007 года	5950	21	3325	16	9275	37



Кроме этого, должна быть показана общая сумма прибылей и убытков, возникших в текущем периоде при первоначальном признании и при последующей оценке биологических активов, а также результат изменения справедливой стоимости за вычетом сбытовых расходов (табл. 2).

В примечаниях к отчетности нужно дополнительно раскрыть следующие данные:

- описание каждой группы биологических активов;
- методы и существенные допущения, использованные при определении справедливой стоимости каждой группы биологических активов и сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора;
- балансовую стоимость биологических активов, в отношении использования которых есть ограничения, а также балансовую стоимость биологических активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств:
- сумму обязательств, связанных с совершенствованием или приобретением биологических активов.

Пример раскрытия информации о биологических активах, учитываемых по справедливой стоимости, в примечаниях к финансовой отчетности представлен в табл. 3 на с. 41.

Если у компании есть биологические активы, учитываемые по исторической стоимости, то формат представления должен быть иным (табл. 4), а также раскрыта следующая информация:

- причины, в силу которых справедливую стоимость невозможно определить с достаточной степенью достоверности;
- возможные границы оценок, в которых, скорее всего, находится справедливая стоимость;
- применяемый метод начисления амортизации и сроки полезной службы либо нормы амортизации;
- балансовая стоимость данных активов на начало и конец периода за минусом накопленных убытков от обесценения.

Если в прошлых отчетных периодах биологические активы учитывались по исторической стоимости, а в данном отчетном периоде появилась возможность определить их справедливую стоимость, то необходимо раскрывать:

- причины, в силу которых появилась возможность определить справедливую стоимость с достаточной степенью достоверности;
- влияние перехода к справедливой стоимости.

При получении государственной субсидии помимо отражения полученной суммы в отчете о прибылях и убытках компания должна описать ее характер. Если объем субсидий существенно сократился либо не были выполнены условия их получения, то необходимо раскрыть информацию в отношении данных событий. ■

Тему учета по МСФО в сельском хозяйстве мы продолжим рассматривать в следующих номерах.





 $(\bigcirc$

31.01.08—1.02.08 отель «Арарат Парк Хаятт»

Практическая конференция

ЗИМНЯЯ ШКОЛА ФИНАНСОВОГО ДИРЕКТОРА

Начни год!



<u>ි</u>

(O)

Цели Зимней школы

- Обмен опытом по проблемам внутрикорпоративного контроля в компании, по разработке финансовой политики, формированию налогового планирования и финансовой отчетности, ПО оптимизации работы финансово-экономической службы
- Предоставление финансовым директорам уникальной возможности познакомиться с эксклюзивным опытом коллег по решению самых актуальных проблем управления финансами

Стоимость участия

26 350 руб. + НДС 18%

x = 2635 pyd.(ckuqka 10%)

Основные темы

- Разработка оптимальной холдинговой структуры компании с участием финансового директора
- Особенности оценки деятельности ФЭС и возможные показатели для оценки работы финансового директора
- Возможная альтернатива бюджетированию
- Проблемы внутрикорпоративного контроля
- Современная отчетность: трансформация концепции Value Reporting в отчет компании
- МСФО глазами руководства: особенности стандартов IFRS 7, IFRS 8
- Как финансовому директору быстро освоить отраслевую специфику бизнеса

Целевая аудитория

攀

- Финансовые и генеральные директора
- Руководители высшего и среднего звена крупных холдинговых структур и средних компаний
- Руководители инвестиционных и страховых компаний

Скидка 10% до 31 декабря 2007 года

реклам



ОСОБЕННОСТИ

учета запасов и гарантийных обязательств в торговле

Антон Каланов,

руководитель департамента международной отчетности АКГ «Интерэкспертиза» (AGN International)

Учет запасов и гарантийных обязательств по международным стандартам принципиально не отличается от учета по РСБУ. Однако недостаточное понимание этих принципов и расхождения в практике учета зачастую приводят к ошибкам при трансформации. В частности, далеко не всегда торговые организации создают резервы на гарантийное обслуживание, хотя это является требованием законодательства.

Учет запасов

Принципы отражения в отчетности операций с запасами в международных стандартах содержатся в МСФО (IAS) 2 «Запасы» (Inventories)¹. Он регулирует основные моменты, касающиеся оценки запасов, определения их себестоимости, признания в качестве расходов при списании.

Учет приобретения товаров по российским и международным правилам почти идентичен, за исключением нескольких принципиальных отличий. На практике отличия могут возникать также вследствие неполного соблюдения требований российских стандартов

учета. К принципиальным можно отнести следующие отличия:

• если условия приобретения товаров предполагают проведение расчетов с отсрочкой платежа, существенно превышающей обычные условия расчетов, то в МСФО из стоимости товаров выделяется процентная составляющая, которая затем амортизируется и относится на процентные расходы (пар. 18 МСФО (IAS) 2). В РСБУ согласно п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»² стоимость запасов формируется исходя из номинальной цены договора на их приобретение, а начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками

¹ Подробнее о МСФО (IAS) 2 «Запасы» см. статью «Сходства и различия в учете запасов по МСФО и РСБУ» («МСФО: практика применения», 2006, № 2, с. 36). – *Прим. ред.*

² Утв. приказом Минфина России от 09.06.01 № 44н. – Прим. ред.



(коммерческий кредит), также включаются в стоимость:

• в МСФО при определенных условиях стоимость затрат на уплату процентов по полученным кредитам может быть капитализирована в стоимости товаров, которые требуют значительного времени для подготовки к продаже¹. В РСБУ капитализация процентов для товаров не предполагается (п. 13 ПБУ 15/01)². В РСБУ действует и еще одно требование (которое выбивается из общей логики и мало кем применяется): включать в стоимость товаров проценты, если кредитные ресурсы были израсходованы на предоплату поставщикам этих товаров (п. 15 ПБУ 15/01).

Чаще всего отличия обусловлены практикой учета. Так, исторически сложилось, что допущение имущественной обособленности в РСБУ понимается как требование ориентироваться на право собственности при принятии решения об учете активов³. Поэтому обычно товары без права собственности на балансе не учитываются и наоборот, если организации перешло право собственности на товар, то он отражается в балансе. В МСФО же не должны быть признаны в качестве запасов (даже если организации перешло право собственности) приобретенные товары, например, если организация имеет безусловное право их вернуть поставщику.

Схожая ситуация возникает и с учетом скидок. В РСБУ (п. 6.5 ПБУ 10/99⁴), как и в МСФО (п. 11 МСФО (IAS) 2) установлено, что стоимость запасов формируется с учетом скидок, предоставленных поставщиком.

На практике зачастую это отражается формально. «Простые» скидки, уменьшающие стоимость товаров и корректирующие величину одновременной с поставкой оплаты, учитываются правильно. А «сложные» скидки, например ретроспективные или по своевременности оплаты⁵, учитываются как уменьшение кредиторской задолженности с отражением прочих доходов.

Пример 1

Поставщик в связи с ликвидацией старой линейки товаров обещал выплатить компании 120 000 руб., если та приобретет более 600 ед. товара по цене 2200 руб. Компания приобрела 640 ед. на общую сумму 1 408 000 руб. Полученная от поставщика сумма вознаграждения (120 000 руб.) была отражена как прочие доходы. По состоянию на отчетную дату одна треть товаров была продана, две трети находятся в остатках.

С точки зрения экономического смысла указанное вознаграждение представляет собой скидку, предоставляемую поставщиком. Соответственно, стоимость товаров должна быть скорректирована. При трансформации следует сделать следующую проводку (руб.):

Д-т Прочие прибыли	120 000
К-т Запасы (120 000 $ imes$ 2/3)	80 000
К-т Себестоимость продаж	40 000

В соответствии с российским налоговым законодательством величина таких скидок увеличит налоговую базу в текущем периоде (как внереализационный доход), но уменьшит в будущем (в составе неуменьшенной на скидки стоимости товаров), когда товары будут проданы⁶. Соответственно, в рассматриваемом

¹ Согласно МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (Borrowing Costs). – Прим. ред.

² ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», утв. приказом Минфина России от 02.08.01 № 60н. – *Прим. ред.*

³ См. п. 2 ст. 8 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и п. 6 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», утв. приказом Минфина России от 09.12.98 № 60н. – *Прим. ред.*

⁴ ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. приказом Минфина России от 06.05.99 № 33н. – *Прим. ред.*

⁵ Подробнее об этом см. статью «МСФО в торговле: особенности учета выручки» («МСФО: практика применения», 2007, № 5, с. 20). – *Прим. ред.*

⁶ Здесь и далее все налоговые последствия приведены с учетом позиции автора по итогам анализа главы 25 Налогового кодекса РФ, налоговые риски не рассматриваются. – *Прим. ред.*



отчетном периоде отражается отложенный налоговый актив (ОНА) в сумме 19 200 руб. $(80\ 000\times 24\%^{1})$:

Д-т ОНА 19 200 **К-т** Отложенный налог в ОПУ 19 200

После приобретения торговой организацией товар может быть реализован, утерян или остаться на складе на конец отчетного периода.

Оценка товаров при списании

Себестоимость проданных товаров как в МСФО, так и в РСБУ оценивается обычно по средней или методом ФИФО (применение метода ЛИФО прекращается в РСБУ с 01.01.08 приказом Минфина России от 26.03.07 № 26н). Необходимость корректировок при трансформации возникнет, если методы списания в учетных политиках по МСФО и РСБУ не совпадают. Отличие также может возникнуть, если организация торгует активами, которые не являются взаимозаменяемыми (другими словами – уникальными). В таком случае организация по РСБУ может вести учет по себестоимости единицы (п. 17 ПБУ 5/01), а по МСФО (п. 23 МСФО (IAS) 2) такое же требование является не правом, а обязанностью.

Проблемы при оценке себестоимости товаров могут возникнуть у организации, имеющей географически разобщенную структуру. МСФО в явном виде требует оценивать аналогичные товары (по видам или категориям) одинаковым методом: даже если эти товары продаются в разных частях света (МСФО (IAS) пар. 25-26). Иногда в расчет себестоимости требуют включать обороты и остатки товаров одного вида, находящиеся на всех складах организации. Формально это оправданно, но практически неосуществимо, а существенное изменение результатов маловероятно.

Учет товарных потерь

Товарные потери – проблема для любой торговой организации. Их можно разделить на несколько категорий по разным признакам:

- 1. потери, выявленные в процессе плановых и внеплановых инвентаризаций остатков, а также невозмещаемые потери при поставке и иных видах движения товаров;
 - 2. потери на складе и в торговом зале;
- 3. потери в результате хищений, усушки, утруски и иных объективных причин;
- 4. потери сверх и в пределах норм (установленных как законодательством, так и организацией самостоятельно).

Принципиально учет потерь всех видов аналогичен. Основные отличия обусловлены различными последствиями потерь: налоговых, юридических, административных. В РСБУ он ведется обычно следующим образом: потери в рамках естественной убыли учитываются в составе расходов от обычных видов деятельности (коммерческие расходы), а сверх норм – относятся на виновных лиц, а если они не выявлены или их вина не доказана, то – на прочие убытки.

трансформации При отчетности МСФО необходимо в первую очередь проанализировать счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» российского плана счетов на предмет того, удовлетворяет ли он определению актива, поскольку дебиторская задолженность в балансе по МСФО может быть отражена, только если вероятность ее получения превышает вероятность неполучения. МСФО четко не устанавливают, в какой строке отчета о прибылях и убытках отражать величину товарных потерь. На практике существует два варианта их учета:

• в составе стоимости проданных товаров (см., например, консолидированную отчетность компании ОАО «Торговый дом «Копейка» за 2005 год, аудитор Ernst & Young);

¹ Текущая ставка налога на прибыль в РФ согласно п. 1 ст. 284 Налогового кодекса РФ. – *Прим. ред.*



• в составе операционных расходов (см., например, консолидированную отчетность компании «Перекресток» за 2005 год, аудитор PricewaterhouseCoopers)¹.

Обосновать возможность учета в МСФО товарных потерь не в составе расходов на продажу, а в составе прочих убытков, можно лишь в особых случаях. По мнению автора, более логично учитывать товарные потери в составе операционных расходов, так как величина товарных потерь больше зависит не от объема продаж, а от оборота и остатка товаров.

Пример 2

В отчетности компании по РСБУ товарные потери признаны в составе коммерческих расходов в пределах естественной убыли в сумме 80 000 руб. Сумма потерь сверх естественной убыли в размере 92 000 руб. отражена по дебету счета 94. Последующие события показали, что убыток в сумме 13 000 руб. будет определенно компенсирован материально ответственными лицами в течение последующих трех лет, 34 000 руб. — страховой организацией в начале следующего периода, в отношении убытка в сумме 28 000 руб. пока нет ясности, а возмещение оставшейся части убытка (17 000 руб.) маловероятно.

При трансформации следует списать дебиторскую задолженность, вероятность погашения которой недостаточна (если в РСБУ на эту сумму не был создан резерв по сомнительным долгам), в сумме $45\ 000\ \text{руб}$. $(28\ 000\ +\ 17\ 000)$: Д-т Операционные расходы 45 000 45 000 **К-т** Прочая дебиторская задолженность Налоговых последствий от этой корректировки не ожидается, так как признание убытков в налоговом учете маловероятно. Долгосрочную дебиторскую задолженность персонала (13 000 руб.) необходимо дисконтировать, но поскольку в рассматриваемом случае она несущественна, дисконтированием можно пренебречь.

Отражение товарных остатков

Согласно п. 25 ПБУ 5/01 запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость или стоимость продажи которых снизилась, отражаются в балансе за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Такой резерв образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материальнопроизводственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

В МСФО остатки товаров на конец каждого отчетного периода оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой стоимости возможной реализации. Чистая стоимость возможной реализации определяется как оценочная продажная цена в обычных условиях за вычетом возможных затрат на продажу (пункты 6 и 9 МСФО (IAS) 2).

Как в МСФО (п. 30 МСФО (IAS) 2), так и в РСБУ (п. 9 ПБУ 7/98²) лучшим способом определения обесценения товаров в остатке на конец периода считается анализ операций по продаже этих товаров после отчетной даты.

Резерв под обесценение запасов создается организациями в российской отчетности крайне редко, несмотря на то что согласно п. 25 ПБУ 5/01 его создание является не правом, а обязанностью организации. При создании резерва необходимо учитывать следующие отличия:

• движение резерва в РСБУ отражается на счете прочих доходов и расходов, тогда как в МСФО – это корректировка расходов по обычным видам деятельности (операционных расходов);

¹ По данным из отчетности, доступной на официальных сайтах ОАО «Торговый дом «Копейка» www.kopeyka.ru и компании «Перекресток» www.perekrestok.ru. – *Прим. ред.*

² ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», утв. приказом Минфина России от 25.11.98 № 56н. – *Прим. ред.*



- величина резерва в РСБУ не учитывает затраты на продажи 1 (пример 3);
- чистая стоимость возможной реализации определяется в МСФО через оценочную продажную цену в обычных условиях, тогда как ПБУ 5/01 оперирует понятием «текущая рыночная стоимость». В МСФО же подчеркивается, что запасы уцениваются не до справедливой стоимости, а до возможной стоимости продажи именно в рамках данной организации (п. 7 МСФО (IAS) 2) (пример 4).

Пример 3

На начало периода существовал резерв по товарам А в сумме 13 000 руб. (создан в предыдущем году). Все товары из остатка на начало периода, по которым был создан резерв, были проданы за текущий период.

На конец отчетного периода компания в РСБУ создала резерв в сумме 27 000 руб. (Д-т 91 К-т 14). По оценкам компании, за последний год на продажу одной единицы товара А приходятся расходы в сумме 60 руб. С учетом событий после отчетной даты эта оценка была скорректирована до 63 руб. Всего в остатках на начало года отражены 110 ед., на конец года – 260 ед. товара А.

При трансформации отчетности потребуется сделать следующие корректировки (корректировки «а»-«в» касаются предыдущего года (сравнительных показателей в отчетности), остальные – текущего периода):

а) предыдущий период. Исправление представления в отчете о прибылях и убытках операции по созданию резерва:

Д-т Операционные расходы

(ОПУ предыдущего периода) 13 000

К-т Прочие расходы

13 000 (ОПУ предыдущего периода)

б) предыдущий период. Доначисление резерва на сумму расходов на продажу 6600 руб. (110 \times 60):

Д-т Операционные расходы

(ОПУ предыдущего периода) 6600 6600 К-т Запасы

в) предыдущий период. Отражение отложенного налогового актива по дополнительному резерву в сумме 1584 руб. (110 \times 60 \times 24%):

Д-т Отложенный налог (баланс) 1584

К-т Отложенный налог

(ОПУ предыдущего периода) 1584

г) текущий период. Исправление представления в отчете о прибылях и убытках продажи товаров, по которым ранее был создан резерв (в РСБУ сумма резерва отражается в этот период в доходах, а в себестоимости отражается стоимость товаров без учета резерва):

Д-т Прочие доходы 13 000

К-т Себестоимость 13 000

д) текущий период. Исправление представления в отчете о прибылях и убытках операции по созданию резерва:

Д-т Операционные расходы 27 000

К-т Прочие расходы 27 000

е) текущий период. Доначисление резерва на сумму расходов на продажу 16 380 руб. (260×63):

Д-т Операционные расходы 16 380

К-т Запасы 16 380

ж) текущий период. Отражение отложенного налогового актива по дополнительному резерву в сумме 3931 руб. ($63 \times 260 \times 24\%$):

Д-т Отложенный налог (баланс) 3931

К-т Отложенный налог (ОПУ) 3931

Пример 4

Предположим, что компания (в отличие от своих конкурентов) после нового года проводит акции, продавая прошлогодние товары по сниженным ценам. Кроме того, компании принадлежит столовая, тарифы в которой зависят от социальной политики менеджмента.

В таких случаях текущая рыночная стоимость товаров может быть выше стоимости, по кото-

¹ По мнению автора, при оценке этих затрат для МСФО целесообразно исходить только из условно-переменных расходов на продажу (транспортных расходов, оплаты услуг посредников, рекламы и т.п.), а не из условно-постоянных расходов организации (например, расходов на содержание аппарата управления, амортизации зданий и т.п.).



рой компания планирует эти товары продать. Поэтому по РСБУ резерв может не создаваться. При составлении же отчетности по МСФО нужно оценить возможную стоимость продажи, вычесть из нее расходы на продажу и, если полученная сумма окажется меньше себестоимости товаров, признать убыток в операционных расходах текущего периода.

Учет гарантийных обязательств

Российские бухгалтеры обычно считают, что создание резерва на гарантийное обслуживание является правом организации. Такая норма содержится в п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности¹, который позволяет создавать подобный резерв в целях равномерного признания расходов. Позднее вступило в силу ПБУ 8/01², которым установлено уже не право, а обязанность отражать предполагаемые расходы по предоставленным гарантиям в момент продажи соответствующих товаров и не в целях равномерного признания расходов, а в целях достоверного представления финансового результата и обязательств организации. На практике обычно такой резерв не создается.

Принципиально учет предоставления гарантий в РСБУ и МСФО совпадает: в момент продажи товаров, обеспеченных гарантией, компания имеет обязательства перед покупателем по гарантийному ремонту этих активов в течение определенного срока и, соответственно, должна признать в отчете о прибылях и убытках предполагаемую величину расходов, а в балансе – обязательства.

Сложность заключается в том, что учет гарантий основан на оценках руководства величины и сроков гарантийных обязательств. Для того чтобы иметь надежные оценки, в компании должна быть налажена и доступна для анализа система планирования и контроля фактических обращений по гарантии, сроков и понесенных затрат. Наладить такую систему важно не только для управления, но и для учета, иначе при аудите возникнут проблемы: если нет возможности надежно измерить расходы, связанные с продажей товаров (в том числе расходы на гарантийное обслуживание), МСФО запрещают признание выручки (п. 19 МСФО (IAS) 18 «Выручка» (Revenue).

При оценке расходов на выполнение гарантийных обязательств следует учитывать оплату труда, ЕСН, транспортные расходы, запасные части и расходные материалы, расходы на предоставление покупателю аналога товара на время его ремонта и т.д. Не следует при оценке гарантийного обязательства корректировать его на ожидаемые возмещения, например, от производителя товаров или страховой компании. Эти возмещения учитываются, только если есть очень высокая уверенность в их получении, и отражаются в балансе как отдельный актив³.

Пример 5

Компания при продаже товаров Б берет на себя обязательства по их бесплатному ремонту в течение трех лет (это стандартный срок гарантии для таких товаров). Опыт компании показывает, что вероятность появления претензий зависит от срока, прошедшего с даты продажи (табл. 1 на с. 50). Всего за текущий период было продано 1520 ед. товаров (товар в этом году только поступил в продажу). Предполагается, что товары продаются равномерно в течение года. Коэффициент дисконтирования по рассматриваемым гарантийным обя-

¹ Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н. – Прим. ред.

² ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», утв. приказом Минфина России от 28.11.01 № 96н. – *Прим. ред.*

³ Согласно п. 53 МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (Provisions, contingent liabilities and contingent assets). – Прим. ред.



Таблица 1 Вероятность появления претензий

Вид ремонта	Проше	Прошедший срок с даты продажи		
	1-й год	2-й год	3-й год	
Замена неподдающихся ремонту товаров (стоимость замены – 950 руб.)	0,5%	2,5%	4%	
Дорогой ремонт (стоимость – 530 руб.)	2%	4%	8%	
Недорогой ремонт (стоимость – 120 руб.)	6%	6%	6%	

зательствам по оценке компании составляет 14%. Величина признаваемых расходов на гарантийный ремонт по проданным в текущем периоде товарам оценивается как произведение количества проданных товаров на стоимость ремонта и вероятность наступления обязывающего события, затем резерв дисконтируется: а) расходы, относящиеся к году, следующему за отчетным¹, равны $56~772~{\rm py6.}=1520\times[(950\times0.5\%+530\times2\%+120\times6\%)\times1/2+(950\times2.5\%+530\times4\%+120\times6\%)\times1/2].$

Указанная сумма для признания в учете дисконтируется: 56772/(1+0.14) = 49800 руб.;

б) расходы, относящиеся ко второму году, следующему за отчетным, равны $106\ 210\ \text{руб.} = 1520\times \times ((950\times2,5\%+530\times4\%+120\times6\%)\times1/2+ + (950\times4\%+530\times8\%+120\times6\%)\times1/2).$ Указанная сумма дисконтируется: $106\ 210\ /\ (1+0,14)^2=81\ 725\ \text{руб.}$

в) расходы, относящиеся к третьему году, следующему за отчетным, равны 66 576 руб. = $1520 \times (950 \times 4\% + 530 \times 8\% + 120 \times 6\%) \times 1/2]$. Указанная сумма дисконтируется: 66 576 / (1 + + 0,14)³ = 44 937 руб.

Итого общая величина обязательства (за все три предстоящих года) составит 229 558 руб. или с учетом дисконтирования – 176 462 руб.

г) отражение отложенных налогов в сумме 42 351 руб. (176 462 \times 24%):

Д-т ОНА 42 351

К-т Отложенный налог в ОПУ 42 351

В аналитическом учете необходимо отделять информацию о создании и движении резервов, созданных в каждом из периодов.

Расходы на гарантийный ремонт должны осуществляться за счет созданного резерва, соответствующего продажам прошлых лет. Другими словами, при трансформации отчетности следует исключить из отчета о прибылях и убытках часть расходов на фактический гарантийный ремонт, которые относятся к резервам, признанным в предыдущие периоды в момент продажи товаров. Превышение фактических расходов над расходами, заложенными в резерве, отражается в отчете о прибылях и убытках текущего периода (обычно в операционных расходах). Согласно МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки» (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors) такое превышение является не ошибкой, а изменением оценки.

По итогам каждого периода компания должна сначала отразить эффект дисконтирования, то есть доначислить процентную составляющую резерва (в корреспонденции со счетами учета финансовых расходов). В примере 5, для того чтобы получить величину процентных расходов в следующем за отчетным году, необходимо умножить величину

¹ Поскольку допускается, что товары продаются равномерно в течение года, то половина расходов на гарантийный ремонт за первый год уже признана. Более того, по отношению к концу отчетного периода вся приведенная в условии таблица смещается на полгода. Так, в году, следующем за отчетным, сумма расходов будет рассчитываться исходя из показателей не второго года, а из 1/2 первого и 1/2 второго годов. (На практике этим усложнением можно пренебречь, если расходы не очень существенные или колебание вероятностей по годам несущественное.)



Таблица 2 Варианты возврата товаров и методы учета

Вариант возврата товаров		Методы учета	
	В течение периода, установленного законодательством или практикой компании (существенно не отличающейся от рыночной), покупатель вправе возвратить товар, являющийся некондиционным	Создается резерв под возможные возвраты, который оценивается исходя из ожидаемой стоимости замены некондиционных товаров (на взгляд автора, стоимость подлежащих возврату компании от покупателя (бракованных) товаров не корректирует резерв, но может быть отражена как актив по стоимости возможной реализации в той части, в которой получение таких выгод является определенным (МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets) пар. 53)	
	В течение установленного практикой компании периода, существенно превышающего установленный законодательством или рыночной практикой срок, покупатель вправе возвратить товар, являющийся некондиционным	В таких ситуациях действует норма пар. 13 МСФО (IAS) 18, предполагающая отражение отложенных доходов в части превышения установленного практикой компании периода над законодательно/рыночно установленным<1>	
	В течение периода, установленного договором или практикой компании, покупатель вправе в безусловном порядке возвратить товар, являющийся как некондиционным, так и кондиционным, и получить заплаченные им деньги	В таких ситуациях действует норма, установленная п. 16 МСФО (IAS) 18: выручка не отражается до тех пор, пока не пройдет установленный срок на возврат<2>	
	В течение периода, установленного договором или практикой компании, покупатель вправе в безусловном порядке заменить один товар на другой равноценный	В такой ситуации, по мнению автора, выполняются все критерии для признания выручки, однако необходимо создать резерв на выполнение процедуры замены товаров плюс на ремонт бывших в пользовании покупателя и возвращенных товаров (если такие затраты существенны)	
	Менеджмент компании может удовлетворить просьбу покупателя о возврате товаров вразрез с установленными правилами (законодательством, договором, практикой компании и т.п.)	Резерв не создается до наступления события. При наступлении события полученные запасы, на взгляд автора, следует отразить по справедливой стоимости, а разницу между справедливой стоимостью и величиной возвращенной оплаты отнести на операционные расходы	
	Дополнительно см. статью «МСФО в торговле: особенности учета выручки», «МСФО: практика применения», № 5, 200		

[√] Дополнительно см. статью «МСФО в торговле: особенности учета выручки», «МСФО: практика применения», № 5, 2007, с. 20. – Прим. ред.

резерва (176 462 руб.) на ставку дисконтирования (14%). Необходимо также провести инвентаризацию резервов и определить, есть ли необходимость в их корректировке. Такая корректировка может возникнуть, если изменится оценка расходов на проведение ремонта, ставка дисконтирования или вероятность появления претензий. Результаты изменения в оценке резерва также влияют (увеличивают или уменьшают) на стоимость продаж (операционные расходы).

Обычно покупателям предоставляется право вернуть или заменить приобретенный товар в течение определенного срока. Учет

при этом производится сходным образом: в том же периоде, в котором признаются доходы от продажи товаров, компания должна оценить и создать резерв на возможные возвраты товаров. Порядок учета возврата товаров не отличается для гарантий, установленных законодательством (юридические обязательства), и гарантий, обусловленных заявлениями и (или) практикой компании (вмененные обязательства).

Компания может устанавливать различные правила в отношении возврата товаров. Основные применяемые на практике варианты и методы их учета показаны в табл. 2. ■

[«]Выручка». – Прим. ред.



ОЦЕНКА существенности в US GAAP

Александр Низков,

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

М ногие компании при определении существенности используют только количественные критерии. Например, считают, что статья актива является существенной, если превышает 5% от общей суммы всех активов баланса. Такая практика противоречит определению существенности, принятому в US GAAP. Американские принципы требуют учитывать не только количественные, но и качественные характеристики.

Понятие существенности

В американской системе учета определение существенности статьи является одним из ключевых моментов при составлении финансовой отчетности. Для разъяснения этого понятия был принят ряд документов, в которых основное внимание уделено анализу не только количественных, но и качественных критериев существенности статьи.

В концепции Комитета по стандартам финансовой отчетности № 2 «Качественные характеристики учетной информации» (FASB Concepts Statement № 2 Qualitative Characteristics of accounting information; далее — FASB 2) существенность определяется как важность упущений или ошибок в учетной информации, в результате которых «суждения разумного лица, принимающего решения на основе указанной информации, могут измениться». При этом под упущениями понимаются отсутствие необходимой

статьи в финансовой отчетности, а также отсутствие информации, которую требуется раскрывать в соответствии с US GAAP, а под ошибкой – указание в отчетности неверного числового значения или неверной текстовой информации.

Если компания допускает в своей отчетности упущения или ошибки, то она должна определить, являются ли они существенными, и в случае, если они являются таковыми, – обязательно внести корректировки.

Пример 1

При подготовке годовой финансовой отчетности финансовому менеджменту компании и независимому аудитору стало известно об ошибках в ее ежеквартальных отчетах. В совокупности указанные ошибки увеличивают показатель чистой прибыли на 4% и прибыли на акцию на \$0,02. Поскольку ни по одной из статей консолидированной финансовой отчетности размер ошибки не превысил 5%, руководство компании и независимый аудитор пришли к выводу,



Документы, регулирующие понятие существенности

- Концепция Комитета по стандартам финансовой отчетности № 2 «Качественные характеристики учетной информации» (FASB Concepts Statement № 2 Qualitative Characteristics of accounting information)¹.
- Интерпретация Комиссии по ценным бумагам США тема № 1М «Существенность» (Topic 1M Materiality), входящая в состав бюллетеня Комиссии № 99 (Staff Accounting Bulletin: № 99).
- Интерпретация Комиссии по ценным бумагам США тема № 1N «Исследование влияния ошибок прошлых периодов при количественной оценке ошибок текущего периода» (Topic 1N Considering the effects of prior year misstatements when quantifying misstatements in current year financial statements), входящая в состав бюллетеня Комиссии № 108 (Staff Accounting Bulletin: № 108).

что отклонение не является существенным и корректировать финансовую отчетность не нужно. Комиссия по ценным бумагам оценила такое решение как ошибочное, поэтому компания будет вынуждена провести анализ существенности еще и по качественным критериям². Кроме того, по мнению Верховного суда США, факт, не раскрытый в отчетности, признается существенным, если велика вероятность, что акционер посчитал бы его важным в процессе принятия решения, поэтому существенность статей можно оценивать по их влиянию на курсы ценных бумаг компании. В данном случае изменение прибыли на акцию могло привести и к изменению их рыночной цены (FASB 2).

Существенные упущения и ошибки

В интерпретации Комиссии по ценным бумагам США тема № 1М «Существенность» (Торіс 1М Materiality), входящей в состав бюллетеня Комиссии № 99 (Staff Accounting Bulletin: № 99; далее – Торіс 1М), приводятся упущения и ошибки в финансовой отчетности, которые могут признаваться существенными,

даже если в количественном выражении они достаточно малы. Например, это ошибки по статьям, которые можно было точно оценить, но компания этого не сделала, или если ошибка скрывает недостатки компании с целью удовлетворить ожидания аналитиков. К существенным также относят ошибки, которые:

- касаются сегмента (или другой части бизнеса компании), играющего значительную роль в операционной деятельности компании или серьезно влияющего на ее прибыльность;
 - влияют на соответствие законодательству;
- маскируют изменения в величине прибыли или какие-либо иные тренды;
- влияют на соблюдение договоров займа или других договорных обязательств;
- увеличивают размер компенсации менеджменту или связаны с незаконной сделкой.

Этот перечень не является исчерпывающим. Каждую ошибку нужно исследовать отдельно, а каждую существенную ошибку исправлять, даже если в совокупности они не сильно меняют показатели финансовой отчетности. Например, ошибочное увеличение доходов может компенсироваться ошибочным увеличением затрат, в результате

¹ О структуре и порядке принятия нормативных документов по бухгалтерскому учету в США см. статью «Система учета США» («МСФО: практика применения», 2006, № 4, с. 43). – *Прим. ред.*

² Интерпретация Комиссии по ценным бумагам США тема № 1М «Существенность» (Topic 1M Materiality), входящая в состав бюллетеня Комиссии № 99 (Staff Accounting Bulletin: № 99).

прибыль может изменяться несущественно. Несмотря на это, ошибочно признанные доходы и затраты нужно корректировать.

Бывают и обратные ситуации, когда отдельная ошибка не является существенной, но их совокупность приводит к значительному отклонению какого-либо показателя. Поэтому при оценке существенности необходимо определять, как несколько ошибок в совокупности влияют на итоговые статьи финансовой отчетности.

Любое преднамеренное искажение прибыли компании с помощью незначительных по величине ошибок говорит об их существенности, несмотря на их незначительные количественные характеристики (Topic 1M).

Ошибка в расчете показателей сегмента, важного, по мнению руководства, может признаваться существенной, несмотря на сравнительно малые размеры.

Торіс 1М рекомендует обращать внимание на то, как отдельные ошибки прошлых лет влияют на отчетность текущего периода. Например, несущественные ошибки могут повторяться на протяжении нескольких лет, накапливаться и в результате привести к существенному искажению отчетности. Поэтому если в текущем периоде обнаруживается несущественная ошибка, нужно оценить, какой эффект она имеет в совокупности с подобными ошибками предыдущих периодов.

Пример 2

В процессе подготовки годовой финансовой отчетности компания оценивала существенность некорректно начисленных расходов в сумме \$100 тыс. Их начисление производилось в течение пяти лет по \$20 тыс. в год. Компания определила, что величина ошибки в отчетном году составляет \$20 тыс., и признала ошибку несущественной. По мнению Комиссии по ценным бумагам США, размер ошибки определен неправильно¹. В дан-

ном случае при ее оценке необходимо принимать во внимание не только величину ошибки в отчетном году, но и размер, определенный нарастающим итогом. Ошибка в \$100 тыс. вполне может быть существенной. В этом случае финансовую отчетность компании необходимо корректировать. Но поскольку корректировка отчетности текущего периода на всю сумму, то есть \$80 тыс., может сильно исказить финансовую отчетность, необходимо корректировать финансовую отчетность предыдущих периодов.

Оценка существенности

При определении существенности необходимо учитывать влияние всех факторов. Единого критерия существенности статьи, применимого во всех случаях, не существует. Статьи, являющиеся незначительными в количественном выражении и признаваемые несущественными в обычных, рутинных операциях, могут быть существенными, если они возникали при необычных обстоятельствах (п. 123 FASB 2). При этом чем важнее оцениваемая статья, тем тщательнее нужно выбирать количественные и качественные критерии для оценки существенности.

Личный опыт

Денис Соловьев, финансовый директор компании *i-Free* (Санкт-Петербург)

В нашей компании порядок определения существенности статей закреплен в учетной политике. Он обеспечивает необходимый для принятия управленческих решений уровень детализации информации.

Например, одним из критериев отнесения активов к основным средствам является стоимость объекта. Уровнем существенности в данном случае выступает стоимость объекта (более \$300). В отношении расходов (себестоимости и опера-

¹ См. интерпретацию Комиссии по ценным бумагам США тема № 1N «Исследование влияния ошибок прошлых периодов при количественной оценке ошибок текущего периода» (Topic 1N Considering the effects of prior year misstatements when quantifying misstatements in current year financial statements), входящая в состав бюллетеня Комиссии № 108 (Staff Accounting Bulletin: № 108).



ционных расходов) таким критерием для выделения статьи является ее доля в общей сумме общегрупповых расходов (более 5%). Согласно такой политике в отчетности компании в составе операционных расходов отдельной строкой выделяются расходы на продажи и маркетинг. В то же время аналитика ведется и по более мелким группам расходов и, если их доля возрастет, то они будут показываться в отчете отдельно.

В некоторых случаях существенность определяется по характеру данных. Например, в настоящее время на рынке мобильных сервисов и контента (сфера деятельности i-Free) развивается достаточно много перспективных направлений, но большинство из них находятся на начальных этапах вывода продуктов на рынок, и выручка от них невелика. Однако они имеют значительный потенциал. В нашей компании к ним относятся направление «m-commerce» (так называемая мобильная коммерция – все, что связано с платежами с помощью мобильного телефона) и «i-FreeTV» (предоставление услуг телевидения для мобильных телефонов). В финансовой отчетности выручку по данным направлениям мы показываем отдельно, несмотря на то что она не превышает установленного количественного уровня (5%).

Примеры ситуаций, в которых должны применяться особые количественные критерии существенности:

- изменения в учете. Если они произошли в период такого финансового состояния компании, при котором существует вероятность расторжения договоров и соглашений, то компания должна пересмотреть количественные параметры оценки существенности в сторону снижения;
- статья дохода, покрывающая убыток. Если незначительная статья дохода превращает убыток в прибыль или изменяет тренд

прибыльности с нисходящего на восходящий, то такая информация является существенной и должна быть раскрыта в финансовой отчетности компании:

- ошибка в классификации активов. Если такая ошибка затрагивает две категории основных средств и изменяет соотношение между текущими и долгосрочными активами, то оценка существенности пересматривается;
- доходы, расходы, поступления и выплаты, связанные с необычными обстоятельствами. Суммы, при обычных обстоятельствах являющиеся слишком малыми, чтобы требовалось их раскрытие и корректировка, могут признаваться существенными, если они возникают в результате необычных сделок или при наступлении необычных обстоятельств.

Практика показывает, что сегодня четких математических методов принятия решения о существенности той или иной статьи нет. Как правило, для этого используется перечень количественных и качественных критериев существенности, и, основываясь на своем профессиональном суждении, каждый специалист сам принимает решение. В результате, например в российской практике, мнения разных аудиторов по поводу существенности одной и той же статьи могут серьезно расходиться.

Метод нечеткой логики

В 2006 году для целей определения существенности статьи отчетности западные специалисты предложили метод нечеткой логики (fuzzy logic)¹. Он может помочь принимать более обоснованные, взвешенные решения о существенности статьи. Метод предполагает следующие этапы оценки существенности:

¹ Использовать метод нечеткой логики (fuzzy logic) для определения существенности статьи предложили профессора Ребекка Роснер и Кристи Комунале (см. CPA Journal за июнь 2006 года: www.nysscpa.org/cpajournal/2006/606/essentials/p26.htm).



Таблица 1 Определение уровня существенности

Значение показателя существенности	Интерпретация уровня существенности
От 0 до 0,2	Очень низкий
От 0,2 до 0,4	Низкий
От 0,4 до 0,6	Средний
От 0,6 до 1	Высокий

Таблица 2 Определение существенности фактора

Факторы	Оценка важности	Оценка силы влияния	Показатель существенности
Количественные критерии	0,05	0	0
Влияние на размер премии менеджмента	1	0,7	0,7
Изменение тренда прибыльности с нисходя- щего на восходящий	1	0,8	0,8

- 1. Определение факторов, влияющих на существенность статьи (упущения, ошибки).
- 2. Присвоение каждому фактору весового коэффициента от 0 до 1. Важным факторам присваивается больший весовой коэффициент, менее значимым - меньший.
- 3. Выявление силы влияния каждого фактора на основании экспертной оценки и присвоение соответствующих коэффициентов (от 0 до 1). Если влияние велико, то он должен быть больше, если мало, то меньше.
- 4. Определение значения существенности каждого фактора как произведение силы его влияния на весовой коэффициент.
- 5. Определение итогового показателя сушественности как максимальное значение из всех значений существенности, полученных по каждому фактору.
- 6. Интерпретация итогового значения существенности. При этом для целей интерпретации может использоваться таблица определения уровня существенности (табл. 1).

Пример 3

Компания «Микс» исследует статью «Расходы по арендованным ОС» на уровень существенности с использованием метода нечеткой логики.

1. Были определены факторы, влияющие на существенность данной статьи:

- количественные параметры отклонения. Из-за некорректного начисления расходов по арендным платежам отклонение по данной статье составило 1% от общей суммы расходов за период;
- влияние на размер компенсации менеджмента. Некорректное начисление расходов по аренде привело к снижению общих расходов и, как следствие, к увеличению прибыли отчетного периода, что в свою очередь повлияло на размер премии, выплачиваемой менеджменту;
- увеличение прибыли, вызванное ошибочным занижением расходов по арендованным ОС, повлекло за собой изменение тренда прибыльности с нисходящего на восходящий.
- 2. Каждому фактору был присвоен весовой коэффициент от 0 до 1, позволяющий отразить его важность при оценке статьи (табл. 2).
- 3. На основании экспертной оценки выявлена сила влияния каждого фактора.
- 4. Рассчитаны показатели существенности.
- 5. Согласно полученным данным итоговым показателем существенности для статьи будет максимальная из оценок: 0,8.
- 6. Значение 0,8 соответствует высокому уровню существенности. Следовательно, по статье «Расходы по арендованным ОС» необходимо исправить ошибки.



ЧТЕНИЕ и анализ международной отчетности

Лев Шуклов, советник в ООО «Итера-Холдинг»

Теория анализа хозяйственной деятельности, основанная на коэффициентах, широко известна — ей посвящено множество книг и статей. Однако традиционные подходы к финансовому анализу международной отчетности с использованием стандартного набора коэффициентов зачастую не дают полной картины о состоянии дел, поскольку не учитывают специфики, присущей конкретному предприятию, а также стадии его развития.

Для целей анализа международной отчетности используются различные модели, которые позволяют рассчитать большое количество финансовых коэффициентов и в зависимости от их значений помогают определить финансовое состояние предприятия и вероятную динамику его изменения. Эти модели, как правило, представляют собой программные продукты, часто на основе MS Excel. Наиболее распространенными являются программы фирм «Константа» (www.finanalis.ru/?leaf=fa proge.htm), «Альт-Инвест» (www.alt-invest.ru/ software/), «Альтаир» (http://financial-analysis. ru/program/program.html), программа Project Expert и другие. Существует большое количество подобных программ, многие из которых распространяются бесплатно (например, «Финансовый анализ» в MS Excel – http://

freeware.ru/program_prog_id_9744.html или «Ваш финансовый аналитик v3.1» – http://freeware.ru/program_prog_id_10148.html). Нередко они позволяют не только рассчитать все возможные финансовые коэффициенты, но и содержат объяснения их значений и рекомендации о том, как интерпретировать тот или иной коэффициент при проведении финансового анализа компании.

На основе рассчитанных коэффициентов можно получить лишь экспресс-оценку, которая дает только общее представление об основных проблемах предприятия и тенденциях его развития¹. Для более точных данных о финансовом состоянии компании обычно требуется гораздо больший объем информации, чем тот, который представлен в ее отчетах.

¹ Подробнее об этом см., в частности, в статье «Анализ финансовой отчетности компании» («МСФО: практика применения», 2007, № 1, с. 53). – *Прим. ред.*

Анализ финансовой устойчивости по относительным показателям	
Наименование финансового коэффициента	
	2004, декаб
Коэффициент автономии	0,42
Коэффициент отношения заемных и собственных средств (финансовый рычаг)	1,40
Коэффициент соотношения мобильных и иммобилизованных средств.	1,61
KO22, 2, 24 and 1, 2011 022, 2, 1, 2, 1, 1, 2, 1, 1, 1, 1, 1, 1, 1, 1, 1, 1, 1, 1, 1,	0,71
Чем больше моэффициент превышает 1, тем больше зависимость предприятия от заемных КС средств. Допустимый уровень часто определяется условиями работы каждого предприятия, в КС первую очередь, скоростью оборота оборотных средств. Поэтому дополнительно необходимо	0,08
Колервую очередь, скоростью оборота оборотных средств. Поэтому дополнительно необходимо	0,10
Колопределить скорость оборота материальных оборотных средств и дебиторской задолженности за	0,74
Кс, анализируемый период. Если дебиторская задолженность оборачивается быстрее оборотных	0,01
Ка средств, что означает довольно высокую интенсивность поступления на предприятие денежных	13,45%
Ке средств, т.е. в итоге - увеличение собственных средств. Поэтому при высокой оборачиваемости	86,13%
материальных оборотных средств и еще более высокой оборачиваемости дебиторской за долженности коэффициент соотношения собственных и заемных средств может намного	
превышать 1.	

Рисунок 1 Пример расчета коэффициентов и рекомендации по их интерпретации в программе «Финансовый анализ» (www.finanalis.ru)

Общие подходы к анализу международной отчетности

При чтении и анализе отчетности по МСФО прежде всего необходимо помнить о процедурах признания, оценки и раскрытия информации¹. Правильное понимание возможностей использования данных процедур позволяет провести более подробный анализ состояния предприятия. Так, неопытный пользователь может быть введен в заблуждение, если финансовая операция признана без раскрытия информации о ней, поскольку может не заметить эффекта от данной операции при анализе изменения цифр отчетности, не понять или неправильно трактовать причины этих изменений. Иногда же сами стандарты требуют использовать только раскрытие информации о финансовых операциях без их признания (например, при возникновении

некоторых условных обязательств). Случается, что МСФО допускают признание одного и того же события по-разному (например, как доход текущего периода или как увеличение капитала компании). Эффект от этого для различных пользователей отчетности также будет различным: увеличение капитала может быть более выгодно акционерам, а увеличение дохода компании – менеджерам, если их доход зависит от прибыли. Поэтому при чтении финансовой отчетности важно понимать, как использование этих процедур может влиять на раскрываемую в ней информацию.

Нельзя упускать из виду тот факт, что все коэффициенты составляются с использованием числовых данных, содержащихся в отчетности. При этом равноправным компонентом международной отчетности наряду с балансом, отчетом о прибылях и убытках, отчетом об изменениях в капитале и отчетом о

¹ Признание финансовой операции в отчетности (recognition) означает запись данной операции в бухгалтерских книгах компании и, соответственно, отражение информации о ней в финансовой отчетности.

Раскрытие информации о финансовой операции (disclosure) означает отражение эффекта от данной операции в виде примечаний в примечаниях к финансовой отчетности.

Способ оценки (измерения) финансовой операции (measurement) означает технологию применения учетных принципов и учетной политики компании и методы, используемые при расчете суммы данной операции.



движении денежных средств являются примечания к финансовой отчетности, которые содержат:

- сведения об основах подготовки отчетности и применяемой учетной политике;
- информацию, требуемую МСФО и не представленную в других отчетах;
- дополнительную информацию, необходимую для достоверного отражения финансового состояния предприятия¹.

Получается, что, ориентируясь сугубо на анализ коэффициентов, мы оставляем без внимания большой объем информации, полезной для понимания реального состояния предприятия.

На что обратить внимание при анализе отчетности

Рассмотрим некоторые частные моменты, на которые следует обращать особое внимание при чтении и анализе финансовой отчетности предприятий по МСФО.

1. Начиная работать с международной отчетностью, следует рассмотреть структуру капитала компании. Так, полезно определить, насколько уставный капитал соответствует объемам деятельности компании. Если это консолидированная отчетность управляющей компании, зарегистрированной в РФ в виде общества с ограниченной ответственностью, которое владеет большим количеством дочерних обществ, и уставный капитал составляет, например, 10 тыс. руб., то может возникнуть сомнение в непрерывности дальнейшей деятельности предприятия.

Кроме того, следует посмотреть саму структуру статей раздела «Капитал» и степень их раскрытия в отчетности по МСФО. Международные стандарты не содержат требований к обязательной детализации ста-

тей раздела «Капитал», поэтому на практике встречаются случаи, когда компании в этом разделе просто указывают: «Чистые активы, принадлежащие участникам компании». Такой подход свидетельствует о том, что компания непрозрачна и не желает раскрывать структуру своего капитала.

Высокие резервы в разделе «Капитал» также могут вызвать вопросы инвесторов. Например, если существенна величина резерва переоценки имущества до справедливой стоимости, то следует осведомиться о детальной структуре ее активов и оценщиках, которые проводили данную оценку (особенно если резерв переоценки существенно больше, чем добавочный капитал компании в российской отчетности), поскольку пере-



¹ Согласно п. 103 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements). Дополнительно см. статью «МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» («МСФО: практика применения», 2006, № 2, с. 26). – Прим. ред.

оценка основных фондов – это один из способов манипулирования с отчетностью.

2. Следующим моментом, на который стоит обратить внимание в консолидированной отчетности по МСФО, являются операции по приобретению и продаже дочерних компаний. Если в течение периода проходили подобные сделки, то, анализируя отчетность, желательно посмотреть, как эта сделка отражена у другой стороны, если эта компания тоже публичная. Часто бывают ситуации, когда сделки осуществляются через несколько компаний-посредников. Поэтому возможны ситуации, когда одна и та же сделка в отчетности у контрагентов интерпретирована по-разному. В этом случае важно понять суть данной сделки и ее отличие от формы, в которой она реализована. Необходимо внимательно изучить примечания, раскрывающие структуру активов и обязательств приобретенных и выбывших компаний.

Достаточно распространенной практикой является покупка компаний с прибылью (то есть дешевле, чем справедливая стоимость чистых активов этих компаний) или их продажа с убытком. С точки зрения логики ни один здравомыслящий руководитель в обычных условиях не совершит такую сделку. Однако поскольку такие сделки часто осуществляются не двумя компаниями - продавцом и покупателем, – а двумя группами зависимых между собой компаний, то такие ситуации возможны. В данном случае для группы в целом сделка является выгодной, а для отдельно взятых компаний, входящих в группу, может иметь разные результаты. Общий финансовый результат от сделки при этом равен сумме финансовых результатов по всем зависимым компаниям. Таким образом, если одна из ряда зависимых между собой компаний, участвующих в сделке, является публичной и составляет отчетность по МСФО, а другие не являются по отношению к ней дочерними, то может возникнуть ситуация, когда в финансовой отчетности фигурирует недостоверная информация о сделке. Современные аудиторские компании ввели в практику проверку подобных сделок и настаивают на корректном их раскрытии.

- 3. Не лишним будет обратить внимание на отложенные налоги и резервы. Многие компании, представляющие сложные холдинги, вынуждены учитывать всевозможные налоговые риски, связанные с тем, что компании зарегистрированы в разных юрисдикциях, а в процессе хозяйственной деятельности холдинги стремятся к минимизации налогообложения и устанавливают различные финансовые схемы взаимоотношений между этими компаниями. Нужно обязательно посмотреть, насколько величина отложенных налогов в МСФО отличается от российской отчетности. Если отличия велики и примечания не содержат внятных объяснений, то вполне вероятно, что компания имеет непрозрачную структуру финансирования и применяет разнообразные схемы перекрестного финансирования.
- 4. Пристального рассмотрения заслуживают внеоборотные активы. В МСФО часто бывают отражены основные средства или нематериальные активы, которых нет в российском учете. Чаще всего это активы, не принадлежащие компании на правах собственности, или же нематериальные активы, появившиеся в результате приобретения компаний. Выявление подобных объектов учета позволяет лучше понять принцип функционирования предприятия.
- 5. В зависимости от того, каким методом составлен отчет о движении денежных средств, можно судить о состоянии учета в компании. Это утверждение не всегда бесспорно, но общая тенденция следующая: если отчет составлен прямым методом, это свидетельствует о высокой степени автоматизации учета и, скорее всего, о том, что в компании внедрена ERP-система. Такой вывод следует из того, что отчет о движении денежных средств прямым методом составить

гораздо сложение, чем косвенным, – для этого обычно требуется четко отлаженный процесс учета движения платежных документов, отработанный классификатор движения денежных средств. Косвенным методом чаще всего составляют отчет вручную в электронных таблицах MS Excel¹.

6. В финансовой отчетности современных компаний по МСФО также следует обратить внимание на величину выданных и полученных долгосрочных займов. В МСФО долгосрочные займы, в отличие от российского учета, дисконтируются. Часто компании не раскрывают в отчетности точную сумму дисконтирования в разбивке по займам. Согласно МСФО раскрываются эффективная процентная ставка, справедливая стоимость (дисконтированная) и срок погашения займов. Раскрытие номинальной стоимости займов не обязательно, но поощряется. С точки зрения анализа сумма дисконтирования займов является весьма интересной величиной. Она свидетельствует о том, насколько ставки по выданным и полученным займам отличаются от рыночных. Если сумма дисконтирования в МСФО существенная, это свидетельствует о том, что займы привлекаются или выдаются по ставкам, значительно отличающимся от рыночных. Обычно так происходит, когда выдаются или привлекаются беспроцентные займы в отношениях с зависимыми компаниями. При этом возможно возникновение дополнительных рисков, связанных с невозвратом этих займов. Такой подход может свидетельствовать еще и о неэффективном использовании финансовых ресурсов в холдинге. В том случае, когда величина дисконтирования займов отдельно не раскрыта в публичной международной отчетности, можно сравнить российскую и международную отчетность компании на предмет существенности различий указанных в них сумм займов.

Анализ отчетности, учитывающий стадии развития компании

Состав инструментов и методов финансового анализа изменяется с развитием компании и ее переходом от одной фазы развития к другой. Это объясняется тем, что на разных фазах роста обычно используются различные методы привлечения капитала и управления финансами, следовательно, меняются и риски, с которыми сталкивается компания. Поэтому значение различных отдельно взятых финансовых коэффициентов при оценке финансового состояния предприятия также неодинаково на разных фазах роста.

К примеру, достаточно молодая и перспективная компания, планирующая IPO, должна иметь высокие показатели оборачиваемости активов, высокую скорость прироста маржинальной прибыли² (в то время как она может быть убыточной). Поэтому при анализе международной отчетности важно сначала как можно больше узнать о компании, постараться получить информацию о ее стратегических целях, изучить историю развития. В зависимости от фазы роста фирмы при финансовом анализе для разных компаний следует подбирать свой набор финансовых коэффициентов, на основе которых следует

¹ Дополнительно см. статью «Как составить отчет о движении денежных средств по МСФО» («МСФО: практика применения», 2006, № 3, с. 46). – *Прим. ред.*

 $^{^2}$ Прирост маржинальной прибыли рассчитывается как разница между приростом доходов и затрат за период: MP = $(p - v)q_1 - (p - v)q_2 = (I_1 - V_1) - (I_0 - V_0)$, где MP — прирост маржинальной прибыли; p — цена единицы продукции; v — переменные затраты на единицу продукции; q_1 , q_0 , — объем производства продукции в отчетном и предшествующем периодах; I_1 , I_0 — выручка в отчетном и предшествующем периодах; V_1 , V_0 , — переменные затраты в отчетном и предшествующем периодах. Показывает, насколько быстрее растут доходы компании по сравнению с затратами. Обычно с течением времени при приближении ресурсов компании к их предельной производительности прирост маржинальной прибыли будет сокращаться.

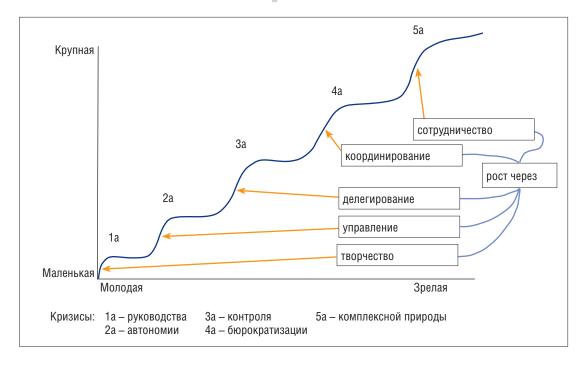


Рисунок 2 Стадии роста компаний и кризисы, связанные с их развитием

давать комплексную оценку финансовому состоянию компании.

Западные эксперты выделяют пять основных фаз роста компаний 1 . Эти фазы представлены на рис. 2.

Рассмотрим, какие финансовые коэффициенты выходят на первый план при анализе предприятий, находящихся на различных стадиях своего развития.

Рост через творчество

В самом начале развития компания проходит стадию роста через творчество, на которой основные идеи, финансовая и маркетинговая стратегия определяются руководителем и основателем компании. На этом этапе развития основными являются риски возникновения дефицита денежных средств и риски вероятности оказания некачественных услуг клиентам, так как обычно у моло-

дых фирм небольшой оборот и, соответственно, каждая сделка составляет большой удельный вес в общем объеме. Поэтому на этом этапе большее внимание следует уделять показателям ликвидности.

Рост через управление

Политика, применяемая компанией на стадии роста через творчество, вскоре приводит к кризису руководства, когда с ростом компании процессы становятся более сложными и руководитель уже не может самостоятельно их контролировать. Тогда начинается вторая фаза роста компании — через управление. Здесь возникает жесткий, вертикально направленный и безличный стиль управления, результатом которого становится определение центров затрат, составление бюджетов, создание эффективной системы мотивации персонала и оплаты труда, резко возрастают риски кон-

¹ Барроу К., Барроу П., Браун Р. Бизнес-планирование. Полное руководство. The Business Plan Workbook (М.: Гранд, 2003).



Таблица Финансовые коэффициенты на разных стадиях развития компании

Стадия развития компании	Процессы, происходящие в компании	Наиболее значимые финансовые коэффициенты в отчетности
Молодая компания (начало развития)	Формирование стратегии развития основателем (группой основателей)	Показатели ликвидности
Вторая стадия развития (управление)		
Третья стадия развития (делегирование)	Делегирование части принятия решений отдельным менеджерам и сотрудникам. Активное завоевание рынка	Показатели кредитоспособности, эффективности структуры капитала, оборачиваемости активов
Последующие стадии развития	Развитие штатных функций, страте- гическое планирование, разработка регламентов поведения менеджеров разных уровней	Гибкий и системный подход к оценке финансового состояния. Разработка специфических систем коэффициентов

курентной позиции, инвестиционных ошибок и риски контроля. Поэтому на этой стадии развития в процессе финансового анализа международной отчетности важно обращать внимание на показатели рентабельности, эффективности использования основных фондов, деловой активности компании. Именно они позволяют менеджменту принять правильное решение об инвестициях в ресурсы компании, оптимизировать поведение компании на рынке, так как помогают перераспределять финансовые потоки на основе анализа приростной производительности ресурсов, то есть направлять денежные средства в подразделения, инвестирование в которые принесет максимальный экономический эффект.

Рост через делегирование

Жесткий стиль руководства поддерживает рост компании в течение определенного времени, однако в конечном итоге приводит к недовольству команды менеджеров жесткостью власти, сосредоточенной в одних руках. Наступает следующая фаза — рост через делегирование. К тому времени, когда компания достигает этой стадии, большинство сотрудников будут иметь достаточно высокую квалификацию в своей области и желание больше участвовать в процессе управления

компанией. Таким образом, с помощью делегирования определенных полномочий управления сотрудникам руководство одновременно преодолевает кризис мотивации и поддерживает определенный темп роста, который обеспечивается участием в процессе управления специалистов высокого класса. Обычно компании, достигшие этой стадии, уже обладают достаточными финансовыми ресурсами для проведения активной деятельности по захвату доли рынка и расходуют на это существенные объемы денежных средств. В таком контексте должны изменяться и подходы к управлению финансовыми потоками. На первый план в данной ситуации выходят кредитные риски. Поиск оптимальной структуры капитала, контроль финансового цикла, расчет целевых значений финансовых коэффициентов являются более приоритетными по сравнению с другими методами управления финансовыми потоками. Поэтому при финансовом анализе международной отчетности такой компании наибольшее внимание следует уделять коэффициентам, характеризующим ее кредитоспособность, структуру капитала, оборачиваемость активов.

Эта фаза часто заканчивается кризисом контроля, причиной которого является превышение полномочий отдельными менед-



жерами, и при высокой доле делегирования организация становится все более фрагментированной и нескоординированной. Преодолеть этот кризис можно, перейдя к следующей фазе роста – через координацию.

Рост через координацию

Здесь право принятия решений по-прежнему делегируется, но организация начинает осуществлять стратегическое планирование, разрабатываются системы и политика, регулирующая поведение менеджеров на всех уровнях. Эта фаза обычно заканчивается кризисом бюрократизации, когда правила и предписания, которые изначально скрепляли компанию, оборачиваются для нее потерей благоприятных возможностей. Справиться с этим кризисом можно, внедрив в компании новые отношения сотрудничества, что подразумевает значительно большую готовность прислушаться к потребителю, воспринять новые идеи и методы и начать изменения.

На этих стадиях развития влияние рисков на системность и меру применения разнообразных методов управления финансами постепенно уменьшается, в частности из-за снижения значимости негативных последствий,

вызываемых этими рисками. Многие современные компании, достигшие данного уровня, могут обладать избыточной ликвидностью или нерациональной структурой активов. При оценке финансового состояния такого предприятия уже нельзя придерживаться какойлибо стандартной модели, подход должен быть системным, гибким и основываться на максимуме дополнительной информации.

Изменение состава финансовых коэффициентов, используемых при анализе международной отчетности в зависимости от стадии развития компании, обобщено в таблице.

Несмотря на то что финансовый анализ отчетности дает достаточно большое количество информации о финансовом состоянии предприятия и его динамике, принятие каких-либо управленческих и инвестиционных решений только на основе такого рода информации является опасным. Финансовый анализ - это своего рода разведка перед боем, он показывает, какая дополнительная информация требуется, какие бизнес-процессы и ресурсы предприятия следует исследовать более подробно, чтобы повысить вероятность принятия верных решений.



КАК СБЛИЗИТЬ учет нематериальных активов в РСБУ и МСФО

Игорь Сухарев,

член Национального совета по стандартам финансовой отчетности

置 ольшое число корректировок при трансформации отчетности специа-**Р**листам по МСФО приходится выполнять по нематериальным активам компании. Это обусловлено разными критериями признания и методами оценки НМА в российском учете и МСФО. Однако если внимательно вчитаться в ПБУ, можно значительно сблизить учет НМА и существенно облегчить процесс трансформации.

В международных стандартах учет нематериальных активов регулируется МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets)¹. России этот участок регламентирован ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» и ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»².

Критерии признания и первоначальная оценка НМА

Различия в учете НМА во многом связаны с разницей в их определении. Те статьи, которые в российском учете не являются нематериальными активами, в МСФО отвечают критериям признания и при трансформации зачастую переводятся в разряд НМА.

Международные стандарты обращают внимание специалистов на то, каким способом актив приносит экономические выгоды, и трактуют НМА как нематериальный и неденежный ресурс, который используется для создания продукции, работ, услуг или для управленческих нужд. Подход ПБУ 14/2000 - это перечисление условий признания нематериальных активов. Одно из таких условий - наличие исключительных прав компании на актив - вы-

Дополнительно об учете НМА см. статью «Как учесть нематериальные активы по МСФО» («МСФО: практика применения», 2006, № 6, с. 20). – Прим. ред.

² ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», утв. приказом Минфина России от 16.10.2000 № 91н, ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», утв. приказом Минфина России от 19.11.02 № 115н. – Прим. ред.

зывает наибольшее количество расхождений в учете. В качестве примера можно назвать покупку прав на использование программного обеспечения. Такие затраты отражаются на счете 97 «Расходы будущих периодов» и показываются в бухгалтерском балансе, а не в отчете о прибылях и убытках. В результате актив в балансе признан, но при этом критериям признания какого-то определенного вида актива не соответствует. Его нельзя классифицировать, и поэтому пользователь отчетности не может видеть, каким образом актив приносит компании доход.

Для устранения отличий в учете НМА необходимо обратить внимание на сферу применения ПБУ 14/2000. В пункте 1 положения сказано, что оно распространяется только на НМА, находящиеся у компании на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. При этом не говорится, что если актив находится на каких-то иных правах, то он не является нематериальным, просто настоящее положение на него не распространяется.

В связи с этим право на использование программного обеспечения, не разработанного компанией, а купленного у разработчиков, по российскому учету не подпадает под действие ПБУ 14/2000, но это не значит, что программное обеспечение не является НМА. Согласно п. 8 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» 1 компания может самостоятельно определить правила учета для подобных активов, основываясь на требованиях данного и иных положений по бухгалтерскому учету. Поэтому бухгалтер может признать в качестве нематериальных активы, на которые у компании нет исключительных прав, и выделить их в балансе отдельной строкой. Дополнительным обоснованием применения принципов МСФО в данном случае может стать преамбула ПБУ 14/2000, где сказано, что настоящее положение принято во исполнение программы перехода на международные стандарты.

При покупке или создании нематериальных активов в обеих системах учета первоначальной оценкой будет себестоимость. Различия могут быть только в ее составе. Например, при отражении НМА, купленного с отсрочкой платежа, в отчетности по МСФО он будет показан по дисконтированной стоимости, а в российском учете — по номиналу.

В пункте 6 ПБУ 14/2000 сказано, что расходы принимаются в полной сумме кредиторской задолженности. В российской практике фраза «в полной сумме» трактуется как эквивалент «по номиналу», однако, по мнению автора, эта фраза прописана в целях реализации метода начисления, чтобы бухгалтер не ограничивал фактические затраты только фактически оплаченными суммами. «Полный» и «номинальный» - совсем не синонимы. В свою очередь, правила оценки кредиторской задолженности в России вообще отсутствуют, так как пока не вышло ПБУ, эквивалентного МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement). При отсутствии правил ориентация на международную практику всегда предпочтительнее, поэтому данное различие тоже преодолимо.

В международных стандартах перечислены расходы, которые не могут относиться на себестоимость НМА: подготовка персонала, реклама и продвижение продукции (за исключением случаев предоплаты) (рис. 1). Если реклама предоплачена, то может быть признан актив (предоплаченная услуга). Однако после проката рекламы сумму предоплаты списывают на расходы. Российская практика в данном вопросе у большинства компаний не отличается от МСФО, за исключением небольшой доли организаций, в ко-

¹ Утв. приказом Минфина России от 09.12.98 № 60н. – Прим. ред.



Не относятся к НМА затраты на:

- исследования;
- пусковые работы (кроме включенных в первоначальную стоимость ОС);
- подготовка персонала;
- реклама и продвижение продукции;
- передислокация или реорганизация предприятий и их частей



Затраты на НМА, изначально признанные расходами, не подлежат впоследствии включению в себестоимость НМА (пар. 71 IAS 38)

Рисунок 1 Затраты, относимые по МСФО на текущие расходы

торых такие затраты отражаются как расходы будущих периодов.

В МСФО затраты, связанные с передислокацией, реорганизацией или реструктуризацией организаций, пусковые работы относятся к организационным расходам. Согласно п. 4 ПБУ 14/2000 такие организационные расходы, если они оформлены как вклад в уставный капитал, относятся к НМА. С точки зрения акционерного права это справедливо, поскольку вклад в уставный капитал, по сути, увеличивает активы компании, но с точки зрения отчетности такой подход нельзя назвать правильным. Организационные расходы не соответствуют сразу четырем условиям признания, указанным в п. 3 этого же ПБУ 14/2000:

- возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- использование при производстве продукции, работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- способность приносить в будущем экономические выгоды;
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих исключитель-

ные права у организации на результаты интеллектуальной деятельности.

На этом основании компания может включать организационные расходы в текущие так же, как и в МСФО.

Признание НМА, созданных компанией

Еще одним сложным моментом является разница в признании НМА, которые носят репутационный характер (то есть тех, что приносят доход, создавая у потребителя хорошее мнение о продукте). Согласно пар. 63 МСФО (IAS) 38 к ним относятся торговые марки, названия периодических изданий, слоганы, флаговые заголовки, списки клиентов. Если компания создает их сама, она не может признать их в качестве актива, однако при покупке другой компании, обладающей брендом, слоганами, базой клиентов, они признаются в качестве НМА. В ПБУ 14/2000 такого условия нет, и если компания зарегистрировала придуманное ею имя, то может признать его в качестве нематериального актива.

Это различие преодолимо, если бухгалтер учтет следующие моменты. Разработав и зарегистрировав торговую марку, ее можно не



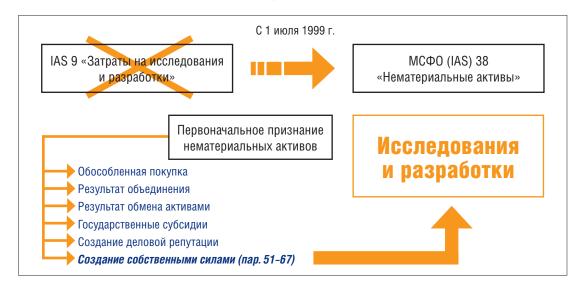


Рисунок 2 Затраты на исследования и разработки в МСФО (IAS) 38

признавать как нематериальный актив, сославшись на п. 3 ПБУ 14/2000, где сказано, что одним из условий признания является «способность актива приносить организации экономические выгоды, доход в будущем». Точно определить, способна ли торговая марка на момент ее создания приносить доход, довольно сложно, и основанием для отрицательного ответа является международная практика, в частности МСФО.

Международные стандарты разрешают признавать на балансе только те самостоятельно созданные НМА, которые связаны с производством продукции или услуг (рис. 2). Создание таких активов делится на два этапа: исследование и разработка. В бухгалтерском учете отражение затрат на каждой из этих стадий различается. В период исследования они относятся к текущим расходам. В процессе разработок затраты капитализируют и ежегодно тестируют на обесценение.

В пар. 57 МСФО (IAS) 38 описаны критерии, с помощью которых можно определить начало стадии разработок. Их всего шесть:

• техническая возможность завершить разработки и сделать нематериальный актив доступным для использования или продажи;

- намерение организации завершить проект;
- способность организации использовать или продать нематериальный актив. Иногда бывает, что в результате исследований компания получает не тот результат, на который рассчитывала, например она теперь сможет улучшить производство, но получит немного другой продукт, которым не занимается. В этом случае условие будет невыполненным;
- возможность продемонстрировать механизм извлечения экономических выгод из НМА, то есть как компания будет извлекать доход из нового продукта или технологии производства;
- доступность технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработок;
- возможность надежно оценить затраты на разработку нематериального актива.

Одновременное выполнение всех этих условий говорит о том, что компания уверена в будущем поступлении выгоды и может начать капитализацию расходов.

Российские правила учета затрат на научноисследовательские, опытно-конструкторские, технологические работы рассматриваются ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Это положение применяется только к законченным результатам НИОКТР (п. 2), а к незаконченным вообще не применяется (п. 3). Но на практике большинство российских компаний капитализируют затраты полностью и, если исследования не приводят к успеху, списывают всю накопленную сумму на текущие расходы, а в обратном случае формируют нематериальный актив с учетом всех понесенных расходов.

В результате неудача проекта приведет к признанию в РСБУ всей суммы расходов в одном отчетном периоде, а в МСФО – по мере их возникновения. В случае успеха стоимость НМА в РСБУ будет выше, чем в МСФО, и отразит все расходы на создание актива. Однако Комитет по МСФО считает, что активом не могут признаваться затраты, если нет уверенности в поступлении от них будущих экономических выгод.

Данное противоречие преодолимо, поскольку одними из критериев признания расходов, изложенных в ПБУ 17/02, являются возможность продемонстрировать результаты НИОКТР и уверенность компании в том, что их использование приведет к получению будущих экономических выгод. Если эти критерии трактовать в контексте пар. 57 МСФО (IAS) 38, то в российском и международном учете будут признаны одинаковые суммы. При этом в российской учетной политике следует предусмотреть проверку на соответствие данным критериям и дальше вести учет аналогично МСФО.

Последующая оценка нематериальных активов

В российском учете после постановки на баланс стоимость НМА не меняется. В МСФО возможны два варианта ведения учета: по переоцененной и первоначальной стоимости. Для учета по переоцененной стоимости необходимо наличие активного рынка на нематериальный актив, так что источником надежной оценки не может быть даже предложение потенциального покупателя приобрести данный НМА. Таких нематериальных активов мало (квоты на вылов рыбы, на вырубку леса, право на вещание на определенных частотах и т.п.). Если компания применяет модель переоценки, то расхождение с российским учетом преодолеть не получится, так как п. 12 ПБУ 14/2000 запрещает переоценку нематериальных активов. Однако применение модели переоценки в МСФО добровольно, и компания может вести учет всех НМА по первоначальной стоимости.

Расхождения могут возникнуть из-за различия в суммах амортизационных отчислений. Согласно МСФО НМА имеют ликвидационную стоимость. Например, компания обладает правом на прокат нового кинофильма в кинотеатрах (обычно в течение трех лет), после чего она может продать его телекомпании для показа по телевидению. Обычно специалисты заранее знают, какую сумму получит компания, и учитывают ее в качестве ликвидационной стоимости. В РСБУ при расчете амортизационных отчислений будет использоваться только первоначальная стоимость НМА, поэтому возникнут различия в учете. Однако на практике такие случаи встречаются редко, как правило, НМА не имеют ликвидационной стоимости.

Согласно МСФО компании вправе выбирать любой метод амортизации, при этом если определить срок службы НМА нельзя, то его не амортизируют, а ежегодно тестируют на обесценение независимо от того, есть признаки обесценения или нет. По РСБУ в данном случае срок амортизации НМА равен 20 годам, и различия с МСФО неизбежны.

В соответствии с МСФО специалист должен периодически пересматривать срок, метод амортизации и ликвидационную стоимость актива и менять их в случае необходимости. В российском учете обычно метод и сроки амортизации НМА не меняют, однако в ПБУ 14/2000 не сказано, что этого делать нельзя.

Одним из нюансов ведения учета может стать изменение себестоимости стоящего на балансе



Рисунок 3 Рисковые активы

нематериального актива. В российском учете оно не допускается, в МСФО такие случаи возможны. Например, компания приобрела программу для ведения бухгалтерского учета, через год она была доработана для расчета показателей налогового учета, а затем и для выполнения трансформации по МСФО. Доработки происходили в разные отчетные периоды, но привели к значительному изменению актива. Согласно МСФО их можно капитализировать и увеличить стоимость НМА в момент осуществления затрат, а по РСБУ они останутся расходами компании. Для преодоления этого различия можно учитывать модернизацию НМА в качестве отдельного актива. И поскольку ПБУ 14/2000 на него не распространяется, то компания может, как и в других подобных случаях, применять правила МСФО.

Существенным отличием от РСБУ является то, что если в отчетном периоде имели место факторы обесценения, бухгалтеру придется провести тест на обесценение НМА, а некоторые нематериальные активы тестируются даже при отсутствии таких факторов (рис. 3).

В российской практике учета убыток от обесценения не признается. Однако запретов на его признание нет. В ПБУ 14/2000 об этом ничего не сказано. Запрет на изменение первоначальной стоимости НМАв п. 12 ПБУ 14/2000 в данном случае не актуален, так как при признании убытка от обесценения первоначальная стоимость не меняется. Убыток, как и амортизация, влияет только на величину, отражаемую в балансе, а об этой величине в ПБУ 14/2000 нет ни слова. Поэтому признание убытка от обесценения НМА в российском учете не является нарушением российских правил учета.

Специалистам, занимающимся трансформацией отчетности, следует обратить внимание на то, что Минфин России готовит новое ПБУ 14/07, которое, вероятно, вступит в силу с начала 2008 года¹. Несмотря на то что этот проект может вызвать массу нареканий из-за присутствующих в нем недостатков, в целом его принятие приблизит российскую учетную практику к МСФО и расширит возможности минимизации трансформационных корректировок.

¹ С проектом ПБУ можно ознакомиться на сайте Минфина России: www1.minfin.ru/buh/pbupr1407.pdf. – Прим. ред.

Интернет-портал практических решений для финансистов



Здесь и сейчас:

Экстерн для финансиста (все материалы журнала «Финансовый директор» за последние 5 лет)

Выбор и заказ любой статьи по SMS

Материалы журналов «МСФО: практика применения» и «РИСК-менеджмент»

Свежие финансовые новости, обзоры рынков, отставки и назначения финансовых директоров

Статьи, кейсы, блоги и интервью (каждый день новый материал)

Вакансии для финансистов

Расписание финансовых конференций и мероприятий

Возможность получить ответ на свой вопрос на форуме



ПРИМЕЧАНИЯ переводчика

Олег Аскери,

директор Института профессиональных управляющих, издатель русского текста МСФО

В 1997 году в начале работы над созданием русского перевода МСФО встал вопрос о корректном переводе наименования стандартов. Пожалуй, ни одна другая тема не обсуждалась членами редколлегии так активно в течение всей ее работы В результате был принят вариант «международные стандарты финансовой отчетности». Хотя тогда англоязычного оригинала этого варианта перевода — International Financial Reporting Standards — еще не существовало, и мы работали с текстом, который по-английски назывался International Accounting Standards и дословно переводился как «международные стандарты бухгалтерского учета». Почему же международные стандарты сначала в русском переводе, а затем и в англоязычном оригинале сменили название?

Учет или отчетность?

Теория перевода...

Сразу оговоримся, что, на наш взгляд, переводческой ошибки в передаче смысла наименования International Accounting Standards как «международные стандарты финансовой отчетности» нет. Переводчик исходил из теории перевода, в соответствии с которой наименование произведения переводится в последнюю очередь и, как правило, не буквально, а исходя из его сути.

Смысл этого переводческого правила в том, что при переводе наименований важнее передать суть, а не стремиться к буквализму. Наиболее ярко это иллюстрируется примерами перевода художественных произведений. Так, среди идущих в российском прокате западных кинофильмов найдется немного таких, названия которых в переводе сохранились неизменными. К примеру, кинофильм Lost in Translation был известен у нас как «Трудности перевода», а не как «Потерявшиеся в переводе» или «Потери при переводе».

¹ Редколлегия и экспертная группа были сформированы для редактирования перевода МСФО на русский язык. Их основная работа заключалась в обсуждении вариантов перевода ключевых терминов. В состав редколлегии входили: А.С. Бакаев, начальник департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России; Л.В. Горбатова, начальник управления финансовой информации и отчетности, кандидат экономических наук ФКЦБ России; Т.Б. Крылова, партнер КПМГ; М.В. Мельник, д-р экон. наук, профессор; В.Ф. Палий, д-р экон. наук, профессор, председатель совета директоров фирмы «Союзаудит»; Л.З. Шнейдман, партнер ПрайсуотерхаусКуперс (все должности указаны на момент работы редколлегии). – Прим. ред.

Применяя это правило при переводе названия стандартов, переводчик предложил вариант, наиболее полно отвечавший сути произведения, в котором как раз и описывались основные принципы и приемы формирования финансовой отчетности компаний. Дальнейшие события подтвердили, что суть документа в русском варианте его заглавия была передана верно: в 2000 году и сами разработчики – лондонский Комитет по международным стандартам финансовой отчетности решили впредь называть разрабатываемые ими документы «международными стандартами финансовой отчетности» (International Financial Reporting Standards), а не «международными стандартами бухгалтерского учета» (International Accounting Standards).

...и методология бухучета

Итак, если не считать возникшей в профессиональном сообществе после 2000 года некоторой разноголосицы при передаче номенклатуры конкретных стандартов в русских переводах, о чем будет сказано ниже, то перевод International Accounting Standards как «международные стандарты финансовой отчетности», по-видимому, следует признать удачным. Тем более что сами авторы оригинального произведения на деле подтвердили, что они именно это имели в виду, когда разрабатывали стандарты.

Однако история перевода и переименования международных стандартов высвечивает проблемы, правильное понимание которых, на наш взгляд, важнее, чем решение сугубо технического вопроса о том, как теперь в русском переводе обозначать МСФО, принятые до и после 2000 года.

Главный вопрос заключается в том, что теперь вкладывается в понимание бухгалтерского учета?

В самом деле, под бухгалтерским учетом всегда понимался процесс (1) накопления, (2) классификации и анализа информации об экономической деятельности компании и (3)

формирования отчетности о результатах экономической деятельности и состоянии компании. С методологической точки зрения разорвать эти три элемента чрезвычайно трудно, если вообще возможно. Любой преподаватель бухучета будет поставлен в тупик, если ему предложат преподавать дисциплину в усеченном варианте, без последнего элемента. Ведь даже простейшие упражнения начального уровня построены по принципу обобщения информации о нескольких хозяйственных операциях с целью получения примитивного баланса и отчета о прибылях и убытках. Что вполне естественно, ведь для этих самых отчетов, предназначенных для пользователей, все и затевалось!

Итак, как же можно изучить бухучет, если с самого начала не представлять себе, что является конечным продуктом этого процесса? Каким образом редколлегия из 16 ведущих экспертов в области бухучета, прекрасно понимающих, о чем идет речь, согласилась с предложенным вариантом перевода, предполагавшим, что финансовая отчетность — нечто отдельное от бухучета? Почему по этому же пути пошли и сами разработчики стандартов? И почему все профессиональное сообщество их в этом поддержало? Что означает уже прописавшееся в российском законодательстве неуклюжее словосочетание «бухгалтерская (финансовая) отчетность»?

Хорошие новости

Хорошие новости заключаются в том, что в понимании бухгалтерского учета не изменилось ровным счетом ничего. Так, в последнем, 10-м издании самого популярного в мире учебника по бухучету Фрэнка Вуда (издательство «Пирсон», 2005 год) на странице 6 перечислены все те же три элемента бухгалтерского учета. Выделения финансовой отчетности в отдельную дисциплину не произошло, и она по-прежнему рассматривается как неотъемлемая часть учетного процесса.

Просто на определенном этапе глобализации рынков капитала те, кто были более всего в ней заинтересованы (биржи, межнациональные корпорации, банки, аудиторы, консультанты, аналитики), столкнулись с проблемой легализации наднационального регулирования этих рынков. Стандарты бухгалтерского учета как инструмент регулирования и Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Committee, IASC, который выпускал стандарты до 2001 года) в Лондоне как мега-регулятор не вполне устраивали политическую элиту на уровне отдельных государств. Ведь они традиционно привыкли рассматривать бухгалтерский учет как объект собственного суверенного регулирования. Более того, такое положение вещей закреплено в законодательствах многих стран.

Поэтому быстро изменить номенклатуру документов, разрабатываемых лондонским Комитетом по МСФО, а заодно и устав Фонда КМСФО оказалось делом более простым и достижимым, чем в обозримые сроки внести изменения в законодательства множества заинтересованных государств. Примечательно, что сделано это было именно в тот момент, когда было достигнуто принципиальное согласие о переходе ЕС на МСФО.

В свете вышеизложенного к международным стандартам финансовой отчетности, повидимому, следует относиться как к некоей конвенциональной и компромиссной по своей природе форме наднационального регулирования. Конвенция – оптимальный способ реализации стандартов де-факто, когда в их существовании действительно заинтересованы, а придание им силы стандартов деюре пока сдерживается обстоятельствами.

Номенклатура стандартов

После 2000 года в силу вышеописанных событий номенклатура международных стандартов несколько усложнилась. На практике это проявилось прежде всего в технических трудностях, связанных с цитированием и ссылками на конкретные стандарты. Так, вследствие

того что стандарты, принятые до 2000 года, сохранили прежнюю номенклатуру, а новые стали нумероваться заново, у авторов, пишущих на языках, в наборе которых не принято употреблять латиницу, возникли трудности. Как правильно сослаться на МСФО 1 или МСФО 7, чтобы было понятно, какой это стандарт – старый или новый? Преодолевая эту техническую трудность, некоторые русскоговорящие специалисты для обозначения старых стандартов стали пользоваться аббревиатурой «МСБУ». Так, если ссылаются на IAS 1, то пишут либо «МСБУ 1», либо «МСФО (МСБУ) 1», либо «МСФО/МСБУ 1». Если же ссылаются на IFRS 1, то пишут просто «МСФО 1».

Полагаем, что такой вариант решения проблемы не самый удачный, и вот почему. Прежде всего, техническая сторона происшедшего усложнения номенклатуры, хотя она и оказалась наиболее осязаемой, - еще не главная сложность. Главная заключается в том, что у аббревиатуры IFRS теперь есть два основных значения: это не только наименование каждого нового принимаемого стандарта, в каковом случае за аббревиатурой следует его номер, но и родовое понятие, обобщающее весь свод документов, входящих в систему МСФО. А в этой системе стандарты, имеющие старое обозначение (IAS), – такие же МСФО, как и новые, но имеющие новое обозначение (IFRS). В этом смысле можно сказать, что старые стандарты ничуть не более и не менее бухгалтерские, чем новые. Если же для ссылки на них пользоваться аббревиатурой «МСБУ», то тем самым мы как бы предполагаем, что они относятся скорее к бухучету, чем к финансовой отчетности. Между тем это не так.

Начиная с 2004 года мы в наших изданиях для обозначения стандартов пользуемся латиницей. Полагаем, что в эпоху поголовной компьютеризации и все более широкого использования англоязычных аббревиатур даже в нормативных актах российских министерств и ведомств такое использование не только оправданно, но и лучше передает суть.



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, В2В 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 1 января 2007 года приобрела 80% голосующих акций зарубежной компании VeranDo. Свою отчетность VeranDo ведет в долларах США. Функциональная валюта нашей компании – рубли, а валюта представления – евро.

Как нам отразить данные дочерней компании для составления консолидированной отчетности за 2007 год?

Главный бухгалтер ЗАО «Интербизнес» Симонова Е.А.

Согласно пар. 39 МСФО (IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов» (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates) пересчет финансовой отчетности в данном случае нужно проводить следующим образом:

- все активы и обязательства зарубежной компании пересчитывать по курсу на отчетную дату;
- акционерный капитал по курсу на дату регистрации;
- статьи доходов и расходов по курсу на дату совершения операции либо среднему курсу за отчетный период, если его колебания незначительны.

При этом курсовые разницы относят на отдельный компонент капитала (например, это может быть счет «Курсовые разницы по зарубежной деятельности» в группе счетов капитала)¹.

Рассмотрим пример. Компания «Альфа» в конце 2007 года приобрела 80% голосующих акций зарубежной компании Vincento. Баланс дочерней компании представлен в табл. 1, отчет о прибылях и убытках – в табл. 2 (с. 76).

В течение 2007 года валютный курс €/\$ на соответствующие даты составил:

- 1 января 2007 года 1,19 (34,1850/28,7825);
- 31 декабря 2007 года 1,32 (34,6965/26,3311);
- средний за год 1,2.

Отчет о прибылях и убытках после пересчета в валюту представления показан в табл. 3, баланс дочерней компании – в табл. 4 (с. 77).

¹ Дополнительно об учете курсовых разниц см. «Учет изменения валютных курсов» («МСФО: практика применения», 2006, № 6, с.12), а также «Учет курсовых разниц по зарубежной деятельности» («МСФО: практика применения», 2007, № 1, с. 19). — *Прим. ред.*



Таблица 1 Баланс компании Vincento на 31 декабря 2007 года

Статья	Сумма, \$
Актив	
Оборудование по первоначальной стоимости	350 000
Амортизация	(35 000)
Остаточная стоимость	315 000
Запасы	105 000
Чистые денежные оборотные активы	345 000
Долгосрочные займы	(100 000)
Итого чистые активы	665 000
Пассив	
Акционерный капитал	625 000
Нераспределенная прибыль	40 000
Итого капитал	665 000

Таблица 2 Отчет о прибылях и убытках компании Vincento за 2007 год

Статьи	Сумма, \$
Выручка (продажи)	450 000
Себестоимость	(360 000)
Валовая прибыль	90 000
Амортизация	(35 000)
Прочие расходы	(15 000)
Чистая прибыль	40 000

Таблица 3 Отчет о прибылях и убытках после пересчета в валюту представления за 2007 год

Статьи	Kypc /\$	Пересчет	Сумма, \$
Выручка (продажи)	1,2	450 000/1,2	375 000
Себестоимость	1,2	360 000/1,2	(300 000)
Валовая прибыль	-	-	75 000
Амортизация	1,32	35 000/1,32	(26 515)
Прочие расходы	1,2	15 000/1,2	(12 500)
Чистая прибыль	-	-	35 985

Как видно из таблиц, разницы возникли по каждой статье баланса.

Общая величина курсового убытка составила €57 407:

503 788 (Итого чистые активы) - 525 210 (Собственный капитал) - 35 985 (Нераспределенная прибыль).

При составлении консолидированной отчетности курсовая разница учитывается в составе собственного капитала в сумме €45 926 (57 407 × 80%) и в сумме €11 481 $(57\ 407\times 20\%)$ относится на долю меньшинства.

Полученные данные в евро далее консолидируются.



Таблица 4 Баланс после пересчета в валюту представления на 31 декабря 2007 года

Статьи	Kypc /\$	Пересчет	Сумма, \$
Актив			
Оборудование по перво- начальной стоимости	1,32	350 000/1,32	265 152
Амортизация	1,32	35 000/1,32	(26 515)
Остаточная стоимость	-	-	238 637
Запасы	1,32	105 000/1,32	79 545
Чистые денежные оборотные активы	1,32	345 000/1,32	261 364
Долгосрочные займы	1,32	100 000/1,32	(75 758)
Итого чистые активы	-	-	503 788
Пассив			
Акционерный капитал	1,19	625 000/1,19	525 210
Нераспределенная прибыль	-	-	35 985
Собственный капитал (курсовая разница)	-	-	(45 926)
Доля меньшинства (курсовая разница)	-	-	(11 481)
Итого капитал	-	-	503 788

На балансе нашей компании находится производственное оборудование стоимостью \$237 тыс. Последнее время спрос на продукцию, которую производят с его помощью, упал.

Мы провели тест на обесценение и выяснили, что на сегодня его справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу составляет \$207 тыс., а ценность использования – \$205 тыс.

При этом накопленный положительный результат переоценки, которая была ранее, составляет \$12 тыс. Оставшийся срок полезного использования – 8 лет. Руководство компании считает, что падение спроса на продукцию временное, и в следующем году он возрастет.

Расскажите, пожалуйста, как отразить убыток от обесценения и что делать, если прогнозы руководства оправдаются?

Главный бухгалтер ЗАО «ТрейдОптима» Котлярова И.С.

Согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (Impairment of Assets) убыток от обесценения данного актива нужно списать за счет резерва переоценки. При недостаточности резерва оставшуюся сумму списывают, уменьшая прибыль, с пересчетом отложенного налогообложения.

В данном случае убыток от обесценения составит \$30 000 (237 000 - 207 000). Из них \$12 000 относится в счета капитала и \$18 000 будут отражены в отчете о прибылях и убытках.



Отражение операций в учете, \$:

Д-т Резерв переоценки	12 000
К-т Основные средства	12 000

Д-т Прибыли и убытки 18 000 **К-т** Основные средства 18 000

После проведения обесценения изменится сумма амортизации и ежегодные амортизационные отчисления сучетом новой балансовой стоимости составят \$25 875 [(237 000 - 30 000) / 8 лет].

Таким образом, на конец следующего года балансовая стоимость оборудования будет равна \$181 125 (207 000 - 25 875).

Если прогнозы вашего руководства оправдаются и возмещаемая стоимость оборудования возрастет, то \$18 000 вы сможете отразить в отчете о прибылях и убытках, а оставшуюся сумму отнести на резерв переоценки.

Отражение операции в учете:

Д-т Основные средства

К-т Резерв переоценки

К-т Прибыли и убытки

После этого необходимо опять пересмотреть сумму ежегодных амортизационных отчислений на будущие периоды.

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



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



ДЛЯ ТЕХ, КТО ПРИНИМАЕТ РЕШЕНИЯ



«Коммерческий директор. Sales & Marketing **Management»**

Журнал о том, как победить конкурентов

Выходит ежемесячно

80 no soc

www.kd-online.ru

«CFO»

Индикатор национальной экономики

Выходит ежемесячно

120 полос

www.cfo.ru







«Индустрия рекламы»

В людях и цифрах

Выходит ежемесячно

96 полос

www.adindustry.ru

«РИСК-менеджмент»

Управление рисками

в реальном секторе

Выходит 1 раз в 2 месяца 120 полос

www.riskm.ru







«Кадровый менеджмент»

Решает всё

Выходит ежемесячно 80 полос

www.magazine.hrm.ru

«Финансовый директор»

Ключевой игрок Вашей команды

Выходит ежемесячно 96 полос

www.fd.ru





«НР Менеджмент» Идеи для работы с людьми Выходит ежемесячно 80 полос

www.4-hr.ru

«МСФО: практика применения»

Сложный учет простыми словами

Выходит 1 раз в 2 месяца 104 полосы

www.msfo-mag.ru



Заказать подписку на все издания можно, прислав заявку в произвольной форме по адресу: podpiska@b2bmedia.ru

Также подписку можно оформить в любом почтовом отделении или в подписном агентстве Вашего города.

Узнайте о программе корпоративных скидок по тел. (495) 101-3676 и на сайте www.b2bmedia.ru



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 15 января 2008 года в редакцию по адресу: 119017, Москва, М. 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.

Операционные сегменты

Исходные данные

Компания «АВС Холдинг» занимается производством и реализацией товаров народного потребления. Заводы и дистрибьюторские центры компании расположены в различных географических регионах. Раньше компания составляла отчетность по сегментам в соответствии с МСФО (IAS) 14 «Отчетность по сегментам» (Segment Reporting) и раскрывала информацию в производственном и географическом формате. В этих же форматах составлялась (и в настоящее время тоже) управленческая отчетность, которая представляется менеджменту компании. В связи с выходом нового МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (Operating Segments) правила составления сегментной отчетности для внешних пользователей изменились¹. Учитывая тот факт, что стандарт поощряет досрочное применение, компания «АВС Холдинг» решила, что сегментная отчетность за 2007 год будет представлена в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (Operating Segments).

В таблицах 1 и 2 представлены данные из управленческой отчетности компании, относящиеся к сегментам, за отчетный период.

Требуется определить

Какие из вышеприведенных сегментов будут являться отчетными в соответствии с МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (Operating Segments)?

¹ МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (Operating Segments) заменяет МСФО (IAS) 14 «Отчетность по сегментам» (Segment Reporting) и обязателен для применения при составлении годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 2009 года или позднее. – Прим. ред.



Таблица 1 Данные по операционным сегментам за 2007 г. \$ тыс.

Показатель	Велоси- педы	Одежда	Игрушки	Школьные принад- лежности	Компью- теры	Всего
Общая выручка, в т.ч.:	7000	1200	1600	1000	9500	20 300
от операций с внешними клиентами	7000	1200	1200	900	8700	19 000
от операций с другими сегментами	0	0	400	100	800	1300
Результат сегмента	1200	(100)	(300)	700	1300	2800
Процентные доходы	500	300	0	0	200	1000
Процентные расходы	800	300	200	100	400	1800
Износ и амортизация	1200	600	800	600	200	3400
Активы сегмента	12 000	3000	2400	6800	6500	30 700
Обязательства сегмента	7000	2500	1000	500	1000	12 000

Таблица 2 Данные по географическим сегментам нахождения активов компании за 2007 г. \$ тыс.

Показатель	Россия	Прибалтика	Казахстан	Украина	Европа	Всего
Общая выручка, в т.ч.:	7200	1600	4000	2500	5000	20 300
от операций с внешними клиентами	2700	600	1500	2200	5000	12 000
от операций с другими сегментами	4500	1000	2500	300	0	8300
Процентные доходы	1000	0	0	0	0	1000
Процентные расходы	1200	300	200	100	0	1800
Износ и амортизация	1200	600	800	600	200	3400
Результаты сегмента	2000	(200)	600	800	(400)	2800
Активы сегмента	12 000	6000	6,000	5700	1000	30 700
Обязательства сегмента	5000	2000	1000	1500	2500	12 000

Мы подвели итоги конкурса по бизнес-кейсу «Обесценение активов». Благодарим всех, кто принял в нем участие. Победителем стала **Надежда Котельникова**, консультант компании ООО «Центр корпоративной отчетности» (Владивосток). Предлагаем ознакомиться с тем, что она рассказала о своей профессиональной деятельности.



По роду своей деятельности я преподаватель-консультант. Занимаюсь подготовкой специалистов для сдачи экзаменов на получение диплома DipIFR и международного диплома по МСФО от IFA, а также консалтингом по управленческому учету и МСФО. Несколько лет назад я разработала программу «Финансовый класс для руководителей бизнеса» и сейчас читаю по ней курс руководителям и финансовым специалистам малых предприятий.



Международными стандартами я занимаюсь уже давно, интересовалась ими и в институте, и когда защищала диссертацию. Преподавала их на курсах повышения квалификации бухгалтерам и финансовым директорам. В нашем городе последнее время открывается много совместных предприятий и филиалов зарубежных компаний. Все они ведут учет по МСФО, поэтому любая информация о стандартах очень востребована. В прошлом году дистанционно прошла подготовку к экзамену DipIFR и получила диплом от ACCA, сдала контрольные работы на диплом от IFA. Мне очень нравится журнал «МСФО: практика применения», читаю его с первого номера и всегда рекомендую слушателям на курсах по МСФО.

Ответ на задание бизнес-кейса

Опубликовано: 2007, № 5, с. 79.

Обесценение активов

Исходные данные

Компания La Praz 1 ноября 2006 года за \$4600 тыс. приобрела канатную дорогу на одном из популярных горнолыжных курортов. Распределение стоимости сделки по приобретению данного бизнеса представлено в табл. 1.

Оставшийся срок использования каната – 4 года, вагончиков – 5 лет, платформ с турникетами – 10 лет. Лицензия действительна еще 5 лет.

Компания La Praz использует линейный способ начисления амортизации для всех активов и ведет учет всех объектов основных средств по первоначальной стоимости. Амортизация не начисляется в год приобретения и начисляется в размере 100% в год выбытия.

20 ноября 2006 года оборвался канат одной из дорог, в результате чего один из вагончиков упал и разбился. Поломка была быстро устранена, но многие туристы отказались пользоваться канатной дорогой, боясь повторения аварии. Компания провела тест на обесценение активов и выяснила, что ценность использования канатной дороги составила \$3500 тыс., а справедливая стоимость активов за минусом затрат на продажу – \$2000 тыс.

1 декабря 2006 года компания La Praz получила предложение продать лицензию за \$800 тыс. Других данных о компании нет.

Требуется определить

Какие корректировки должен сделать бухгалтер компании La Praz при составлении отчетности на 31 декабря 2006 года, чтобы в соответствии

¹ Ценность использования – это дисконтированная стоимость предполагаемых чистых денежных потоков, возникновение которых ожидается при непрерывном использовании актива и от его выбытия в конце срока эксплуатации.



Таблица 1 Распределение стоимости сделки по приобретению бизнеса на 1 ноября 2006 г., \$ тыс.

Актив	Стоимость
Гудвил	300
Лицензия	1000
Канат (трос)	2000
Вагончики (2 шт.)	400
Платформы с турникетами (2 шт.)	900
Итого	4600

Таблица 2 Корректировки по отражению убытка от обесценения активов, \$ тыс.

Актив	Балансовая стоимость на момент обесценения	Номер корректировки	Сумма корректировки	Возмещаемая стоимость актива (после третьей корректировки)
Гудвил	300	2	(300)	-
Лицензия	1000	3	(200)	800
Канат (трос)	2000		-	2000
Вагончик (2 шт.)	400	1	(200)	200
Платформа с турникетами (2 шт.)	900	-	-	900
Итого	4600		(700)	3900

с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (Impairment of Assets) отразить в отчетности стоимость каждого актива после признания убытков от обесценения?

Решение

В соответствии с пар. 6 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (Impairment of Assets) канатная дорога, состоящая из троса, вагончика и платформы с турникетами, а также лицензия и относящийся к канатной дороге гудвил, являются единицей, генерирующей денежные средства (ЕГДС). Убыток от его обесценения находится как разница между балансовой стоимостью актива до обесценения и его возмещаемой стоимостью (в данном случае ценностью использования) на отчетную дату и составляет \$1100 тыс. (4600 тыс. - 3500 тыс.).

В соответствии с пар. 104 МСФО (IAS) 36 распределение убытка от обесценения происходит в следующей последовательности:

- уменьшается балансовая стоимость гудвила;
- оставшийся убыток распределяется пропорционально между остальными активами, входящими в ЕГДС.

При этом согласно пар. 105 МСФО (IAS) 36 новая стоимость актива после признания убытка от обесценения не должна быть ниже наибольшего из значения:

Таблица 3 Пропорциональное распределение убытка от обесценения активов, \$ тыс.

Актив	Возмещаемая стоимость актива (после третьей корректировки)	Доля актива, под- лежащего обесце- нению, в стоимости всех таких активов (ст. 2/3100)	Распределе- ние убытка от обесценения (четвертая корректировка)	Возмещаемая стои- мость актива
1	2	3	4	5
Гудвил	-	-	-	-
Лицензия	800	-	-	800
Канат (трос)	2000	0,645	(258)	1742
Вагончик (1 шт.)	200	0,065	(26)	174
Платформа с турникетами (2 шт.)	900	0,290	(116)	784
Итого	3900		(400)	3500

- справедливой стоимости данного актива за вычетом затрат на продажу (если ее можно определить);
 - ценности использования данного актива (если ее можно определить);
 - нуля.

Таким образом, бухгалтер компании должен выполнить следующие корректировки (табл. 2):

1. Списать стоимость разбившегося вагончика в размере \$200 тыс.:

1. Chireath crommocra pasonameroen barott what a pasimepe \$200 tale	
Д-т Убыток от обесценения	200
К-т Основные средства	200
2. Уменьшить стоимость гудвила до нуля, показав таким образом о	бе-
сценение еще на \$300 тыс.:	

Д-т Убыток от обесценения 300 **К-т** Гудвил 300

3. Уменьшить стоимость лицензии до \$800 тыс. (справедливой стоимости): **Д-т** Убыток от обесценения 200 **К-т** Резерв по обесценению 200

4. Поскольку для определения ценности использования или справедливой стоимости остальных активов, входящих в состав ЕГДС, нет данных, то оставшийся убыток от обесценения в размере \$400 тыс. нужно пропорционально распределить между другими активами, входящими в состав ЕГДС (тросом, вагончиком и платформой с турникетами) (табл. 3):

Д-т Убыток от обесценения ОС	400
К-т Резерв по обесценению ОС	400

Бизнес-кейс подготовлен Академией Делойт



Предлагаем вам проверить свои знания в области МСФО с помощью теста. Требуется определить, верны или нет приведенные ниже утверждения. Ответы даны на с. 105.

Тест

- 1. Биологические активы должны быть представлены в балансе отдельной строкой.
- 2. Выплаты по форвардным договорам, предназначенным для торговли, относятся к денежным потокам от инвестиционной деятельности.
- 3. При признании расходов по налогу на прибыль в промежуточной финансовой отчетности используется ставка налога, примененная в прошлом отчетном периоде.
- 4. Порча производственного оборудования после отчетной даты является некорректирующим событием.
- 5. Компания изменила используемый ранее способ амортизации основных средств пропорционально объему произведенной продукции на прямолинейный. Согласно МСФО это будет рассматриваться как изменение учетной политики.
- 6. Компания «Альфа» поставила клиенту оборудование. Процесс его установки и монтажа является существенной частью условий договора. До его завершения оборудование не может быть использовано и договор не является выполненным. Вознаграждение, полученное компанией «Альфа» от клиента, должно быть признано в качестве выручки до завершения установки и монтажа оборудования.
- 7. Если по договору подряда ожидается убыток, то предполагаемая сумма убытка должна быть признана в качестве расхода после завершения работ.
- 8. Себестоимость запасов согласно МСФО может определяться одним из трех способов: ФИФО, ЛИФО и по средневзвешенной стоимости.
- 9. Согласно МСФО затраты на исследования подлежат признанию в качестве расходов.
- 10. Правительственная субсидия, относящаяся к активу, может быть представлена в бухгалтерском балансе в качестве отложенного дохода.

Тест подготовлен компанией PricewaterhouseCoopers



ДОРАБОТКА учетных систем для целей МСФО

Анна Барышникова,

руководитель проекта подготовки отчетности по МСФО
Управление внутреннего контроля и аудита ОАО «СИБУР – Русские шины»

Каждый специалист, составляя отчетность по МСФО, сталкивается с проблемой получения данных российского учета, необходимых для трансформации. Чем больше аналитики позволяет собрать имеющаяся в его распоряжении автоматизированная система, тем корректнее будет полученная в результате отчетность и меньше сроки ее подготовки. Для того чтобы облегчить сбор данных, не обязательно менять программное обеспечение — можно доработать имеющуюся автоматизированную систему ведения учета.

Большинство отечественных компаний, выбирая автоматизированную систему для ведения бухгалтерского учета, не ставили перед собой задачу сбора дополнительной аналитики для составления отчетности по МСФО, если в этом не было непосредственной необходимости. Но когда возникает потребность составлять отчетность по международным стандартам, такие компании сталкиваются с проблемой недостатка информации, тратят много ресурсов и времени на ее сбор и аналитику и в итоге приходят к выводу, что система требует доработки или замены. Выбор пути, по которому пойдет компания, зависит как от способа составления отчетности, так и от ресурсов, которые она готова выделить на проект.

Многие российские компании в целях экономии идут по пути доработки имеющихся систем российского учета. Рассмотрим, как можно осуществить такой проект.

Определение доработок учетных систем предприятий

Для правильной постановки задачи доработки систем российского учета нужно:

1. Составить перечень данных, которые необходимы для формирования отчетности по международным стандартам. Например, для корректного отражения операций с финансовыми инструментами в отчетности по МСФО требуется подробная аналитика по каждой сделке.

Набор аналитик зависит от вида финансового инструмента:

- наименование финансового вложения;
- наименование продавца/покупателя;
- дата приобретения;
- дата реализации или погашения;
- валюта;
- номинальная стоимость;



- процент для расчета доходов от данного финансового вложения;
 - ставка дисконта;
- сумма дополнительных расходов, понесенных в результате приобретения актива;
 - курсовые разницы и другие.

Чем подробнее аналитика, тем проще классифицировать финансовые инструменты и корректно проводить расчеты при трансформации этих операций.

- 2. Провести анализ информационных систем, в которых ведется бухгалтерский учет компании, и выделить блоки, требующие доработки, а также операции, которые необходимо автоматизировать «с нуля».
- 3. Унифицировать правила отражения той или иной операции российского учета для всех видов деятельности компании. Если рассматривается большой холдинг, осуществляющий деятельность в нескольких бизнеснаправлениях, каждое из которых имеет свою учетную политику, план счетов и отраслевую конфигурацию, то необходимо разработать единые методики учета, позволяющие получать сопоставимые данные по всем участкам (формирование себестоимости продукции, распределение затрат, учет доходов и т.д.).

Рассмотрим, как эта задача была решена в одном из крупных сельскохозяйственных холдингов России¹.

Описание проекта

Компания, реализовавшая проект по доработке учетных систем, составляет отчетность по МСФО с 2004 года. На тот момент в холдинг входили 16 сахарных заводов и около 20 сельскохозяйственных предприятий. Компания нуждалась в привлечении заемного капитала и планировала в будущем провести IPO.

Компании холдинга вели бухгалтерский учет в системе «1С: Предприятие 7.7», а позднее на сахарных заводах была установлена программа «1С: Предприятие 8.1». Для составления отчетности по МСФО были приглашены консультанты, а в управляющей компании холдинга создан отдел корпоративной отчетности в составе пяти человек, который занимался координацией сбора информации и участвовал в подготовке консолидированной отчетности группы.

Процесс подготовки состоял из нескольких этапов: сбор информации от предприятий холдинга, сверка внутригрупповых операций, трансформация и консолидация данных. Но каждый этап занимал три-четыре месяца, и в итоге консолидированная отчетность группы была готова к концу года, следующего за отчетным. Данные не удовлетворяли акционеров и руководство холдинга. Таким образом, нарушался один из принципов подготовки отчетности по МСФО – своевременность.

Основными причинами являлись неподготовленность бухгалтеров дочерних компаний и низкий уровень автоматизации. Особенно много проблем возникало со сбором информации о финансовой и хозяйственной деятельности предприятий. В используемых на дочерних предприятиях системах учета не все блоки РСБУ были автоматизированы и большое количество операций вводилось с помощью функции «Бухгалтерская справка», которая практически не имела аналитики, поэтому всю дополнительную информацию об операции приходилось собирать вручную на основании первичной документации. Это негативно влияло на сроки подготовки финансовой отчетности.

Изначально сбор данных осуществлялся следующим образом: в конце каждого отчет-

¹ Статья основана на опыте реальной компании, которая в целях сохранения коммерческой тайны пожелала остаться неизвестной. Автор статьи принимала непосредственное участие в описываемом проекте. – *Прим. ред.*



Справка

Компания «Игрек & К» (Краснодарский край) является партнером компании «1С». Была основана в 1998 году, занимается разработкой программного обеспечения и внедрением информационных технологий на предприятиях сельского хозяйства, промышленности, здравоохранения и сферы обслуживания. Выручка компании за 2006 год — 14 млн руб., численность — 27 человек.

Компания «АдептИС» (Воронеж) была создана в 2003 году. Она занимается созданием информационных систем, позволяющих автоматизировать управление предприятием. Имеет опыт в автоматизации сельскохозяйственных предприятий. Выручка компании за 2006 год составила 6,7 млн руб., численность — 20 человек.

ного периода работники отдела корпоративной отчетности рассылали на предприятия пакет таблиц в формате MS Excel, которые специалисты дочерних компаний заполняли вручную. В управляющую компанию заполненные формы приходили в апреле, а отсутствие автоматических проверок на сопоставимость и непротиворечивость данных не гарантировало ее достоверности. Для сокращения сроков получения данных необходимо было настроить в используемых системах бухгалтерского учета сбор дополнительной информации и их проверку.

Для решения этой задачи в октябре 2006 года в управляющей компании холдинга была создана рабочая группа, состоящая из руководителей и специалистов финансовых служб.

Подрядчиками для выполнения работ были выбраны компании – разработчики отраслевых программ, используемых в холдин-

ге, – «Игрек & К» и «АдептИС». Одна из них занималась реализацией проекта на сахарных заводах холдинга, другая – на сельскохозяйственных предприятиях. На реализацию проекта были отведены сжатые сроки (два месяца), то есть он должен был закончиться к началу следующего отчетного периода.

Рабочая группа совместно с представителями разработчиков создала:

- новые методики учета операций РСБУ, которые позволяли бы получать данные, необходимые для формирования отчетности по международным стандартам, единые справочники доходов и расходов холдинга, методические рекомендации по отражению операций российского учета с привязкой к специфике деятельности компаний;
- технические задания на автоматизацию для программ «1С: Предприятие 7.7» и «1С: Предприятие 8.1» с перечнем справочников, документов, операций и всех аналитик для МСФО, которые необходимо было добавить в учетные системы.

Мнение консультанта

Алексей Качко, генеральный директор ООО «Игрек & К» (стан. Выселки Краснодарского края) Проекты по доработке систем российского учета для нужд МСФО сегодня встречаются довольно часто. Мы использовали технологии ITIL, ITSM¹, которые позволили выполнить проект в довольно короткие сроки. Основной трудностью, с которой мы столкнулись в процессе его реализации, являлось требование сохранить типовую структуру УПП (управление производственным предприятием) от компании «1С». Наши доработки должны были допускать быстрые обновления типовой конфигурации без возникновения ошибок или сбоев работы программы.

то бизи (просторов мападетелт) – концепция управления принифраструктурой компании, основным положением которой является необходимость ориентации специалистов IT-служб от простой поддержки информационной системы компании к модели, ориентированной на обслуживание основного бизнеса. – Прим. ред.

¹ ITIL (IT Infrastructure Library) – библиотека, обобщающая лучший международный опыт в области организации и управления информационными технологиями, которая появилась около 20 лет назад по заказу британского правительства. В настоящее время ITIL является стандартом для работы многих консалтинговых компаний в сфере IT.

ITSM (IT Service Management) – концепция управления IT-инфраструктурой компании, основным положением которой



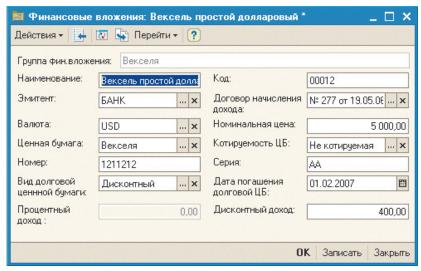


Рисунок 1 Экранная форма справочника «Финансовые вложения»

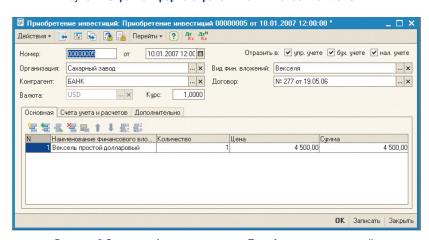


Рисунок 2 Экранная форма документа «Приобретение инвестиций»

Нам удалось этого достичь. Результат: после выхода нового релиза конфигурации УПП через 4—10 дней мы выпускаем обновленную версию нашего специализированного решения.

Основные доработки учетных систем

В рамках проекта был автоматизирован учет финансовых вложений (счет 58 российского плана счетов), который отсутствовал в программе «1С: Предприятие 8.1», доработан учет операций лизинга и операционной арен-

ды, кредитов и займов полученных, расчет процентных расходов с возможностью их капитализации, учет гарантий и залогового имущества, учет дивидендов и другие участки.

Учет операционной аренды и лизинга.

Для того чтобы правильно классифицировать и отразить в международной отчетности аренду, необходимо иметь полную информацию о данной операции, включая графики платежей. Такая информация в бухгалтерских программах холдинга отсутствовала, и ее сбор требовал много времени. В результате проекта был автоматизирован учет операций



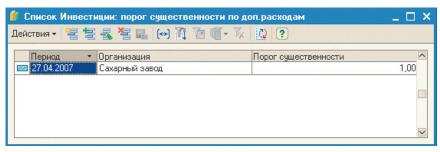


Рисунок 3 Регистр «Инвестиции: порог существенности по дополнительным расходам»

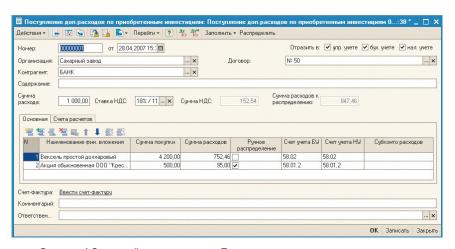


Рисунок 4 **Экранный вид документа** «Поступление дополнительных расходов по приобретенным инвестициям»

по этому участку. Операция приобретения ОС по договору лизинга отражается документом, который фиксирует наименование лизингодателя, реквизиты договора, лизинговую стоимость по договору, а также даты поступления и принятия к учету ОС. К каждому договору лизин га прилагается подчиненный справочник «График лизинговых платежей» для внесения сумм платежей в разбивке по датам.

Учет финансовых вложений. В бухгалтерских программах холдинга появились новые справочники и документы для учета инвестиций. Для сбора и хранения информации о финансовых вложениях был создан справочник «Финансовые вложения» (рис. 1).

После его заполнения необходимые данные автоматически записываются в регистры бухгалтерского и управленческого учета, а затем используются при трансформации.

Для отражения в учете операций приобретения или безвозмездного получения финансовых вложений (инвестиций), учитываемых в российском бухгалтерском учете на счете 58, был создан документ «Приобретение инвестиций» (рис. 2). Эти данные используются специалистами по МСФО при первоначальном признании финансовых вложений компании и определении денежных потоков от инвестиционной деятельности.

Согласно ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» все дополнительные расходы,

¹ Утв. приказом Минфина России от 10.12.02 № 126н. – Прим. ред.



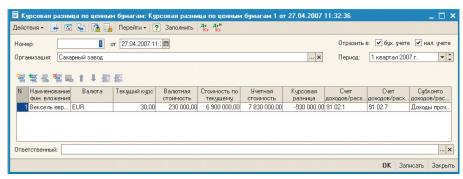


Рисунок 5 Экранная форма документа «Курсовая разница по ценным бумагам»

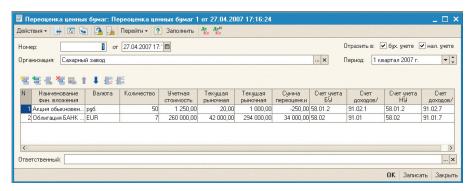


Рисунок 6 Экранная форма документа «Переоценка ценных бумаг»

связанные с приобретением финансовых вложений, включаются в первоначальную стоимость финансовых вложений. Но в случае несущественности таких затрат организация вправе списать их на операционные расходы. Существенность в данном случае можно определить отношением величины дополнительных расходов по приобретению финансового вложения к его цене. В программе был предусмотрен периодический регистр сведений «Инвестиции: порог существенности по дополнительным расходам» (рис. 3). В нем пользователь указывает в процентном выражении предельное значение порога существенности, которое используется при автоматическом распределении суммы дополнительных затрат на

стоимость инвестиции и на расходы периода в форме «Поступление дополнительных расходов по приобретенным инвестициям» (рис. 4). Этот документ предназначен для отражения в учете затрат, связанных с приобретением финансовых вложений. При трансформации эти данные используются для определения цены сделки по приобретению инвестиций.

Согласно ПБУ 3/2006¹ стоимость активов и обязательств, в том числе финансовых, выраженную в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете нужно пересчитать в рубли.

Для этого в программах предприятий был создан документ «Курсовая разница по ценным бумагам» (рис. 5), предназначенный

¹ Утв. приказом Минфина России от 27.11.06 №154н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ № 3/2006)». – Прим. ред.



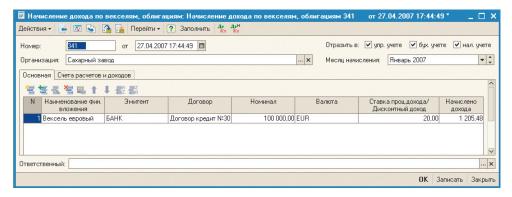


Рисунок 7 Экранная форма документа «Начисление дохода по векселям, облигациям»

для расчета и начисления на отчетную дату курсовой разницы по ценным бумагам, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Пересчет осуществляется следующим образом: на конец каждого квартала пользователь формирует один документ по всем ценным бумагам, находящимся на балансе предприятия и номинированным в иностранной валюте. Данные о наименовании ценной бумаги, валюты номинирования, учетной стоимости заполняются автоматически из соответствующего регистра накопления. Пользователь указывает текущий курс валюты и счета бухгалтерского и налогового учета, по которым отражается данная операция. Программа рассчитывает курсовую разницу и формирует записи по указанным счетам и в регистре накопления.

В связи с тем что учетная политика холдинга подразумевает переоценку ценных бумаг, которые котируются на рынках, в бухгалтерских программах появился документ «Переоценка ценных бумаг», предназначенный для отражения в учете изменений их балансовой стоимости (рис. 6).

Создан также документ «Начисление дохода по векселям, облигациям», который позволяет автоматически рассчитать и отразить на отчетную дату доход по долговым ценным бумагам, учитываемым в активе организации как финансовые вложения (рис. 7). Технология выполнения их расчетов аналогична: в

документ на конец периода автоматически переносятся все данные об имеющихся на балансе компании ценных бумагах. Пользователь указывает текущую рыночную цену и счета, по которым отражается данная операция. Затем программа рассчитывает сумму переоценки и формирует записи по указанным счетам и в регистре накопления.

Учет кредитов и займов. Для оптимизации учета полученных и выданных предприятиями холдинга кредитов и займов в программы были внедрены справочники (рис. 8), которые позволяют вести подробную аналитику по каждому договору: валюту, процентную ставку, режим уплаты процентов, цель займа, залог актива (если он предусмотрен договором), информация о гарантиях/ поручительствах. Создав в программе запись о договоре займа полученного, пользователь заполняет справочник «Характеристики займа/кредита полученного», в который вносит информацию об условиях данного заимствования: цели, сумму заимствования и обеспечения, дату окончания договора и другие. Аналогично в базе формируется информация о займах выданных. Эта информация важна для специалистов по МСФО для начисления резервов, расчета амортизированной стоимости займов, а также при расчете норм капитализации затрат по займам.

Одними из важнейших реквизитов справочника являются процентные ставки по за-



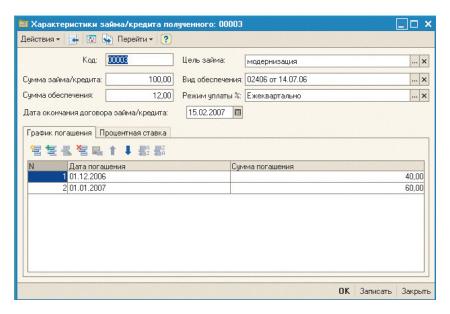


Рисунок 8 Экранная форма справочника «Характеристики займа/кредита полученного»

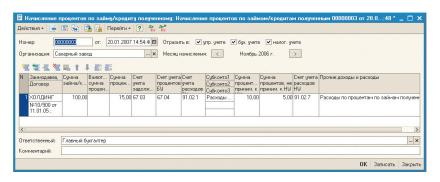


Рисунок 9 **Экранная форма документа** «Начисление процентов по займу/кредиту полученному»

имствованию и график платежей. Для одного заимствования можно внести несколько процентных ставок, указав даты, с которых они начинают действовать. Данные из справочника используются для автоматического заполнения документов «Начисление процентов по займам/кредитам» (рис. 9) и «Перевод займов/кредитов из долгосрочной задолженности в краткосрочную» (рис. 10 на с. 94).

Согласно ПБУ $15/01^{1}$ займы и кредиты, подлежащие погашению в соответствии с договором в течение 12 месяцев после отчетной даты, отражаются по соответствующим статьям баланса в разделе «Краткосрочные обязательства». Документ «Перевод займов/

¹ Утв. приказом Минфина России от 02.08.01 № 60н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01)». – Прим. ред.



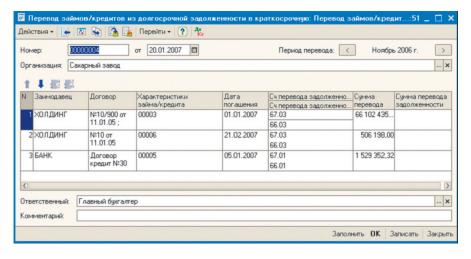


Рисунок 10 Экранная форма документа «Перевод займов/кредитов из долгосрочной задолженности в краткосрочную»

кредитов из долгосрочной задолженности в краткосрочную» предназначен для отражения в учете операций по переводу остатков со счетов долгосрочной задолженности на счета краткосрочной. Документ формируется пользователем на конец каждого месяца. Вся кредиторская задолженность, которая должна быть погашена в течение месяца, переводится со счетов долгосрочной на счета краткосрочной задолженности (происходят записи в регистр БУ). Табличная часть документа заполняется автоматически. Затем эта информация используется при трансформации отчетности в формат МСФО.

В программу добавлены справочники и документы по учету гарантий полученных и выданных предприятиями холдинга. Данная доработка позволила упростить сбор информации для отражения условных активов или обязательств в отчетности по международным стандартам.

Результаты проекта

Процесс разработки блоков российского учета, тестирования и внедрения их в системы холдинга занял чуть больше двух месяцев. Автоматизация операций российского учета и внедрение дополнительной аналитики привели к тому, что бухгалтеры дочерних компаний тратят больше времени на введение первичной информации в учетные системы. Но при этом почти в два раза сократились временные затраты на предоставление информации для формирования отчетности по МСФО, уменьшилось количество ошибок и корректировок при трансформации, повысилась прозрачность учета предприятий для управляющей компании. В будущем данный проект получит дальнейшее развитие в разработке и внедрении систем трансформации и консолидации данных.



КОРПОРАТИВНОЕ обучение МСФО: организация и подведение итогов

Екатерина Валуева,

ACCA, тренер-консультант компании HOCK Accountancy Training

Мы завершаем серию публикаций о корпоративном обучении МСФО, начатую в прошлых номерах¹. Последний этап — собственно организация обучения и подведение итогов. Для успешной реализации проекта нужно учитывать не только стоимость и продолжительность обучения, но и то, где и в какое время проходят занятия, а также помнить о том, что полученные знания необходимо периодически обновлять.

Организация корпоративных занятий по МСФО и подведение итогов так же важны, как и подготовка и выбор программы обучения и провайдера, поскольку все стадии осуществления проекта взаимосвязаны. Недостаточное внимание к любой из них может снизить эффект от проведения обучения вплоть до полной неудачи всего проекта.

Организация обучения

Риски плохой организации могут свести к нулю самый хороший план и высокие затраты на обучение. Поэтому организационные вопросы обязательно должны быть хорошо продуманы еще на подготовительной стадии

и строжайшим образом отслеживаться в течение всего проекта.

Для успешной организации процесса обучения необходимо выполнение ряда факторов, каждый из которых одинаково важен.

Постоянная вовлеченность в проект менеджера заказчика и максимально возможная – «хозяина» проекта. Поручить организацию можно административным сотрудникам, но направлять и контролировать должен менеджер проекта. Неплохо, если он сам будет учиться на одном из курсов (например, в группе 1 или 2), поскольку с самого начала будет внутри процесса и сможет корректировать план обучения на основе информации из первых рук, имея поддержку «хозяина» проекта.

¹ См. статьи «Корпоративное обучение МСФО: подготовка» («МСФО: практика применения», 2007, № 4, с. 89) и «Корпоративное обучение МСФО: выбор провайдера и программы» («МСФО: практика применения», 2007, № 5, с. 83). – Прим. ред.



Напомним, что на подготовительном этапе организации корпоративного обучения необходимо определить «хозяина» проекта (главное заинтересованное и ответственное лицо), менеджера (непосредственный руководитель проекта, уполномоченный «хозяином») и «лидеров» подготовки международной отчетности (готовые специалисты или собственные обученные кадры), а также классифицировать сотрудников в зависимости от степени участия в подготовке отчетности по МСФО:

- группа 1: бухгалтеры и финансисты, которые будут готовить информацию для составления отчетности по МСФО;
- группа 2: сотрудники, которые будут выполнять первичную обработку информации, собранной группой один (главные бухгалтеры или заместители главных бухгалтеров дочерних компаний или филиалов);
- группа 3: специалисты головного офиса, составляющие международную отчетность (сертифицированные опытные сотрудники, знающие специфику компании и умеющие формировать и отстаивать перед аудиторами свое профессиональное суждение);
- группа 4: высшее руководство и руководители нефинансовых служб;
- группа 5: сотрудники налогового, юридического, инвестиционного департаментов, а также отдела информационных технологий.

Приказ высшего руководителя компании о проведении масштабного обучения МСФО (при обучении сотрудников компании с нуля). Это поможет обеспечить быстрое решение организационных проблем. В приказе следует указывать задачи и план обучения, ответственных за проект, систему поощрения для успешно закончивших обучение. Например, отличные результаты тестирования в группе 1 позволят перейти в группу 2, а сдавшим DipIFR с первого раза в группе 2 будет предоставлена возможность заниматься английским языком и продолжить обучение на получение сертификата ACCA или CPA¹.

Личный опыт

Владимир Попов, ведущий экономист Управления отчетности по МСФО ОАО «Группа Компаний ПИК» (Москва)

В ОАО «ГК ПИК» не проводилось обязательного обучения персонала принципам и порядку составления отчетности по МСФО, так как все сотрудники на момент формирования направления отчетности по МСФО уже имели опыт работы с международными стандартами. Однако внутренними положениями ОАО «ГК ПИК» предусмотрено корпоративное обучение по различным программам, в частности по DipIFR, для сотрудников, которые в силу специфики своей профессиональной деятельности в области экономики, финансов и менеджмента должны разбираться в принципах МСФО. Для участия сотрудника в любой из программ корпоративного обучения руководитель соответствующего структурного подразделения составляет служебную записку на имя руководителя исполнительного органа предприятия группы. Сотрудник самостоятельно выбирает программу и курсы, на которых он хочет обучаться, после чего предоставляет руководству документы (прежде всего договор), а также акты выполненных работ, подтверждающих размер и характер понесенных расходов в рамках заранее утвержденных лимитов возмещения расходов на обучение. Такой подход к проблемам корпоративного обучения позволяет согласовывать интересы компании и сотрудника, обеспечивая возможности для обучения сотрудников по достаточно гибкому графику без отрыва от решения практических задач.

¹ На одном из экзаменов на получение СРА тестируется знание US GAAP, а не МСФО. Однако наличие такого сертификата говорит о том, что его обладатель имеет навыки профессионального суждения, и выучить отличия между требованиями двух систем ему будет несложно. – Прим. ред.



Марина Павлова, заместитель генерального директора ООО «Бейкер Тилли Русаудит» (Москва) Направление сотрудников на обучение всегда оформляется приказом, поскольку он является основанием для включения обучения в состав затрат, учитываемых для целей налогообложения. Указанный документ подтверждает производственную необходимость расходов на обучение.

Продуманность места обучения. Не рекомендуется проводить обучение в офисе. Даже самая высокая мотивация слушателей не выдержит таких отвлекающих факторов, как возможность читать электронную почту и решать вопросы «на месте». Идеальный вариант – учебный центр подальше от офиса. Пансионаты и прочие приятные места отдыха – тоже неплохой вариант, поскольку бухгалтеры из разных регионов смогут обмениваться опытом.

Личный опыт

Марина Павлова, заместитель генерального директора ООО «Бейкер Тилли Русаудит» (Москва) Мы всегда проводим обучение на территории учебного центра. Занятия в офисе немного расхолаживают, и сотрудники зачастую не могут оторваться от текущих дел. Люди часто игнорируют просьбы преподавателя отключить мобильные телефоны, задерживаются с перерывов, пытаясь решить рабочие вопросы. Эти обстоятельства снижают эффективность обучения. Занятия же в учебном центре дисциплинируют сотрудников.

Выбор оптимального времени обучения. Не рекомендуется проводить занятия вечером – их эффективность в два раза ниже дневных, поэтому на них потребуется в два раза больше времени. Если такой вариант и может рассматриваться, то только в последнюю очередь. В случае большой компании с территориально разветвленной филиальной сетью лучше предусмотреть выездной семинар продолжительностью несколько дней. Наилучший вариант – дневное обучение в

будни длительностью один учебный день не более шести часов. Проверку домашних заданий и тестирование лучше проводить утром. Занятия в выходные дни хороши при обучении на получение международной квалификации — здесь мотивация максимальная, так как сотрудники учатся в большей степени для себя и не будут обижены предложением отдавать свободное время компании.

Личный опыт

Марина Павлова, заместитель генерального директора ООО «Бейкер Тилли Русаудит» (Москва) Как правило, сотрудники «Бейкер Тилли Русаудит» обучаются в двух форматах: в рабочие дни и по выходным дням. Оба варианта имеют свои плюсы и минусы, поэтому мы предоставляем сотрудникам право выбрать наиболее удобный для них вариант.

Так, обучение в рабочие дни немного снижает нагрузку на человека, если можно говорить об этом при интенсивном обучении, и позволяет сотрудникам компании найти время как для личной жизни, так и для дополнительной подготовки по программам. Минусом для компании является тот факт, что сотрудник в эти дни отрывается от проектов, что неизбежно увеличивает нагрузку на других членов команды.

При обучении только по выходным дням безусловным минусом является использование для обучения личного времени сотрудников. Для дополнительных же занятий остаются только вечерние часы после рабочего дня.

Для подготовки к экзаменам сотрудникам предоставляется недельный отпуск.

Подведение итогов проекта

На заключительном этапе проекта подводятся итоги и оценивается успешность проекта. Например, как уже упоминалось, можно провести тестирование слушателей. Однако следует учитывать, что для разных уровней обучающихся тестирование может нести разную смысловую нагрузку: одних – поощрять, других – демотивировать.



Группа 1. К проведению финального экзамена для этой группы нужно подходить осторожно, особенно если это опытные работники из регионов, от знаний которых зависит качество информации для отчетности. Дело в том, что переход на МСФО для них – дополнительный стресс и нагрузка, а мотивации к обучению немного. Важно заинтересовать их новой информацией и предоставить возможность повышения квалификации. Это будет воспринято ими как проявление уважения со стороны компании и возможность отвлечься от повседневной рутины. Качество преподавания здесь будет играть более важную роль, чем экзамен по окончании учебы.

Группа 2. Для главных бухгалтеров и их заместителей экзамен может оказаться, наоборот, мотивирующим фактором, своеобразным вызовом, который они будут готовы принять. Предполагается, что это перспективные кадры, в основном молодые люди, которые хотели бы развиваться профессионально. Для них разумным вариантом может стать получение профессионального сертификата в комплексе с анализом специфических для компании проблем, связанных с МСФО. Затраты на подготовку к экзамену в этом случае могут быть меньше, чем на корпоративный курс, предполагающий большие инвестиции в разработку.

Группа 3. Если для специалистов этой группы будет подготовлен отдельный курс, то заканчивать его экзаменом нецелесообразно, так как их мотивация обеспечена высоким профессиональным уровнем и/или имеющейся международной квалификацией (они обладают так называемой самомотивацией). Если же у них нет международного сертификата, то получение АССА или СРА – сильнейший мотивирующий инструмент, автоматически решающий и задачи обучения. Например, в компаниях «большой четверки» продвижение на уровень менеджера невозможно без международной квалификации, может быть, и российские компании уже готовы ввести такой «порог» для служебного роста.

Группы 4 и 5. Для нефинансистов также не нужно устраивать экзамены – можно запланировать на конец курса выполнение и защиту в группе составленного провайдером бизнес-кейса – это интересно и поможет закрепить материал.

Критерии успешности и жизнь после проекта

О том, насколько удачным оказался проект, можно судить исходя из различных показателей (статистика сдавших экзамены, процент оставшихся в компании после обучения сотрудников и др.). Однако общие критерии успешности следующие:

- он доведен до конца, и по его результатам приняты кадровые решения (желательно позитивные);
- специалисты компании могут обсуждать с аудитором технические вопросы на профессиональном уровне;
- группа «консолидаторов» самостоятельно составляет отчетность.

Успех еще более очевиден, если удалось сэкономить на услугах консультантов. Пусть не сразу, но инвестиции в обучение кадров не могут не дать отдачи в плане как их квалификации, так и корпоративной культуры и климата компании. МСФО учат думать и принимать не свойственные российскому учету профессионально смелые решения, что поможет повысить прозрачность и управляемость компании. Кроме того, это поможет упростить взаимодействие между различными службами, а компания выйдет на новый уровень корпоративного управления.

Личный опыт

Марина Павлова, заместитель генерального директора ООО «Бейкер Тилли Русаудит» (Москва) Успех проекта в конечном итоге зависит от обеих сторон. У сотрудника должно быть желание учиться, тратить на обучение личное время. А работодатель должен понимать, что,



создавая условия для обучения сотрудников, он не только приобретает специалистов более высокого уровня, способных реализовывать соответствующие проекты, но и повышает их лояльность к компании, а также мотивирует на дальнейшее профессиональное развитие.

Однако на этом процесс обучения сотрудников международным стандартам не заканчивается. МСФО постоянно меняются вслед за хозяйственной и финансовой средами, а также в силу усложнения операций и активной конвергенции с US GAAP. Это означает, что, кроме единовременной инвестиции в проект массового обучения сотрудников МСФО, компаниям следует предусматривать в ежегодном бюджете обучения курсы «Новое в МСФО (IFRS Update)». Разумно предоставить возможность такого обучения сотрудникам, участвующим в подготовке отчетности по МСФО на самом ответственном уровне – в головном офисе. Это могут быть курсы в Европе или в России у авторитетного провайдера. Прошедшие такой курс могли бы его «мультиплицировать» на другие группы сотрудников, которые занимаются подготовкой данных для отчетности. При этом они должны будут адаптировать полученные знания для компании и не тратить время на неактуальные темы. Важно обеспечить поддержку и поощрение таких «мультипликаторов», внести подобную работу в их персональный план развития и оценивать ее качество.

Личный опыт

Марина Павлова, заместитель генерального директора ООО «Бейкер Тилли Русаудит» (Москва) Мы не ограничиваемся обучением, связанным с получением сертификата DipIFR, и предоставляем сотрудникам возможность обучения по программе ACCA на английском языке. Помимо этого, они участвуют в семинарах, связанных с изменениями международных стандартов, а также с дополнительным углубленным изучением отдельных вопросов МСФО. Например, в настоящее время с одной из ведущих обучающих компаний мы договорились о проведении цикла семинаров о простой и сложной консолидации, а также отложенных налогах.

Кроме того, необходимо определить «критическую массу» пришедших в компанию новых сотрудников на каждом из уровней вовлеченности в подготовку отчетности по МСФО, чтобы также направлять их на обучение – скорее всего, на меньшие сроки и, возможно, не столь широкого охвата, как основной проект. Если переход на МСФО в компании начнет осуществляться, сотрудники сами будут создавать активную среду знаний и навыков для обучения новичков на рабочем месте.

Личный опыт

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

Новых сотрудников мы обучаем наравне со старыми: после прохождения трехмесячного испытательного срока включаем в план обучения и согласно утвержденному плану направляем на соответствующее обучение.

Таким образом, при правильной и продуманной организации корпоративного обучения МСФО компания сможет выстроить полноценную систему обучения, которая будет работать на благо как самих сотрудников, так и компании в целом.



БУХГАЛТЕРСКИЙ учет в международном аспекте



М ногие топ-менеджеры, обладающие знаниями по МСФО, за свою карьеру успели поработать во всех областях применения этих знаний — и в аудиторских компаниях, и на предприятиях реального сектора. О собственном опыте построения успешной карьеры рассказывает Игорь Козырев, заместитель главного бухгалтера ОАО «ЛУКОЙЛ».

- Вы закончили финансовый факультет. Почему выбрали это направление?

 Вообще-то я хотел поступать на факультет «Международные экономические отношения». Но в те времена туда принимали только москвичей, а я калининский. Помимо международного, в институте были кредитный, бухгалтерский и финансовый факультеты. Я считал, что на кредитном факультете получу узкую на тот момент специальность, а учетный не считался престижным, так как профессия «бухгалтер» в Советском Союзе была не очень уважаемой. Интересно, что в итоге я совместил и «непрестижный» бухгалтерский учет, и «престижный» международный аспект! Я поступил на факультет, который, по моему мнению, давал наиболее широкое представление о финансовой экономике, – «Финансы и кредит». После института я попал в армию, где был начальником финансовой службы (военным бухгалтером). Потом с помощью друзей устроился в контрольно-ревизионное управление Министерства финансов РСФСР по Московской области. Там я проработал восемь лет, от ревизора до заместителя начальника. Мы проверяли все, начиная от бюджетных организаций (больниц, школ, местных органов власти и т.п.) и заканчивая крупными промышленными и аграрными предприятиями. Поэтому я смог познакомиться практически со всеми отраслями народного хозяйства. Кроме того, получил огромный опыт общения с людьми. Потом меня приглашали несколько раз в КРУ Минфина СССР. Со второй-третьей попытки я принял приглашение и стал там главным специалистом (это примерно как в прокуратуре следователь по особым делам). Но там я был всего год или полтора.



– Вы работали в первой в стране аудиторской компании «Инаудит». Почему решили туда перейти?

— «Инаудит» был образован на базе Главного управления валютного контроля Минфина СССР, которое проверяло деятельность всех организаций, связанных с валютой, в том числе и зарубежных. Кстати, многие из тех, кто работал в «Инаудите», занимают топовые позиции в компаниях «большой четверки» и других аудиторских и консультационных компаний. Я решил перейти в «Инаудит», поскольку там были нужны специалисты, имеющие навыки проверки финансовой деятельности, а меня всегда тянуло на международную арену. Тогда же в России появились международные стандарты финансовой отчетности. Сначала мы не понимали, зачем это нужно, ведь советское — самое лучшее. Я, кстати, до сих пор так считаю, но для той страны, которая была, наш учет был лучшим, например в плане унификации: все говорили на одном бухгалтерском языке, существовал единый план счетов и т.д. Между прочим, идущая сейчас в рамках глобализации учета унификация (конвергенция) стандартов — это то же самое, но, как говорится, в мировом масштабе. Никто особенно этих стандартов не понимал, многие понятия в экономике просто отсутствовали, а перевольнующего были повольно смешеньми. Например, понятие сойта

Никто особенно этих стандартов не понимал, многие понятия в экономике просто отсутствовали, а переводы иногда были довольно смешными. Например, понятие going concern (принцип непрерывно действующих предприятий) было где-то переведено как «принцип движущегося концерна». В Минфин приезжали с лекциями иностранные специалисты. Но те лекции, которые мне довелось посетить, были довольно своеобразными. Мы ожидали услышать какие-то неведомые и непосильные нашему пониманию вещи, а они рассказывали, например, о том, как дебет существенно отличается от кредита. Поэтому приходилось изучать международные стандарты самостоятельно. В 1991 году «Инаудит» прекратил свое существование. Так у меня закончился период государственной службы и начался коммерчески самостоятельный.

– Вы имеете в виду свою работу в компании «Эдвайзер»?

– Да. Эту компанию мы создали с коллегами из отдела аудита совместных предприятий «Инаудита», ведь клиентура сохранилась. Однако там я проработал недолго. В это время в России уже появилась «большая четверка». От нас стали уходить кли-

Справка

Игорь Козырев родился 12 июня 1957 года в г. Калинин (ныне Тверь). В 1979 году закончил Московский финансовый институт по специальности «Финансы и кредит»). В 1981—89 годах был сотрудником Контрольно-ревизионного управления Министерства финансов РСФСР по Московской области и Минфина СССР. С 1989 по 1992 год работал в первой в СССР аудиторской компании «Инаудит», созданной при Минфине СССР. В 1992—93 годах был партнером аудиторской фирмы «Эдвайзер», созданной на основе одного из подразделений «Инаудита». В 1993—2000 годах работал в международной аудиторской фирме КПМГ. В течение двух лет участвовал в работе программы ТАСИС по реформированию бухгалтерского учета в РФ. С 2000 года — заместитель главного бухгалтера по международной отчетности ОАО «ЛУКОЙЛ». С 2003 года — председатель правления Фонда НСФО, с декабря 2004 года — член правления Фонда НСФО.



енты. Я понял, что мелкие аудиторские фирмы в аудиторско-консультационной сфере – это нишевый бизнес, и больших перспектив для них в нем практически нет. В КПМГ, которая тогда только появилась, работал мой товарищ, и я за ним перешел туда.

– У вас есть сертификат Executive MBA. Для чего вы его получали?

– Это было как раз во время работы в КПМГ. В «большой четверке» предоставляется возможность обучаться за счет компании. Executive MBA – это программа для руководителей, поэтому обучение проходит по очно-заочной схеме. В течение года мы занимались самостоятельно, а летом один месяц проводили очную сессию и сдавали экзамены. Один год у нас был в Бристоле (Великобритания), другой – в Кемпере (Франция). Очная программа была очень напряженная: в 8 утра начинали и иногда в 11 вечера заканчивали. Другими словами, то, что обычно проходят за семестр, мы пытались изучить за месяц. Тем не менее для меня обучение оказалось очень эффективным и многое дало. Во-первых, в отличие от наших советских институтов там не только преподавали теорию, но и рассказывали, как она применяется на практике. Во-вторых, я обновил и разложил по полочкам свои советские знания. В-третьих, стал разговаривать на одном языке с иностранными коллегами.

- А как вы попали в проект ТАСИС¹?

– В рамках программы ТАСИС мы изучали международные стандарты и на основе МСФО подготавливали проекты отдельных российских ПБУ. Очень полезная вещь. Тогда я начал интенсивно и осознанно читать стандарты, стал гораздо лучше понимать разницу вариантов их трактования. Например, как-то я участвовал в дискуссии по аудиторским стандартам в Вашингтоне. Мы почти полдня обсуждали разницу между значениями слов «should», «shall» и «must»². Это как в наших нормативных документах слова «следует», «должен», «обязан», «рекомендуется» и т.д. Все мы знаем, что от этих нюансов зависит иногда очень многое. Я уже давно называю наши профессии (бухгалтеров, аудиторов, налоговых специалистов и т.п.) лингвистическими и семантическими! Еще как-то раз я ездил в Варшаву на открытое заседание Комитета по международным стандартам. Посмотрел, как рождаются эти стандарты, как достигается компромисс между различными точками зрения. Очень интересное и поучительное зрелище.

¹ Основная цель проекта ТАСИС «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации» – оказание содействия в осуществлении реформы бухгалтерского учета и отчетности и переходе на МСФО для улучшения делового и инвестиционного климата в России, а в перспективе – и в едином экономическом пространстве, объединяющем Россию и Евросоюз. Подробнее см. www.accountingreform.ru. – Прим. ред.

² Should, shall, must (англ.) – вспомогательные и модальные глаголы, выражающие долженствование, уместность, целесообразность. В зависимости от контекста могут иметь разные значения. – *Прим. ред.*



– Почему вы решили радикально изменить направление своей деятельности и после аудита заняться практикой?

– В какой-то момент я понял, что достиг профессионального и карьерного потолка. Кроме того, мне было интересно поработать в крупной отраслевой компании, тем более что это был мой клиент и я имел представление о том, каким образом мог бы быть там полезен.

- Какие задачи были перед вами поставлены?

– Когда я пришел в «ЛУКОЙЛ», одной из основных задач был вывод компании на биржу. А для этого нужно было регулярно составлять отчетность по международным стандартам. Это было непросто, но очень интересно. И выход компании в 2002 году на Лондонскую биржу я считаю одним из основных своих достижений. Тем более что это был самый первый полный листинг российской компании в Лондоне. Сейчас по этому пути прошли уже десятки отечественных компаний.

– Вы назвали своим достижением выход компании на биржу. А были ли у вас промахи?

– Конечно. Один из промахов был с точки зрения обучения специалистов. В самом начале деятельности на каждом крупном дочернем предприятии мы создали группы на уровне заместителей бухгалтеров, которых начали обучать US GAAP и МСФО. Предполагалось, что они начнут делать отчетность на местах, а мы ее здесь будем консолидировать. Но проблема оказалась в том, что как только человек начинал разбираться в стандартах, он уходил, так как специалистов по международным стандартам и сегодня не очень много, а спрос всегда был велик. Сейчас у нас принцип подготовки отчетности следующий: на местах делают только дополнительный пакет расшифровок российского учета, данных, которые мы здесь централизованно обрабатываем и трансформируем. Иными словами, никто на местах трансформацией не занимается (за исключением некоторых дочерних компаний). Таким образом, и с технической, и с кадровой точки зрения мы пришли к централизованной системе работы. Но в головном офисе, я считаю, каждый должен стать специалистом и со временем получить сертификат по международным стандартам. Кстати, в этом случае его зарплата сразу существенно вырастает. Так что мотивация налицо.

– Сколько времени нужно, чтобы спрос на специалистов по международным стандартам в российских компаниях был удовлетворен?

– Я думаю, что если говорить о тех компаниях, которым такие стандарты нужны, спрос уже худо-бедно, но удовлетворяется. Если же говорить о России в целом, то здесь не все так просто. С одной стороны, у нас более 3 млн учетных работников – счетоводов, бухгалтеров и т.д. И когда утверждают, что их всех нужно научить международным стандартам, меня терзают смутные сомненья. Ведь на Западе



сертифицированный бухгалтер – это специалист, практически главный бухгалтер, который может самостоятельно готовить отчетность. Тот, кто готовит отчетность, должен знать стандарты и их принципы. Все остальные должны знать свой участок работы и понимать, какую первичную информацию необходимо собрать для составления такой отчетности, ведь у нас и сейчас не каждый учетный работник имеет сертификацию даже по российским стандартам. Поэтому, думаю, в течение 10 лет спрос на специалистов по МСФО, которые сами формируют отчетность, будет удовлетворен. С другой стороны, реальный спрос будет, только когда страна перейдет на международные стандарты. Но тогда у нас обучение и сертификация по национальным стандартам будут фактически международными (как в ряде стран, перешедших на МСФО).

– Почти полтора года вы были председателем Фонда НСФО. Почему оставили этот пост?

– Было время, когда я часто выступал на всяких форумах, посвященных реформе бухгалтерского учета. На одном из таких мероприятий меня увидел Каха Бендукидзе, который в Российском союзе промышленников и предпринимателей занимался этой реформой. Он предложил мне стать председателем недавно организованного Фонда. Я сначала отказывался, но он меня уговорил. Речь шла о трех-четырех месяцах становления Фонда, но так получилось, что я пробыл председателем несколько больше. Потом Каха Автандилович уехал, пришел другой куратор и я попросил освободить меня от этой должности. Я считаю, что если заниматься каким-то делом, то нужно это делать профессионально, а времени действительно не хватало. Сейчас я вхожу в правление Фонда, посещаю круглые столы, то есть по мере возможности участвую в его работе. Уверен, что опыт работы такой организации рано или поздно будет использован при реформировании системы регулирования бухгалтерского учета в России.

– У вас такой яркий карьерный путь. Что вы пожелаете нашим читателям исходя из своего опыта?

– У каждого свое понимание карьеры: кто-то хочет стать профессионалом, когото больше интересуют деньги, слава, посты, а кому-то нужно общественное признание. Исходя из темы нашего разговора, замечу, что карьера не в последнюю очередь зависит от образования. Поэтому не буду оригинален, если повторю за классиками – «учиться, учиться и еще раз учиться». Правда, в оригинале говорилось о социализме, а нам нужно учиться всему, поскольку учет требуется при всех общественно-политических и экономических формациях и в любых отраслях человеческой деятельности. Занятость будет обеспечена! ■

Беседовала Валерия Силифанова





Ответы на тест,

опубликованный на с. 80

- Согласно пар. 68 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетно-Правильно. сти» (Presentation of Financial Statements) биологические активы должны быть представлены в балансе отдельной линейной статьей.
- 2. Выплаты по форвардным договорам, предназначенным для торговли, Неправильно. не относятся к денежным потокам от инвестиционной деятельности. См. пар. 16 МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств» (Cash Flow Statements).
- 3. При признании расходов по налогу на прибыль в промежуточной фи-Неправильно. нансовой отчетности используется наилучшая оценка средневзвешенной ставки налога за текущий годовой период. См. пар. 30с МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» (Interim Financial Reporting).
- Согласно пар. 22 МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты» (Events Правильно. 4. after the Balance Sheet Date) порча производственного оборудования после отчетной даты является некорректирующим событием.
- 5. Неправильно. Согласно пар. 32d МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки» (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors) данное изменение должно рассматриваться как изменение бухгалтерской оценки и применяться перспективно.
- Данное вознаграждение не может быть признано в качестве выручки 6. Неправильно. до завершения процесса установки и монтажа оборудования. См. пар. 14–19 МСФО (IAS) 18 «Выручка» (Revenue).
- Согласно пар. 36 МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда» (Construction 7. Неправильно. Contracts) ожидаемая сумма убытка по договору подряда должна быть признана в качестве расхода немедленно.
- Согласно пар. 25 МСФО (IAS) 2 «Запасы» (Inventories) для определения 8. Неправильно. себестоимости запасов может использоваться метод «первое поступление – первый отпуск» (ФИФО) и метод средневзвешенной стоимости. Согласно пар. 23 МСФО (IAS) 2 себестоимость отдельных статей запасов может определяться путем точной индентификации индивидуальных затрат.
- 9. Правильно. Согласно пар. $54 \text{ MC}\Phi O (IAS) 38 \text{ «Нематериальные активы» (Intangible statement)}$ Assets) затраты на исследования должны признаваться в качестве расходов на момент их возникновения.
- Согласно пар. 24 МСФО (IAS) 20 «Учет правительственных субсидий и 10. Правильно. раскрытие информации о правительственной помощи» (Accounting for Government Grants and Disclosure for Government Assistance) правительственная субсидия, относящаяся к активу, может быть представлена в бухгалтерском балансе либо в качестве отложенного дохода, либо путем ее вычитания для получения балансовой стоимости актива.

Тест подготовлен компанией PricewaterhouseCoopers



Книжное обозрение

Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русском языке. *М.: Аскери-АССА, 2007. 1064 с.*



В издательстве «Аскери» вышел русский перевод последней редакции МСФО. Издание содержит тексты международных стандартов финансовой отчетности с учетом последних изменений.

Русский перевод выполнен с англоязычного оригинала официальных текстов МСФО, принятых в ЕС и опубликованных в Официальном вестнике Евросоюза по состоянию на 7 июня 2007 года. Издание выпущено в печатном и электронном виде.

Книга предназначена для составителей отчетности и пользователей, а также всех, кто изучает МСФО и работает с ними.

Издание предоставлено издательством «Аскери»

Камысовская С.В. **Бухгалтерская финансовая отчетность по российским и международным стандартам: учебное пособие.** *М.: КноРус, 2007. 245 с.*



В учебнике отражены современные подходы к бухгалтерской финансовой отчетности в отечественной и международной практике.

Книга начинается с главы об общих подходах к бухгалтерской финансовой отчетности в России, в которой приводятся основополагающие принципы, или допущения, в учете и отчетности, а также состав и порядок представления отчетности и качественные характеристики и контроль ее показателей.

Подробно рассматриваются основные составляющие финансовой отчетности: бухгалтерский баланс, отчеты о прибылях и убытках, об изменении капитала и о движении денежных средств, приводится алгоритм формирования их основных показателей.

Кроме того, в отдельных главах рассмотрены сводная (консолидированная) и сегментная отчетности, а также бухгалтерская отчетность в условиях инфляции. В каждой главе содержатся контрольные вопросы и тесты. Приведен список использованной литературы.

Издание предназначено для студентов высших образовательных учреждений, обучающихся по учетно-финансовым специальностям, аспирантов, преподавателей, а также специалистов-практиков.

Книга предоставлена издательством «КноРус»

Сервис - как для себя!

Мы продаем бизнес-литературу деловым людям, которые ценят свое время и знают толк в хорошем сервисе...

Таким же, как мы.

Станьте нашим "клиентом на всю жизнь"!

Ведь, именно **для Вас**, мы отбираем самые полезные и актуальные новинки деловой литературы. **Мы помогаем Вам** соориентироваться в огромном количестве книг.

Специально **для Вас**, мы доставляем заказы по Москве без праздников и выходных, и делаем это именно в то время, когда **Вам удобно**. Нас не приходится ждать, а срок доставки всегда минимален. **Мы ценим Ваше время!**

Только для Вас, мы отправляем книги по почте — до оплаты. Мы доверяем Вам.

Мы всегда открыты для Вас. Мы в любой момент можем сообщить информацию о статусе Вашего заказа. Мы — единственный интернет-магазин, на сайте которого есть форум, где мы отвечаем на все вопросы. Мы делаем все, чтобы заслужить Ваше доверие.

Мы заботимся о своем имидже. Ведь Вам не все равно, с кем работать! Мы выполняем наши обязательства, работаем в полном соответствии с законами РФ. Нас можно рекомендовать друзьям, клиентам, партнерам.

Для Вас мы создали этот магазин и вложили в него свою душу.

Приходите, Вам у нас понравится!



Книжный бутик Bóffo!



Толковый словарь

Уважаемые читатели! С помощью толкового словаря вы сможете разобраться в сложных и непривычных понятиях МСФО, найдете не просто короткие определения терминов, а глубокий анализ, который поможет получить полное представление о том, что означает, где и как используется данное понятие.

Гудвил (Goodwill)

Технически гудвил является бухгалтерской разницей между кредитом стоимости приобретения (по справедливой стоимости переданного вознаграждения) и чистым дебетом активов и обязательств купленной компании (то есть дебетом ее собственного капитала на дату приобретения: справедливая стоимость активов купленной компании минус справедливая стоимость ее обязательств). Эта разница образуется при распределении затрат на приобретение дочерней компании на ее активы и обязательства, которые можно идентифицировать и надежно оценить. В их состав включаются непризнанные в отдельной отчетности нематериальные активы и условные обязательства.

В пар. 52 МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» (Business Combinations) гудвил определяется как «ОПЛАТА ЭКОНОМИЧЕСКИХ ВЫГОД ОТ АКТИВОВ, КОТОрые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны». Это означает, что сумма первоначального гудвила может быть определена только после тщательного анализа и оценки по справедливой стоимости всех приобретенных активов и обязательств по отдельности, если их можно надежно оценить. Например, списки клиентов, истории возобновления контрактов, которые нельзя признавать по МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets), при покупке могут быть признаны как отдельный от гудвила нематериальный актив. То же касается условных обязательств и условных активов. Такие критерии признания служат одному - оставить в составе гудвила только те активы, которые не могут быть отдельно признаны, например синергию от слияния (новые рынки сбыта, ожидания экономии управленческих затрат), квалификацию персонала, удачное географическое положение, связи в органах власти и другие не поддающиеся оценке выгоды. Очевидно, что гудвил не может быть продан отдельно от бизнеса. В проекте измененного МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса», который был одобрен Комитетом по МСФО в июне 2007 года, определение гудвила изменено. Компании получат возможность учитывать так называемый «полный гудвил», относящийся к бизнесу в целом, при этом отчисляя его часть на «долю, не предоставляющую контроля» (сейчас она называется «доля меньшинства»).

Согласно пар. 80 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (Impairment of Assets) после включения в баланс группы гудвил должен тестироваться на обесценение. Для этого его распределяют на «единицы, генерирующие денежные средства» (ЕГДС) или группы единиц. Часто составители отчетности по МСФО заблуждаются, считая, что гудвил может быть только в ЕГДС дочерней компании, на практике он может относиться и к нескольким компаниям, которые будут иметь выгоду от синергии при объединении бизнесов.

Встречающийся до сих пор перевод термина «goodwill» как «деловая репутация» некорректен, так как включает созданные дочерней компанией нематериальные активы, которые могут быть признаны вне гудвила, например узнаваемый бренд, постоянство договоров с клиентами и прочее.



Ценность использования (Value in use)

Этот термин введен МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (Impairment of Assets). Им обозначается дисконтированная стоимость денежных потоков. которые компания ожидает получить от актива или единицы, генерирующей денежные средства. Расчет чистых дисконтированных денежных потоков (NPV) широко используется оценщиками активов и финансистами (например, для оценки инвестиций). В МСФО (IAS) 36 такой расчет нужен для выявления возможного убытка от обесценения актива или группы активов. Его выполняют, когда руководство компании констатирует наличие признаков обесценения и считает, что возместить балансовую стоимость, то есть получить от актива адекватный затратам возврат средств. невозможно. Типичным примером возможного обесценения является падение спроса на продукцию, которую производит данный актив.

На практике рассчитывают ценность использования не отдельного актива (особенно если учесть, что обесценивается, как правило, производственное оборудование), а единицы, генерирующей денежные средства. В этом случае денежные потоки (на практике это выручка) внутри компании отделяются друг от друга, а соответ-

ствующие денежные затраты распределяются на ЕГДС. МСФО (IAS) 36 содержит конкретные рекомендации по составу денежных притоков и оттоков для расчета ценности использования. Не следует забывать, что при «комплектовании» ЕГДС в них должны включаться не только активы, которые непосредственно генерируют выручку данной единицы (например, здания цехов и находящееся в них оборудование), но также часть «корпоративных» активов (администрации, конструкторских бюро, геологов) и, конечно, гудвила, если он был на них распределен. В этом случае расчет ценности использования проводится не только при наличии признаков обесценения, но и на каждую отчетную дату.

Как правило, если компания разумно выявила у себя ЕГДС, то расчет ценности использования становится стандартной процедурой в МS Excel. Данные прогнозной выручки и затрат (максимум на пять лет) запрашиваются в плановоэкономическом или аналогичном отделе, а ставку дисконтирования рассчитывают финансисты компании. В отношении дисконта МСФО (IAS) 36 также содержит подробные рекомендации (например, как учесть инфляцию).

Екатерина Валуева, АССА, тренер-консультант Hock Accountancy Training



Перечень материалов, опубликованных в журнале «МСФО: практика применения» в 2007 году

СОБЫТИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ	
0.66.	N. 4. C
События	۱№ 1-6
	N 4 - 44
cial Instruments: Disclosures): пора ли беспокоиться?	
Аго Вилу С новым годом в области финансовой отчетности!	
Борис Колмаков МСФО в странах Балтии: кто ближе к оригиналу?	
Станислав Костин Международные стандарты финансовой отчетности	N C - 44
В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ	
«Развитие российской системы бухгалтерского учета ориентировано на МСФО»	
Интервью с начальником отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина Рос-	No.1 o G
сии Александром Бакаевым	INº 1, C. O
НОВОЕ В МСФО	
Анна Узорникова Сложности применения МСФО (IFRS) 8	No 6 c 24
Елена Орлова Изменения в учете затрат по займам	
Entitle Ophoba Nomentinin by 1616 Surpar no Sunmum	
МЕТОДОЛОГИЯ И ОПЫТ	
Олеся Афанасьева Особенности применения МСФО в добывающих отраслях	№ 3, c. 37
Константин Блохин Особенности учета в строительстве	
Константин Блохин Учет инвестиций в ассоциированные компании	
Дмитрий Вайнштейн Учет операций хеджирования	,
Елена Земскова Как составить регламент трансформации	
Антон Каланов МСФО в торговле: особенности учета выручки	
Антон Каланов Особенности учета запасов и гарантийных обязательств в торговле	
Олеся Корнилова Промежуточная финансовая отчетность в соответствии с МСФО	
Елена Кузнецова Сегментарная отчетность	
Елена Кузнецова МСФО в сельском хозяйстве	
Елена Кургачева Отражение в отчетности событий после отчетной даты	Nº 4, c. 16
Андрей Ляпин Учет курсовых разниц по зарубежной деятельности	
Александр Обермейстер Учет выручки в МСФО и US GAAP	
Любовь Романова Учет облигационных займов	
Наталья Сердюк МСФО (IAS) 12 « Налоги на прибыль »	Nº 4, c. 10
Лариса Терехова, Ирина Сучкова Как упростить трансформацию лизинговых операций	
Данил Черновол МСФО в туризме. Опыт компании «Туральянс-Холдинг»	
Вадим Шелагинов МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»	
Алексей Шоломицкий МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»	
Елена Ястребкова Консолидация отчетности при использовании в производстве активов,	•
закупленных внутри группы	Nº 2, c. 20
Елена Ястребкова Консолидированная отчетность: элиминирование дивидендов и выделение	•
доли меньшинства	N∘ 5. c. 40



национальные стандарты	
пациональные стандагты	
Олеся Афанасьева Раскрытие информации по сегментам в US GAAP	№ 5. c. 45
Елена Волкова Сводная отчетность по российским правилам	
Александр Низков Консолидация в US GAAP	
Александр Низков Оценка существенности в US GAAP	
Александр Низков Сравнение учета нематериальных активов по US GAAP и РСБУ	
Александр Обермейстер Расходы в US GAAP	
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ КОНСУЛЬТАЦИИ	
V	N 0 . 75
Кирилл Алтухов Особенности учета затрат на разработку месторождений природных ресурсов	
Андрей Ковалев Как упростить консолидацию	
Игорь Козлов План счетов в МСФО: особенности, ошибки, рекомендации	
Игорь Козлов Трансформационная таблица. Этапы составления	
Андрей Кузьмин Консолидированная отчетность: ошибки при составлении	
Светлана Тинкельман, Елена Казакевич Инвестиционная недвижимость в МСФО	
Инесса Мнацаканова Анализ финансовой отчетности Екатерина Синогейкина Определение справедливой стоимости ОС	
Евгения Скворцова Рекомендации по учету договоров подряда	
Игорь Сухарев Сближение в учете налогов на прибыль Игорь Сухарев Сближение форм финансовой отчетности. Бухгалтерский баланс	
Игорь Сухарев Солижение форм финансовой отчетности. Бухгалтерский одланс Игорь Сухарев Солижение форм финансовой отчетности	
Игорь Сухарев Солижение форм финансовой отчетности Игорь Сухарев Солижение в учете основных средств	
Игорь Сухарев как сблизить учет нематериальных активов в РСБУ и МСФО	
Лев Шуклов Ошибки при учете основных средств и нематериальных активов	
Олег Аскери Анализ перевода ключевых терминов МСФО. « Либо дождь, либо снег, либо будет,	119 ∠, 0. 04
либо нет»	No.3 c 78
Олег Аскери Анализ перевода ключевых терминов МСФО. МСФО: действующие лица	
Олег Аскери Анализ перевода ключевых терминов МСФО. «Снег, любовь и обязательства»	
Олег Аскери Анализ перевода ключевых терминов МСФО. Учет или отчетность?	
Бинес-кейс: Начисление амортизации основных средств	
Бинес-кейс: Обесценение активов	
Бизнес-кейс: Операционные сегменты	
Бинес-кейс: Определение налоговой базы	
Бизнес-кейс: Отражение в отчетности по МСФО событий после отчетной даты	№ 1, c. 82
Бинес-кейс: Отражение в отчетности по МСФО займов с нерыночной ставкой	Nº 2, c. 80
RNUAENTAMOTAA	
Анна Барышникова Доработка учетных систем для целей МСФО	No 6 c ge
Анна Барышникова дораоотка учетных систем для целеи иссто по МСФО в ГК «Русагро»	
Лев Шуклов Отчетность по МСФО в MS Excel	
Лев Шуклов Расширяем возможности электронных таблиц	
лов шумов г анширлош возшожновти олоктронных ганлиц	
КАРЬЕРА И ОБРАЗОВАНИЕ	
0 . F	N. d. CC
Ольга Булатова Как договориться с руководством об обучении МСФО	Nº 1, c. 90



Бухгалтерский учет в международном аспекте Консультант, методолог и практик Интервью с директором по международной отчетности Золотодобывающей компании «Полюс» Ларисой Горбатовой № 2, с. 93 «Никому не верить, больше читать и дискутировать» Интервью с руководителем группы методологии отдела корпоративной отчетности 000 «Проф-*Медиа Менеджмент»* **Андреем Посельским** № 5, с. 89 Обучаю сама Интервью с руководителем управления учета и отчетности УК «Аптечная сеть 36.6» Светланой Постоянное движение вперед Интервью с финансовым директором компании «Продо Менеджмент» **Антоном Волянским**...... № 3, с. 96 «Учеба - это способ отдохнуть» Интервью с начальником отдела консолидации по МСФО ОАО «МХК «ЕвроХим» **Дилярой Басыровой**... № 1, с. 97 СПРАВОЧНЫЕ МАТЕРИАЛЫ

В ЭТОМ ГОДУ НАШИ ПОДПИСЧИКИ УЗНАЛИ:

Как закрыть отчетный период за четыре дня

Об УСПЕШНОМ ОПЫТЕ ЗАЩИТЫ ОТ РЕЙДЕРСТВА

Как управлять непрофильными активами

О налогообложении выплат членам совета директоров

Как избежать корректировок отчетности

О РОЛИ ФИНАНСОВОГО ДИРЕКТОРА В СИСТЕМЕ ВНУТРИКОРПОРАТИВНОГО КОНТРОЛЯ

Как привлечь стратегического инвестора

Об особенностях управления рисками

Как составить скользящий бюджет

Когда автоматизация невыгодна

Как стать успешным финансовым директором

О возможных рисках при открытии офшоров

Как организовать учет финансовой информации

ЗАКАЗАТЬ ДОПОЛНИТЕЛЬНУЮ ПОДПИСКУ ДЛЯ ВАШИХ КОЛЛЕГ СО СКИДКОЙ

можно по тел.: (495) 101-3676, e-mail: podpiska@b2bmedia.ru, на сайте www.fd.ru

1С:КОНСОЛИДАЦИЯ 8



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

