

МСФО

профессиональный журнал для практиков в области финансов

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

WWW.MSFO-MAG.RU

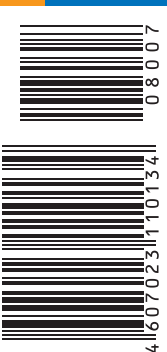
№ 4
июль-август
2008

Сближение учета запасов

Как организовать службу внутреннего аудита

Изменения в МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 27

Новая редакция ПБУ 11/2008



IAS/IFRS

Конференция «Мошенничество в банковском секторе»

24 сентября 2008 года

Отель Ararat Park Hyatt, ул. Неглинная, 4



Мошенничество и связанные с ним потери продолжают оставаться одной из основных проблем для финансовых структур по всему миру

Целевая аудитория:

конференция интересна тем, кто отвечает за успешную работу банка в условиях риска: руководителям банков, руководителям банковских подразделений, ответственным за разработку стратегии и тактики банковского развития

На конференции выступят:

Анатолий Аксаков, президент Ассоциации региональных банков России

Александр Кузнецов, заместитель директора департамента по ликвидации банков
ГК «Агентство по страхованию вкладов»

Владимир Гамза, Первый вице-президент Ассоциации региональных банков России

Юрий Мальцев, первый заместитель генерального директора Московского клирингового Центра

Алексей Голенищев, начальник управления взаимодействия с платежными системами
Альфа-банка

Наталья Комлева, ведущий эксперт департамента рейтингов финансовых институтов РА
«ЭКСПЕРТ»

Валентин Никонов, советник председателя совета директоров «Банк24.ру»

Сергей Шатских, Заместитель начальника Управления безопасности и защиты информации МГТУ
Банка России

Основные темы, которые будут рассмотрены на конференции:

- \$ Банкротство кредитной организации и репутация руководителя
- \$ Основные виды мошеннической деятельности финансовых пирамид
- \$ «Человеческий фактор» и банковская безопасность
- \$ Влияние финансовых пирамид на уровень доверия населения финансовым институтам
- \$ Страхование банковских рисков: реальные предложения и опыт сотрудничества

Реклама

Специальный гость Кен Чемберлен расскажет о Международном опыте борьбы с мошенничеством в банковском секторе. Опыт сотрудничества с внутренними органами разных стран, участие в расследовании фактов мошенничества и отмывания денег - все это поможет нам ВМЕСТЕ создать успешные системы контроля и предотвращения мошенничества

Стоимость участия:

Стоимость участия одного делегата составляет 18 000 руб. + НДС 18%

При регистрации трех делегатов от компании предоставляется скидка 50% на третьего участника

При регистрации и оплате до 24 августа предоставляется скидка 10%

Главный редактор Екатерина Рубцова

Заместитель главного редактора
Ольга Теплухина

Редакторы-эксперты Татьяна Манец,
Юлия Суслова

Аналитик Валерия Силифанова

Ответственный секретарь Александра Соннинская

Менеджер по внешним связям
Ольга Любомудрова

Редактор сайта Филипп Габисония

Рецензент Павел Аникин

Арт-директор Алла Ельчанинова

Руководитель дизайн-центра Лидия Огнева

Дизайн-центр
Екатерина Родионова (ведущий дизайнер),
Борис Булгаков, Денис Гришин,
Елена Дубовицкая, Марат Зинуллин,
Елена Кикоть, Ольга Шакирова

Корректоры
Луиза Надрова, Татьяна Саганова,
Ирина Черникова

Фотограф Константин Лабунский

Бильд-редактор Мария Деркунская

Технолог Иван Булкин

Начальник производственного отдела Сергей Зонн

Управляющая компания Проф-Медиа

Издательский дом B2B Media

Учредитель/Издатель
ООО «Бизнес Медиа Коммуникации»
119017, Москва, М. Толмачевский пер., 1

Генеральный директор
Вилен Новосартов

Издатель Наталья Мухина

Размещение рекламы
тел.: (495) 642-9318
e-mail: reklama@b2bmedia.ru

Подписка
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

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

**Материал «Международное обучение» на с. 124 публикуется
на правах рекламы.**

Тираж 24 000 экз. Цена свободная
Подписано в печать 31.07.2008
Отпечатано в ОАО «Московская типография 13»,
105005, Москва, Денисовский пер., 30
Заказ № 9281

В подготовке материалов номера принимали участие члены Экспертного совета:

Артур Акопьян,

главный финансовый директор компании Rambler Media Limited

Диляра Басырова,

начальник отдела консолидации по МСФО
ОАО «МХК «ЕвроХим»

Аго Вилу,

партнер, отдел методики бухгалтерского учета и аудита
компании PricewaterhouseCoopers

Лариса Горбатова,

начальник управления международной
отчетности ОАО АФК «Система»

Ирина Гриднева,

финансовый директор ООО «Нокиа Сименс Нетворкс»

Екатерина Демьянова,

CFO группы компаний Intercomp LLC

Антон Каланов,

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

Игорь Козырев,

заместитель главного бухгалтера ОАО «ЛУКОЙЛ»

Александр Обермейстер,

финансовый директор ЗАО «Видео Интернешнл Тренд»

Александра Озерянова,

финансовый директор ООО «ДжекПот»

Светлана Селезнёва,

руководитель управления учета и отчетности
ЗАО «УК «Аптечная сеть 36,6»

Игорь Сухарев,

управляющий партнер Бухгалтерского Методологического
Центра (БМЦ)

Андрей Трусов,

главный бухгалтер ОАО «Аэрофлот – Российские авиалинии»

Читайте в ближайших номерах:

Изменения в IFRS 3 и IAS 27

Как учесть затраты на НИОКР

Учет переоценок активов

Обесценение гудвила

Как оформить приобретение компании



МСФО
ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

www.msfo-mag.ru

Дополнительно к журналу предлагаем нашим читателям:

электронную версию всех материалов журнала «МСФО: практика применения»;

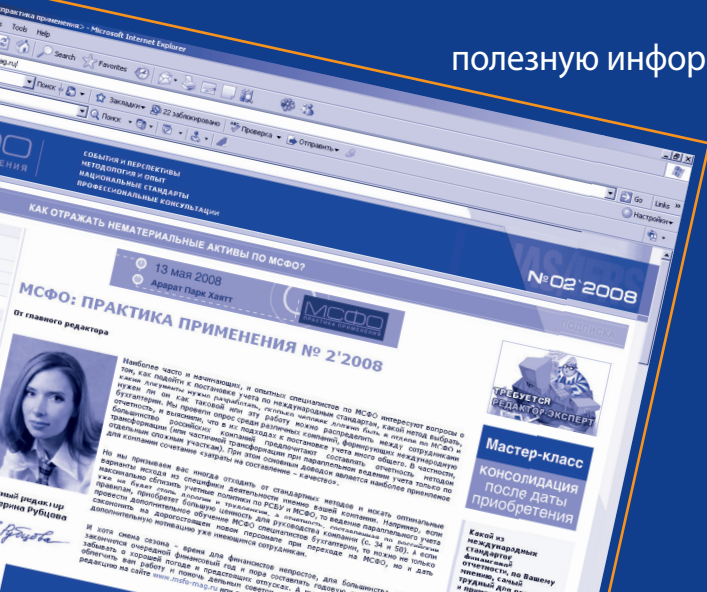
«истории успеха» в рубрике «Карьера и образование»;

полезную информацию для специалистов по МСФО;

исследования, рейтинги, опросы;

мастер-класс по консолидации;

новости МСФО



Оформите подписку
по тел.: (495) 921-3676

реклама

От редакции



Аналитик
Валерия Силифанова

В. Силифанова

Середина года – своеобразный рубеж, когда подводят промежуточные итоги и начинают воплощать новые идеи. Предлагаем вам новый проект в рубрике «Внутренний контроль и аудит». Мы воссоздали ситуацию, которая происходит в жизни любой организации – аудиторскую проверку. Причем взяли такие хозяйственные операции, которые обычно вызывают трудности у специалистов по МСФО. Если ваша компания хочет принять участие в проекте – предложить интересную хозяйственную операцию или выступить в качестве аудиторов, пишите на адрес silifanova@msfo-mag.ru. В этом номере три ведущие аудиторские компании провели проверку правильности отражения в отчетности крупного строительного холдинга финансовой аренды. Уверены, что этот материал поможет вам не только корректно признать операцию в учете, но и понять, на какие нюансы обращают внимание аудиторы, и таким образом предупредить возможные проблемы. Руководители крупных холдингов нередко сталкиваются с вопросами сбора информации для консолидации данных вновь приобретенных компаний. Один из вариантов их решения приведен на с. 38. Кроме того, рекомендуем обратить внимание на материал в рубрике «Новое в МСФО», в котором речь идет об изменениях в МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов» и МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», поскольку они коснутся практически всех компаний (с. 18). Этим перечень актуальных тем номера, конечно, не исчерпывается, и мы исправно наполняем интересными статьями традиционные рубрики. И хотя для многих лето делится на два периода – до отдыха и после, мы надеемся, что и в предвкушении отпуска, и по его окончании вы по-прежнему останетесь не просто читателями журнала, но и его настоящими почитателями.

Содержание

СОБЫТИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ

- 6** **События**
10 **Проблемы и перспективы развития МСФО в Казахстане**
Екатерина Капаева ■ История внедрения МСФО, существующие трудности и предстоящая работа. *Интервью с директором департамента развития бухгалтерского учета, аудиторской деятельности и финансового контроля Минфина Казахстана и управляющим директором Палаты аудиторов РК*

НОВОЕ В МСФО

- 18** **Изменения в МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 27**
Галина Рыльцова ■ Изменения в МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 27: модель материнской компании и экономического субъекта, влияние поправок на отчетность

МЕТОДОЛОГИЯ И ОПЫТ

- 25** **Государственные субсидии: учет и налогообложение**
Антон Каланов ■ Учет в зависимости от целей финансирования, при возврате целевого финансирования, налоговый учет целевого финансирования. *Примеры*
- 32** **Как учесть затраты на НИОКР**
Александр Низков ■ Что является НИОКРом. Учет затрат и учет приобретенных проектов. Переоценка капитализированных затрат на разработку. *Примеры. Личный опыт*
- 38** **Новая «дочка»: опыт внедрения МСФО**
Надежда Горина ■ Трудности объединения. Оценка активов: работа с оценщиком и архивом. Учетные проблемы и технологические сложности

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

- 44** **Сближение учета запасов**
Игорь Сухарев ■ Различия в классификации запасов. Первоначальная и вторичная оценки запасов. *Примеры*
- 50** **Профессиональное суждение: что это такое и как с ним бороться**
Олег Аскери ■ Инвентаризация узких мест. Как сформировать профессиональное суждение. *Комментарии экспертов*
- 60** **Вопрос-ответ**
Ответы опытных аудиторов и консультантов на вопросы читателей
- 64** **Тест для проверки знаний МСФО**
- 65** **Толковый словарь**

МАСТЕР-КЛАСС

- 67** **Консолидация по МСФО: от простого к сложному**
Елена Кузнецова ■ Поэтапное приобретение и увеличение доли владения. Проверочное задание 4. Ответ на проверочное задание 3

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ

84 ПБУ 11/2008: изменения в учете операций со связанными сторонами

Оксана Тетерина ■ Нововведения, порядок и последствия внесения изменений в учет. *Комментарии экспертов*

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ И АУДИТ

89 Аудит операций финансовой аренды

Аудиторские заключения об отражении в отчетности по МСФО операции финансовой аренды (лизинга) конкретной компании. Рекомендации аудиторов

97 Как организовать службу внутреннего аудита

Тенгиз Бурсулая ■ Цели, функции и порядок организации СВА. *Личный опыт*

АВТОМАТИЗАЦИЯ

103 Отчетность по МСФО своими силами: проект ОАО «Иркутскэнерго»

Роман Туманов ■ Подготовка к автоматизации. Управление проектом. Этапы и результаты проекта. *Комментарии консультанта*

КАРЬЕРА И ОБРАЗОВАНИЕ

111 Как составить план профессионального развития сотрудника

Марина Павлова ■ Индивидуальный план профессионального развития: цели и порядок составления. *Личный опыт*

118 «Самое важное – уметь выставлять приоритеты, сохраняя баланс»

Интервью с руководителем международной отчетности ФК «УралСиб» **Александром Богопольским**

124 Международное обучение

Финансовое образование – инвестиции в будущее

СПРАВОЧНЫЕ МАТЕРИАЛЫ

126 Книжное обозрение; ответы на тест

АНОНС

ИПК «Постгрэдьюэйт-РАУ» представляет обзор программ IAB, IFA и Болтонского университета (Великобритания) в России и Восточной Европе
см. с. 124

Приняты новые ПКИ (IFRIC) 15 и 16

Комитет по интерпретациям международных стандартов финансовой отчетности (International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC) выпустил два новых ПКИ: IFRIC 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости» (Agreements for the Construction of Real Estate) и IFRIC 16 «Хеджирование чистых инвестиций в зарубежные операции» (Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation). ПКИ (IFRIC) 15 устанавливает универсальный порядок учета выручки девелоперами при продаже объектов недвижимости до фактического завершения строительства. Ранее возникали противоречия при одновременном использовании МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда» (Construction Contracts) и МСФО (IAS) 18 «Выручка» (Revenue). ПКИ (IFRIC) 15 оговаривает порядок составления соглашений для обеспечения их соответствия действующим МСФО (IAS) 11 и МСФО (IAS) 18. Наиболее значимым изменением в учетной практике станет отказ от метода процентного завершения строительства для учета выручки в пользу подхода, основанного на одномоментном признании. Основное внимание авторы ПКИ уделили соглашениям, которые учитываются по МСФО (IAS) 11, но не подпадают под определение договора на строительство по ПКИ, так как не перекладывают на конечного собственника функций контроля, рисков и выгоды от владения объектом недвижимости на стадии строительства.

Наиболее серьезные расхождения в учетной практике касаются различий при учете рисков операций хеджирования. ПКИ проясняет следующие проблемные моменты:

- валюта представления не создает элемента риска, к которому организация должна применять хеджирование. Поэтому в качестве хеджируемого элемента материнская компания в отчетности должна указывать только риск неблагоприятного изменения валютного курса ее функциональных валют и ее зарубежного отделения;

- инструменты хеджирования могут находиться во владении любой организации (организаций), входящей(-их) в группу;

- для определения объема, который будет отнесен на счета прибылей или убытков из резервов для покрытия курсовых разниц, к инструменту хеджирования должен применяться МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Intangible Assets), а к объекту хеджирования — МСФО (IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов» (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates).

ПКИ (IFRIC) 16 будет применяться для хеджирования валютных рисков от чистых инвестиций в зарубежные операции согласно МСФО (IAS) 39 и не предназначена для использования при учете других операций хеджирования. По мнению **Александра Обермейстера**, финансового директора ЗАО «Видео Интернешнл Трэнд», «ПКИ (IFRIC) 15 снижает неопределенность в вопросе учета доходов в рамках договоров строительства недвижимости, но требует от девелоперов пересмотра принципов учета выручки, унифицируя подход к проблеме. Тем не менее, поскольку принципиальные различия в учете выручки между US GAAP и МСФО не могут быть разрешены с помощью ПКИ, требования этих двух систем в отношении признания доходов от продажи недвижимости остаются различными. ПКИ (IFRIC) 16 также стандартизирует подход к учету хеджирования чистых инвестиций в валютные операции и в первую очередь меняет практику компаний, которые учитывали хеджирование валютных рисков, связанных с валютной операцией в функциональной валюте и валютой представления консолидированной отчетности головной компании».

ПКИ (IFRIC) 15 вступает в силу с 01.01.09, а ПКИ (IFRIC) 16 — с 01.10.08.

По материалам интернет-издания GAAP.ru

Обязанность составлять отчетность по МСФО «разгружает» базу по налогу на прибыль

Минфин России в письме от 06.06.08 №03-03-06/2/66 указал, что налогоплательщики, обязанные представлять финансовую отчетность по МСФО, могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль и включать расходы на услуги по проведению аудита по МСФО в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. При этом финансовое ведомство подчеркнуло, что перечень прочих расходов, связанных с производством и реализацией, указанный в ст. 64 НК РФ, является открытым, и организация может учесть расходы по составлению отчетности по МСФО для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, если эти расходы удовлетворяют требованиям ст. 252 Кодекса к экономической обоснованности. В частности, если организация составляет отчетность по МСФО для передачи акционеру, формирующему консолидированную отчетность по МСФО, правомерно учитывать в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, расходы на составление отчетности по МСФО и ее аудиторскую проверку. По словам **Александра Обермейстера**, «данный подход отражает сложившуюся практику. Налоговые органы, как правило, подвергают сомнению экономическую обоснованность затрат на подготовку и аудит отчетности по МСФО. Следует обратить внимание на то, что Минфин России указывает на возможность включения таких расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль только для тех организаций, которые обязаны представлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО, то есть если они выполняют требования применимого законодательства и нормативно-правовых актов, прямо указывающих на необходимость составления отчетности в соответствии с МСФО». **Александра Озерянова**, финансовый директор ООО «ДжекПот», считает, что плюсом в данном случае является то, что «расходы на

МСФО стали на 24% ниже, раньше нельзя было относить их на уменьшение налогооблагаемой базы. Минус же заключается в том, что если организация готовит отчетность по МСФО для себя (например, для менеджмента, который использует ее для управления бизнесом), то уменьшать налогооблагаемую базу нельзя». По мнению **Ольги Королёвой**, главного бухгалтера ОАО «Связьинвест», «письмо Минфина носит разъяснительный характер, а не устанавливает какие-либо правила. Скорее всего, большинство компаний уже проработали вопросы учета и налогообложения расходов на подготовку отчетности по МСФО и ее аудит и приняли решение об их экономической обоснованности. Компании группы ОАО «Связьинвест» давно придерживаются позиции, изложенной в письме, и признают расходы на подготовку и аудит МСФО-отчетности при формировании налогооблагаемой базы ввиду их экономической обоснованности. Для тех компаний, которые придерживались иного подхода, письмо имеет экономический эффект в части расходов по налогу на прибыль. Однако не следует переоценивать значение этого документа в отношении его влияния на порядок учета и составления отчетности, если только не предположить, что сэкономленные средства разумно было бы направить на развитие соответствующих служб. Единственной и, скорее всего, несущественной проблемой для компаний будет необходимость доказать налоговым органам экономическую обоснованность таких затрат. Причем с большей вероятностью это будет касаться тех, кто впервые признают расходы на подготовку отчетности и ее аудит в налоговом учете. Можно посоветовать им составить уточненные налоговые декларации за предыдущие периоды в соответствии с Налоговым кодексом».

По материалам правовых систем

План КМСФО

IASB опубликовал план своих действий до 2010 года включительно. В III квартале 2008 года запланировано представить два дискуссионных документа, посвященных представлению финансовой отчетности и признанию выручки, а также изменения к нескольким МСФО:

- IAS 33 «Прибыль на акцию» (Earnings per Share);
- IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement);
- IFRS 1 «Первое применение МСФО» (First-time Adoption of International Financial Reporting Standards);
- IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations).

Кроме того, ожидаются небольшие поправки ряда стандартов в рамках ежегодного проекта улучшений.

В последнем квартале 2008 года IASB выпустит дискуссионные документы, касающиеся вопросов консолидации бизнеса, налогов на прибыль, договоров аренды/лизинга и публикации отчетов, составляемых менеджерами компаний, а также изменения в МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» и дискуссионный документ, посвященный результатам исследовательского проекта IASB по добывающей промышленности. Ознакомиться с планом Комитета можно

по ссылке www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/IASB+Work+Plan.htm.

Кроме того, Комитет по МСФО в середине июля официально объявил, что никаких изменений в стандартах и определение термина «справедливая стоимость» вноситься не будет. Согласно приведенному плану примерной датой публикации руководства по справедливой стоимости значится I квартал 2009 года.

Александра Озерянова утверждает, что «среди наиболее ожидаемых изменений — МСФО (IAS) 39, поскольку это очень тяжелый и непонятный стандарт, его надо дописывать. Кроме того, есть разночтения в стандартах по справедливой стоимости — до конца никто не понимает, как ее считать, аудиторы отсылают к оценщикам, которые тоже не очень хорошо в этом разбираются». По словам **Ольги Королёвой**, компания, в которой она работает, «с нетерпением ждет пересмотренный МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах». Ожидаемое в новой редакции стандарта послабление в части раскрытия информации по компаниям, находящимся под контролем государства, должно существенно облегчить работу по формированию отчетности (по оценкам ОАО «Связьинвест», только список крупных общеизвестных компаний, находящихся под прямым или косвенным контролем государства, вместе с их существенными «дочками» уже насчитывает не менее тысячи)».

По материалам интернет-издания GAAP.ru



БЕЙКЕР ТИЛЛИ
РУСАУДИТ

Ведущая независимая аудиторско-консалтинговая компания
Член Baker Tilly International (138 компаний из 104 стран мира)
Ваш консультант при подготовке компании к привлечению
внешнего финансирования

Наши услуги в области МСФО:

- Сопровождение процесса подготовки к IPO
- Подготовка отчетности по МСФО
- Оценка для целей МСФО
- Внедрение МСФО (постановка трансформации)
- Постановка параллельного учета по МСФО
- Аудит отчетности по международным стандартам
- Совместная работа с Baker Tilly при проведении IPO на AIM

www.russaudit.ru

*Вы хотите работать в известной компании,
входящей в международную аудиторскую сеть?*

КОМПАНИЯ «БЕЙКЕР ТИЛЛИ РУСАУДИТ» ПРЕДЛАГАЕТ
ВАМ ПРИСОЕДИНИТЬСЯ К КОМАНДЕ ПРОФЕССИОНАЛОВ!

Мы рады видеть в рядах «Бейкер Тилли Русаудит» людей,
стремящихся к интересной работе, способных творчески подходить
к решению задач, желающих активно участвовать в развитии нашего бизнеса.

Основные принципы кадровой политики «Бейкер Тилли Русаудит»:

- построение отношений с персоналом на долгосрочной основе;
- направление усилий и средств на развитие возможностей каждого члена команды;
- возможность обучения, развития, карьерного роста – гарантируем.

ОБЪЕДИНИВ НАШ ОПЫТ С ВАШИМ ТАЛАНТОМ – МЫ ДОБЬЕМСЯ УСПЕХА!

пр-т. Мира, д. 95. Телефон: (495) 788-0906. Факс: (495) 647-2422



ПРОБЛЕМЫ и перспективы развития МСФО в Казахстане

Екатерина Капаева,
партнер компании «BDO Казахстан аудит»

Казахстан два года назад официально перешел на МСФО. У этого шага есть очевидные плюсы, такие как привлечение иностранных инвесторов и повышение качества принятия управленческих решений. Но имеются и проблемы, основная из которых – нехватка квалифицированных кадров, несмотря на наличие собственной системы сертификации специалистов.

Предпосылки перехода на МСФО

Мнения по внедрению МСФО в Казахстане до сих пор остаются полярными – от безусловной необходимости перехода до полного неприятия самой идеи внедрения. Известно, что степень раскрытия информации и ее качество имеют положительную связь с выгодами рынка капитала и, в частности, отрицательно связаны с ценой капитала. Вместе с тем далеко не все организации спешат раскрыть полную информацию, поскольку это зачастую связано с ценой ее раскрытия, как, например, в случае, когда информация может привести к потере конкурентных преимуществ на продуктовом рынке или может способствовать возникновению угрозы рейдерства. Необходимо помнить, что национальные политические и экономические силы во многом определяют порядок использования и применения учетных принципов и правил на практике.

По мнению автора, МСФО в Казахстане – необходимость. Это согласуется со стратегией президента Республики Казахстан Нурсултана Назарбаева о вхождении в 50 наиболее развитых стран мира, что невозможно сделать без надлежащей современной системы финансовой отчетности. Внедрение МСФО способствует переходу казахстанской экономики на качественно новый уровень развития, когда главными ценностями становится благоприятный инвестиционный климат, прозрачность финансовой отчетности, открытость, достоверность финансового положения и результатов деятельности компаний. В случае применения МСФО появляются новые финансовые инструменты, в активах отражаются инвестиции и обязательства компаний, контроль над которыми обеспечен непосредственным участием в капитале. Кроме того, скоро Казахстан вступит в ВТО, во всех странах-участниках которого бухгалтерская отчетность ведется по МСФО.

Внедрение МСФО

В Казахстане процесс внедрения МСФО начинался так же, как во многих странах, то есть еще до принятия соответствующего законодательства. Прежде всего необходимость в стандартах, обеспечивающих максимальную прозрачность, возникла на фондовом рынке, и Казахстанская фондовая биржа начала предъявлять требования к листинговым компаниям представлять отчетность по МСФО (Требования Казахстанской фондовой биржи, отраженные в Приложении 3 к Листинговым правилам АО «Казахстанская фондовая биржа», введенным в действие 01.03.02). Другим примером позитивного влияния рынка послужили запросы зарубежных инвесторов на представление от своих потенциальных казахстанских партнеров международной отчетности. Согласно законодательству, действовавшему до принятия в 2007 году новой редакции Закона РК от 28.02.07 №234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», переход на МСФО затрагивал все организации.

Новая редакция Закона содержит следующие положения:

1. Введена система, при которой финансовую отчетность в соответствии с МСФО обязаны составлять только субъекты крупного предпринимательства и организации публичного интереса¹. Субъекты малого и среднего предпринимательства формируют финансовую отчетность по национальным стандартам финансовой отчетности. При этом добровольный выбор применения МСФО для них не запрещен. Эти меры предприняты в рамках политики государства по развитию и поддержке частного предпринимательства.

Справка

Согласно закону Республики Казахстан от 28.02.07 №234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» финансовую отчетность по МСФО финансовые организации составляют с 1 января 2003 года, акционерные общества – с 1 января 2005 года и иные организации – с 1 января 2006 года (за исключением государственных учреждений).

2. Предусматривается повышение качества финансовой отчетности и возможность осуществления ее мониторинга путем установления определенного уровня требований к главным бухгалтерам организаций публичного интереса и создания депозитария финансовой отчетности.

3. Вводятся элементы саморегулирования сферы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, в частности, создание профессиональных некоммерческих общественных объединений.

4. Введено понятие Консультативного органа, состоящего из представителей профессиональных организаций, государственных органов и других организаций.

5. Введено требование аккредитации профессиональных организаций бухгалтеров и организаций по профессиональной сертификации бухгалтеров.

Сегодня для предприятий малого и среднего бизнеса вопрос применения МСФО рассматривается с позиции мотивации самого предприятия – нужно им это или нет. Тот, для кого это необходимо, давно нашел способы перейти на МСФО, и надо отметить, что новый закон о бухгалтерском учете предусматривает большой круг хозяйствующих субъектов, к

¹ Это финансовые организации, акционерные общества (за исключением некоммерческих), организации-недропользователи (кроме организаций, добывающих общераспространенные полезные ископаемые) и организации, в уставных капиталах которых имеется доля участия государства, а также государственные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения (п. 7 ст. 1 Закона). – *Прим. ред.*

которым применение МСФО не обязательно или не обязательно в полном объеме.

Однако переход на МСФО открывает не только новые возможности для компаний, но и таит в себе значительные трудности.

Проблемные вопросы перехода на МСФО

В соответствии с Законом Республики Казахстан от 24.03.98 № 213-1 «О нормативных правовых актах» таким актом является письменный официальный документ установленной формы, принятый на референдуме либо уполномоченным органом или должностным лицом государства, устанавливающий правовые нормы, изменяющий, прекращающий или приостанавливающий их действие, а законодательством – совокупность нормативных правовых актов, принятых в установленном порядке. В связи с этим МСФО не могут признаваться нормативными правовыми актами в системе законодательства Республики Казахстан. Помимо этого, существует ряд проблем, которые еще предстоит решить – отсутствие согласованности МСФО с другими отраслями законодательства, существенное отставание по времени публикации изменений международных стандартов, нехватка квалифицированных кадров и слабая отлаженность национальной системы профессиональной сертификации.

Несо согласованность другого законодательства с МСФО

Действующее налоговое законодательство не всегда позволяет переложить данные бухгалтерского учета для их применения в налоговых целях. Эту проблему призван урегулировать новый Налоговый кодекс Республики Казахстан. Примерами «проблемных» моментов являются переоценка и обесценение активов, их классификация в качестве того или иного актива, учет в функциональной

валюте и полезного срока использования. Анализ положений Налогового кодекса в сопоставлении с МСФО выявляет конфликтные ситуации, возникновение которых неизбежно при проведении налоговых проверок. Прежде всего подобные ситуации обусловлены следующими обстоятельствами:

- в ряде случаев МСФО предполагает разные или альтернативные подходы к объектам учета и требует применения профессионального суждения;
- при учете актива МСФО не принимает во внимание право собственности на данный актив, а основывается на передаче существенной доли рисков и вознаграждения, связанных с данным активом;
- МСФО подвержены частым изменениям, вносимым IASB, что может нивелировать все попытки приведения налогового законодательства в соответствие с МСФО по состоянию на определенную дату.

Запаздывание официальной публикации изменений

Еще одной проблемой перехода на МСФО является существенная разница во времени между принятием изменений МСФО и их официальной публикацией в Республике. Это создает массу неудобств при подготовке отчетности, так как в соответствии с требованием МСФО необходимо раскрытие информации о влиянии на финансовую отчетность вводимых в будущем изменений в стандартах, вновь вводимых стандартов, а также принятых и вводимых в действие ПКИ, выпущенных Комитетом по интерпретациям.

Нехватка кадров

Одной из важнейших проблем, связанных с МСФО, по-прежнему является отсутствие достаточного количества квалифицированных кадров. Причем речь идет не только о подготовке отчетности, но и о понимании и ее использовании. Палатой аудиторов Казах-

стана в 2001 году после многочисленных и длительных переговоров было принято решение о разработке уникальной программы сертификации бухгалтеров и аудиторов. Она должна была помочь в переходе с бывших советских финансовых актов к международным нормам и дать возможность людям повышать свой профессиональный уровень. Позднее к Казахстану подключились страны Центральной Азии, Россия, Украина, а затем и другие страны СНГ. В итоге в 2001 году был создан Евразийский совет сертифицированных бухгалтеров и аудиторов (АССАА), который занимается разработкой экзаменационных программ для необходимых во всех отраслях специалистов в области бухгалтерского учета, управления финансами, экономики и аудита. Методика разрабатывалась при участии международных экспертов ведущих финансовых институтов и учреждений со всего мира. В 2005 году она была признана Международной федерацией сертифицированных бухгалтеров и аудиторов (IFAC). Сертификацию по упомянутой программе только за 5 лет прошли более 7 тыс. человек. И лидером здесь является Казахстан, где сертифицировано уже более 3 тыс. специалистов.

Наряду с широкомасштабной сертификацией CIPA в Казахстане уже несколько лет существует программа по изучению и сдаче соответствующего экзамена по МСФО DiplFR ACCA и начала развиваться такая же программа другого британского института – DiplFR IPFM.

Предстоящая работа

Законодательно установленный переход на МСФО невозможно обеспечить без мониторинга соблюдения требований законодательства о бухгалтерском учете и финансовой отчетности Республики Казахстан. Для реализации данной задачи Минфином ведется работа по созданию Депозитария финансо-

вой отчетности для организаций публичного интереса на примере Палаты компаний Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии. Депозитарий позволит проводить мониторинг перехода организаций на МСФО, пользователям финансовой отчетности – получить необходимую информацию, а также будет способствовать повышению качества и достоверности информации о финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Постановлением правительства РК от 29.08.07 № 760 утвержден План мероприятий по обеспечению перехода всех юридических лиц на МСФО на 2007–2009 годы, которым также предусмотрены мероприятия по выявлению организаций, обязанных перейти на МСФО и не перешедших. Кроме того, Министерство продолжает совместную работу с Акимами областей и городов Астаны и Алма-Аты по проведению анализа состояния перехода на МСФО подведомственными организациями. Данный анализ проводится на ежеквартальной основе, а его итоги представляются в Правительство РК.

В целях информационного обеспечения за счет выделенных средств из республиканского бюджета предполагается создать раздел по МСФО на сайте Минфина Казахстана, рассматривающий актуальные вопросы по бухгалтерскому учету и аудиту, практические аспекты перехода на МСФО и МСА, а также предоставляющий на доступном для пользователей языке информацию с международных сайтов Комитета по международным стандартам финансовой отчетности, Международной федерации бухгалтеров и многих других международных организаций.

Важно отметить, что переход Казахстана на международные стандарты требует изучения и, следовательно, заимствования положительной мировой практики, в связи с чем планируется продолжить активное участие в международном развитии системы бухгалтерского учета и аудита.

«Главное – законодательно обеспечить внедрение МСФО»



О том, какие законодательные действия необходимы для внедрения МСФО, как этот процесс проходил в Казахстане и какие вопросы еще предстоит решить, нам рассказала директор департамента развития бухгалтерского учета, аудиторской деятельности и финансового контроля Минфина Казахстана **Жамиля Айтжанова**.

– Какие задачи стояли перед Минфином Казахстана в связи с внедрением МСФО?

– В первую очередь Министерство финансов решало вопрос законодательного обеспечения перехода на МСФО – это получение права их применения в Казахстане. Для этого мы ввели в свое законодательство положение о том, что бухгалтер ведется по МСФО, официально опубликованным на государственном и русском языках. Получить разрешение на перевод на русский язык от Комитета по МСФО было гораздо сложнее, чем на казахский, поэтому в 2004 году мы перевели международные стандарты на государственный язык, а в прошлом году Комитет по МСФО предоставил переведенную для публикации в Казахстане версию 2006 года на русском языке. И в декабре 2007 года МСФО были опубликованы на русском языке официально. Второй задачей обеспечения перехода на МСФО была подготовка соответствующих кадров. Сначала этот процесс шел довольно хаотично, поскольку не было государственного регулирования. Новый закон от 28.02.07 №234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» внедрил в Казахстане систему профессиональной сертификации бухгалтеров. Согласно этому документу казахстанские организации, аккредитованные в Министерстве финансов Казахстана, выдают сертификаты профессионального бухгалтера, которые признаются наравне с сертификатами, выданными компаниями – действительными членами Международной федерации бухгалтеров. Обучение проводится по трем специальностям – бухгалтер по МСФО, гражданское и налоговое законодательство Казахстана. Третью задачу, которую Минфин Казахстана решал при переходе на МСФО, – обеспечение качества подготовки финансовой отчетности. Чтобы оценить имеющийся уровень, необходим мониторинг результатов применения компаниями МСФО. Проведение такого мониторинга – текущая задача Минфина. Для этого мы создаем депозитарий финансовой отчетности – электронную базу данных, куда будут сдавать свою отчетность все публичные компании. Кроме того, выполнение требований обязательной сертификации главных бухгалтеров также послужит улучшению качества отчетности.

– Что еще планируется сделать для облегчения внедрения МСФО в Казахстане?

– Необходимо привести другое законодательство в соответствие с терминологией МСФО, например налоговое или в области субъектов естественных монополий в части разработки тарифной политики. Этим мы сейчас занимаемся – анализируем, насколько надо приводить в соответствие и необходимо ли это

делать. По результатам процесса мониторинга, обучения, решения возникающих вопросов будут вноситься изменения в законодательство.

– Как восприняли необходимость перехода на МСФО предприятия Казахстана?

– На данный вопрос однозначного ответа нет. Однако думаю, что после утверждения закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» в феврале 2007 года в новой редакции приняли положительно, поскольку в соответствии с ним финансовую отчетность по МСФО обязаны составлять только организации публичного интереса и субъекты крупного предпринимательства. Отчетность по МСФО улучшит конкуренцию и прозрачность хозяйственной деятельности организации, а также облегчит свободное движение капитала на европейских рынках, что в свою очередь позволит развивать казахстанский бизнес на международном уровне.

– Как вы оцениваете опыт Казахстана по переходу на МСФО? Что положительного из него могут почерпнуть другие страны?

– Самое главное, как я уже говорила, – законодательно обеспечить внедрение международных стандартов финансовой отчетности. Если законодательной нормы нет, а применение просто рекомендуется, то эти положения не будут исполняться на практике. Второе – процесс подготовки кадров должен идти параллельно с внедрением. Причем, помимо международных, нужно будет вводить свою форму сертификации – национальную. Но так как законодательство в мире сейчас гармонизируется, то постепенно эти различия, я думаю, будут стираться.

– Сейчас в Казахстане идет процесс уже не перехода, а внедрения МСФО. К какому сроку, по вашему мнению, он уже будет налажен основательно?

– Пока сказать сложно. Но как только мы запустим депозитарий, станет видно, сколько организаций перешли на МСФО в действительности. Полагаю, на этот процесс понадобится еще года два.

«На рынке аудиторов нехватка квалифицированных кадров»



Аудит является важной составляющей процесса отражения результатов деятельности компании. О том, каково положение на рынке аудита в Казахстане, какие задачи необходимо еще решить, рассказывает **Алена Черненко**, управляющий директор Палаты аудиторов Республики Казахстан.

– Какова ситуация на рынке аудита?

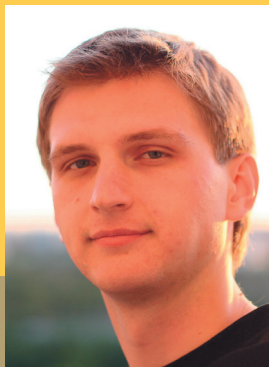
– Сейчас все усилия профессиональных сообществ направлены на повышение качества аудита, потому что это в значительной мере отражение уровня развития

бухгалтерского учета. Качеству аудита будет способствовать тот факт, что сегодня уже 12 аудиторских компаний страны, которые являются членами ПАО «Палата аудиторов РК», стали полноценными членами международной аудиторской сети. У нас есть фирмы, которым доверяется аудирование проектов Всемирного банка, причем не только в Казахстане и СНГ. Этому предшествовали серьезное обучение, стажировки специалистов на лондонской, американской, канадской фондовых биржах и, естественно, большие затраты сил, усердие и терпение самих обучающихся. Аудиторы с международными сертификатами поднимают престиж отечественного бизнеса и всей страны, их заключения авторитетны, они способствуют притоку инвестиций. Можно сказать, что конкурентоспособность страны – это и конкурентоспособность ее аудита. С февраля текущего года рабочей группой Правительства, а затем Мажилиса Парламента РК, с участием заинтересованных государственных органов и общественных организаций, в том числе двух аккредитованных профессиональных аудиторских организаций, рассматривается законопроект «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты РК по вопросам аудиторской деятельности». При его разработке ставились следующие цели: контроль качества, повышение уровня образования, улучшение качества саморегулирования профессии путем создания условий для функционирования нескольких профессиональных аудиторских организаций. Кроме того, рассматривалась задача совершенствования системы аттестации аудиторов, а также порядка осуществления контроля за соблюдением законодательства аудиторами и аудиторскими организациями. До 2007 года Палата аудиторов была на рынке единственной организацией, объединяющей аудиторов (общественная организация была перерегистрирована в профессиональную аудиторскую). В ее состав входят 110 аудиторских организаций, в том числе компании «большой четверки» и «BDO Казахстан-аудит», и более 400 аудиторов (на данный момент это более 80% от общего числа практикующих аудиторов). Палатой аудиторов в 1999 году была учреждена Квалификационная комиссия по аттестации аудиторов, которая разработала систему экзаменации на основе МСФО и требований Международной федерации бухгалтеров (IFAC). Систематически два раза в год проводилась сертификация кандидатов в аудиторы, по итогам которой присваивалась соответствующая квалификация. Хотя сейчас на рынке аудиторов существует нехватка достаточного количества квалифицированных кадров, по ряду причин, независящих от Палаты, сертификация на время приостановлена.

– Как вам кажется, как ситуация будет развиваться дальше?

– Не могу говорить определенно, потому что законопроект еще не утвержден, но Мажилисом Парламента РК он принят во втором чтении с учетом предложений рабочей группы. Пока все оптимистично. Я предполагаю, что аудиторская деятельность в Казахстане усилиями Палаты аудиторов при поддержке бизнес-сообщества непременно получит дальнейшее развитие. ■

Беседовала Валерия Силифанова



С места – в карьеру

Владимир Митюшенков,
старший специалист отдела бизнес-консультирования
компании «Эрнст энд Янг»

Сегодня молодым специалистам, желающим реализовать свои карьерные устремления, приходится одновременно и проще, и сложнее, чем их предшественникам. Сложнее, потому что никто не примет тебя на работу «по распределению». Проще – потому что открывающиеся молодым и активным перспективы чрезвычайно широки. Надо лишь правильно расставить приоритеты. А помочь в этом могут квалифицированные HR-специалисты. О своем опыте успешного трудоустройства с помощью агентства Coleman Services рассказывает Владимир Митюшенков, старший специалист отдела бизнес-консультирования компании «Эрнст энд Янг».

Владимир, вы начали работать, будучи студентом. С чего началась ваша карьера?

На последних курсах института я устроился в компанию «Шлюмберже» – сопровождать внедрение и поддерживать CRM-систему Siebel. Это была хорошая возможность понять финансовую структуру компании и специфику управленческого учета. Окончив институт, я с удовольствием принял предложение поработать в финансовом отделе одного из филиалов компании в Нефтеюганске. Со временем я стал заниматься внутренним аудитом, бюджетированием и консолидацией отчетности.

И все же была причина, заставившая вас задуматься о смене работы?

Дело в том, что мне всегда был интересен консалтинг, и однажды я понял, что сейчас как раз такой момент, когда я хочу и могу этим заниматься. Конечно, я осознавал, что смена рабо-

ты – непростой шаг. В моем случае все осложнялось еще и тем, что я физически находился за сотни километров от Москвы. Поэтому поиск вакансии я доверил агентству.

Оправдала ли работа специалистов Coleman Services ваши ожидания?

По моему мнению, главное в работе HR – это четкое понимание сферы деятельности, в которой ведется поиск, ответственность и лояльность. Сотрудники Coleman Services, несомненно, обладают этими качествами. Когда я обратился в агентство, мне было озвучено четыре-пять вариантов, впоследствии список предложений значительно вырос. Выбор был разнообразный – российские и зарубежные банки, производственные компании... В Coleman Services мне помогли скоординировать график собеседований, агентство выступало буфером между мной и потенциальными работодателями по основным вопросам – по моему, именно так и должны работать профессионалы.

Насколько консультации HR-специалистов оказались необходимы и своевременны для вас?

Я особенно не колебался при выборе будущего работодателя, так как мне давно хотелось поработать в более широкой области финансового анализа, я выбрал неиндустриальное направление. Компания «Эрнст энд Янг» широко славится своим сильным консультационным отделом, поэтому мой приоритет был определен. И я искренне благодарен работникам Coleman Services за внимательность и своевременную поддержку.

ИЗМЕНЕНИЯ в МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 27

Галина Рыльцова,

партнер отдела консультационных услуг в области финансовой отчетности
компании PricewaterhouseCoopers

Комитет по МСФО в январе 2008 года выпустил пересмотренные стандарты по объединению бизнесов и составлению консолидированной финансовой отчетности. Внесенные поправки значительно изменяют подход к отражению в учете операций по объединению компаний, в том числе порядок расчета выплат за приобретаемый бизнес, оценки гудвила и доли меньшинства. Специалистам компаний, планирующих в ближайшем будущем осуществить подобного рода операции, стоит заранее ознакомиться с новыми правилами, поскольку они могут повлиять на состав подготовительных работ по приобретению или продаже доли в компаниях, а также на показатели консолидированной финансовой отчетности.

Публикация новой редакции МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов» (Business Combinations) и МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (Consolidated and Separate Financial Statements) является результатом совместной работы Комитета по МСФО (IASB) и Совета по стандартам финансового учета США (FASB) по сближению учета операций объединения бизнесов. FASB в декабре 2007 года внес изменения в SFAS 141 «Объединение бизнесов» (Business Combinations) и аналогичный стандарт по консолидированной финансовой отчетности SFAS 160 «Доля участия, не обес-

печивающая контроль в консолидированной отчетности» (Noncontrolling Interests in Consolidated Financial Statements).

Изменения в МСФО (IFRS) 3

В стандарт внесены изменения, которые могут привести к изменениям некоторых показателей финансовой отчетности (например, суммы вознаграждения за приобретенную компанию, признанного гудвила и финансового результата операции). Расширена сфера применения стандарта: объединение компаний взаимного участия¹ (таких как типичные

¹ Сделки, связанные с объединением компаний взаимного участия, в Европе встречаются редко, и в их отношении не было установлено четких правил.

кооперативные объединения и паевые фонды) и объединение бизнесов на основании контракта также должны будут учитываться в соответствии с требованиями измененных стандартов. Ранее вопросы учета такого объединения бизнесов не были рассмотрены в МСФО.

Вознаграждение

Вознаграждением является сумма, выплаченная за приобретенный бизнес. В этом разделе произошли наиболее значительные изменения. Любое объединение бизнесов предполагает расходы – оплату банковских услуг, услуг юристов и бухгалтеров. Затраты по сделке больше не включаются в общую сумму вознаграждения, выплачиваемого при покупке бизнеса, а также не являются активами приобретаемого бизнеса, которые признаются при приобретении. В соответствии с измененными правилами затраты по сделке должны относиться на расходы по мере возникновения и получения сопутствующих услуг.

Вознаграждение теперь включает справедливую стоимость всей доли, которая раньше могла принадлежать покупателю в приобретенном бизнесе. К ней относится любая доля в ассоциированной компании или в совместном предприятии, прочее долевое участие в капитале приобретенного бизнеса. Если до покупки они не учитывались по справедливой стоимости, то на дату приобретения производится их переоценка, а изменения отражаются в отчете о прибылях и убытках покупателя. Считается, что вся доля в капитале, принадлежащая покупателю на момент покупки, уступается им в целях приобретения бизнеса, и при ее мнимой продаже возникает прибыль или убыток. При превышении справедливой стоимости доли над учетной отражается прибыль. Если балансовая стоимость доли превышает справедливую и сумма такого обесценения не была отражена ранее, то в результате сделки отражается убыток.

Справка

Новая редакция МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов» (Business Combinations) и МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (Consolidated and Separate Financial Statements) должна применяться для отчетных периодов, начинающихся с 1 июля 2009 года. Разрешается досрочное применение изменений после 30 июня 2007.

Обе новые версии стандартов должны применяться одновременно, и факт досрочного применения компаниям нужно раскрывать в примечаниях к отчетности.

Выплата части вознаграждения при объединении бизнесов часто зависит от будущих событий (например, будущих финансовых показателей компании или результатов значительного проекта). Такую часть называют условным вознаграждением. В новой редакции изменены требования признания условного вознаграждения. Покупатель может пожелать произвести платежи, только если бизнес будет вести успешную деятельность, а продавец заинтересован в получении полной стоимости своего бизнеса.

Согласно новой редакции МСФО (IFRS) 3 условное вознаграждение должно признаваться по справедливой стоимости, даже если на дату приобретения нет уверенности в его выплате. Раньше изменение суммы условного вознаграждения относилось на гудвил. Согласно пересмотренному стандарту оно отражается в отчете о прибылях и убытках. Например, если приобретенная компания добьется высоких показателей, то обязательство покупателя, которое зависит от этих результатов, возрастет, и в результате он признает расходы. Покупатели бизнеса должны будут раскрывать этот компонент результатов деятельности в примечаниях к отчетности: приобретенный бизнес имеет хо-

рошие результаты деятельности, но прибыль снижается из-за дополнительных выплат, причитающихся продавцу. При уменьшении обязательства, например из-за невозможности достижения оговоренных результатов, снижение суммы ожидаемых платежей учитывается как доход.

Оценка гудвила и долей участия, не обеспечивающих контроль

Требование признания «полного гудвила», принятое в новой редакции МСФО (IFRS) 3, являлось одним из наиболее противоречивых предложений проекта. Оно заключалось в том, что при объединении бизнесов, когда покупатель получает контрольный пакет акций, но не 100% приобретенной компании, он должен признать весь гудвил приобретаемой компании, включая гудвил, распределяемый на долю меньшинства.

Благодаря тому, что Комитет по МСФО принял поправку, разрешающую применять этот метод, компании теперь могут использовать два подхода при определении гудвила (который по-прежнему является остаточной величиной) и доли меньшинства.

Первый подход аналогичен методу, предусмотренному текущей редакцией МСФО (IFRS) 3: гудвил представляет собой разницу между выплаченным вознаграждением и долей покупателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых¹ активов и обязательств и условных обязательств². Это метод определения «частичного гудвила», поскольку доля участия, не обеспечивающая контроль (то есть доля меньшинства), не включает соответствующий ей гудвил.

Может применяться и метод «полного гудвила». В этом случае он признается в отношении как доли участия, не обеспечиваю-

щей контроль над дочерней компанией (то есть доли меньшинства), так и доли участия, обеспечивающей контроль. Таким образом, доля миноритарных акционеров и гудвил, отраженный на балансе компании-покупателя в консолидированной отчетности, увеличиваются на сумму гудвила, относящегося к доле меньшинства.

Пример

Компания «Альфа» приобрела 80% акционерного капитала компании «Бета» за 150 000 млн руб. Справедливая стоимость идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретенного бизнеса на дату приобретения составляет 120 000 млн руб. В соответствии с первым методом гудвил составит 54 000 млн руб. $(150\,000 - (120\,000 \times 80\%))$. В соответствии с методом «полного гудвила» гудвил составит 67 500 млн руб. $(54\,000 / 80\%)$, если справедливая стоимость доли меньшинства составляет 37 500 млн руб.

Стандарт дает возможность выбора метода отражения гудвила по каждой операции объединения бизнесов отдельно. Это одно из основных отличий от аналогичного стандарта по US GAAP, согласно которому доля участия, не обеспечивающая контроль, подлежит оценке по справедливой стоимости и во всех случаях признается «полный гудвил».

Условия отражения приобретений по выгодной цене остаются без изменений, сохраняется требование по немедленному признанию отрицательного гудвила в отчете о прибылях и убытках.

Компании, планирующей в будущем приобретение доли участия, не обеспечивающей контроль над дочерней компанией, следует рассмотреть вариант отражения такой доли по справедливой стоимости и признания

¹ Актив является идентифицируемым, если он отделяем или возникает из контрактных или юридических прав.

² Подробнее об этом см. статью «Особенности составления консолидированного баланса по МСФО» («МСФО: практика применения», 2006, № 5, с. 53). – Прим. ред.

полного гудвила при объединении бизнесов. В этом случае при приобретении в будущем доли участия, не обеспечивающей контроль, разница между выплаченным за нее вознаграждением и ее стоимостью, отраженной в отчетности, будет меньше, что, соответственно, сократит величину уменьшения капитала. Решение в отношении оценки доли участия, не обеспечивающей контроль, может повлиять на показатели, связанные с капиталом, устанавливаемые в ряде регулируемых отраслей, таких как банковская сфера и сфера страхования. Например, на показатель долгосрочной ликвидности компании влияет отношение заемного капитала к собственному (debt to equity ratio) или коэффициент обеспеченности процентов по кредитам (interest coverage ratio).

Признание активов и обязательств

Новая редакция МСФО (IFRS) 3 не содержит значительных изменений в отношении признания в бухгалтерском балансе активов и обязательств. Сохраняется необходимость признания всех идентифицируемых активов и обязательств приобретаемой компании. Большая часть активов признается по справедливой стоимости, за исключением некоторых статей, например отложенный налог и пенсионные обязательства.

МСФО (IAS) 27: модель материнской компании и экономического субъекта

В современной практике применения МСФО (IAS) 27 при учете приобретения и продажи доли меньшинства в основном используется модель материнской компании. Она рассматривает финансовую отчетность с точки зрения ее контролирурующих акционеров. При покупке дополнительной доли, не обеспечивающей контроль, компания отражает дополнительный гудвил, а при ее выбытии – прибыль или убыток.

Внесенные поправки требуют отражения таких операций на основе модели экономического субъекта, которая подразумевает, что все владельцы долей в уставном капитале являются акционерами организации, даже если они не акционеры материнской компании.

При использовании подхода экономического субъекта любая операция с долей, не обеспечивающей контроль, которая не приводит к его изменению, отражается непосредственно на счетах капитала; разница между выплаченной или полученной суммой и долей, не обеспечивающей контроль, отражается по дебету или кредиту капитала. Это означает, что компания не будет отражать дополнительный гудвил при покупке доли, не обеспечивающей контроль, и прибыль или убыток при ее выбытии.

Например, частичное выбытие доли участия в дочерней компании при сохранении контроля у материнской не приводит к возникновению прибыли или убытка, а является основанием для увеличения или уменьшения капитала. Приобретение некоторой или всей доли меньшинства рассматривается как операция, аналогичная выкупу собственных акций у акционеров, и отражается в капитале.

Если в результате продажи доли в дочерней компании происходит потеря контроля, но сохраняется значительное влияние, то

вакансии

на правах рекламы

ВЕДУЩИЙ СПЕЦИАЛИСТ ОТДЕЛА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Требования: Высшее финансовое образование, обязательно ДипИФР или АССА, возможно на стадии обучения, опыт работы с МСФО от 2-х лет

Обязанности: Трансформация, составление и консолидация финансовой отчетности по МСФО, взаимодействие с внешними аудиторами (Big 4), подготовка Холдинга для выхода на IPO

Условия: Зарплата высокая, официальная; ДМС, оплата отпусков, больничных, обучение

Контакты: Тел. 649 35 81, доб. 137, Мария, m.runova@rimera.com

оставшаяся часть будет учитываться как инвестиция в ассоциированную компанию согласно МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные организации» (Investments in Associates). При полной утрате влияния оставшаяся часть доли отражается как финансовый актив согласно МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement).

В любом случае при потере контроля производится переоценка оставшейся доли участия по справедливой стоимости с отражением изменений в составе прибыли или убытка от выбытия дочерней фирмы.

Влияние поправок на отчетность по МСФО

Поскольку новые редакции МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 27 в значительной степени изменяют учетные подходы при отражении операций по объединению бизнесов, это окажет влияние на процесс составления отчетности по МСФО. Новые стандарты могут:

- повлиять на переговоры о приобретении и на структуру сделок с целью уменьшения нежелательного влияния на доходы. Например, признание полного гудвила увеличивает сумму чистых активов, отраженных в бухгалтерском балансе. Потенциальный негативный эффект заключается в том, что впоследствии увеличивается обесценение гудвила;

- потенциально повлиять на объем и глубину финансово-экономического анализа и масштаб мероприятий по сбору информации до приобретения. Как и ранее, многие активы и обязательства будут оцениваться по справедливой стоимости, включая нематериальные активы и условные обязательства. Пересмотренный стандарт сохраняет требование идентификации нематериальных активов, при этом очень небольшое число нематериальных активов исключается из требований идентификации и оценки. Поэтому там, где это возможно, до приобретения не-

обходимо разработать модель для определения потенциального влияния характера и возможной стоимости приобретаемых в составе бизнеса нематериальных активов на финансовые результаты компании-покупателя после приобретения. Полученные результаты могут повлиять на объем и сроки осуществления покупателем финансово-экономического анализа;

- потребовать разработки новой политики и процедур с целью отслеживания и определения изменений справедливой стоимости некоторых активов и обязательств. Стандарт требует переоценивать все существующие доли в приобретенных компаниях по справедливой стоимости; любые прибыли от переоценки плюс любые ранее отраженные в составе резервов изменения справедливой стоимости учитываются в отчете о прибылях и убытках. Для этого потребуется детально отслеживать данные по каждой инвестиции, включая подробную информацию о балансовой стоимости и последующих переоценках;

- потребовать раннего вовлечения в процесс бухгалтеров и юристов, а также дополнительного привлечения специалистов в области оценки. Если какая-либо часть процесса оценки по справедливой стоимости не будет завершена, потребуется раскрыть информацию о соответствующих статьях, объяснить причины и любые корректировки к ранее отраженной справедливой стоимости;

- повлиять на объем информации, предоставляемой заинтересованным сторонам. Раскрытие информации после приобретения включает: показатели годовой выручки и прибыли, рассчитанные, как если бы сделки были завершены в начале финансового года, анализ общей суммы приобретенной дебиторской задолженности по договорам, ее справедливой стоимости, а также оценку различных вариантов исхода событий, относящихся к условному вознаграждению. Такую информацию собрать за короткий срок довольно сложно.

Советы по применению новых редакций МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 27

Для того чтобы облегчить переход к применению новых редакций стандартов и уменьшить количество возможных ошибок, мы попросили членов Экспертного совета журнала дать практические рекомендации для читателей.

Александра Озерянова, финансовый директор ООО «ДжекПот»



Изменение порядка расчета вознаграждения, во-первых, приведет к ухудшению показателей финансовой отчетности компаний, а во-вторых, к появлению еще одного различия между бухгалтерской и управленческой отчетностями, поскольку в последней все расходы, понесенные на проект покупки, будут капитализироваться в его стоимости.

Несмотря на то что теперь компании смогут использовать два метода для расчета и отражения в отчетности гудвила, думаю, что метод «полного гудвила» не будет пользоваться популярностью, поскольку его использование приведет к полученному расчетным путем завышению валюты баланса.

Наиболее интересным и сложным вопросом применения МСФО (IFRS) 3 останется определение синергии от объединения бизнесов и распределение гудвила на нематериальные активы, созданные приобретенной компанией.

МСФО не описывают порядок распределения гудвила, однако на практике используется следующий метод.

Шаг 1. Определяется синергетический эффект от покупки, который бывает двух видов:

- специфическая синергия, то есть эффект от объединения, который может получить только эта компания-покупатель;
- рыночная синергия, то есть эффект от объединения, который могла бы получить в результате покупки любая компания. Она должна быть оценена и капитализирована в стоимости определенного нематериального актива, который с ней связан (бренд, клиентская база, методика организации производства и т.д.).

Шаг 2. Оценка синергии. Этот этап выполняют оценщики. Полученная от объединения синергия распределяется на объекты приобретенного бизнеса.

Шаг 3. Распределение гудвила на приобретенные активы в отчетности.

Рассмотрим пример. При покупке компании за \$10 млн справедливая стоимость приобретенных чистых активов составила \$8 млн, соответственно, полученный от покупки гудвил – \$2 млн. Пусть согласно расчетам оценщиков рыночная синергия составляет \$0,5 млн и другой синергии нет. Синергетический эффект связан с брендом приобретенной компании, поэтому в консолидированном балансе отдельной строкой в составе НМА будет показана стоимость бренда в размере \$0,5 млн, а гудвил составит \$1,5 млн.

Ольга Королёва, главный бухгалтер ОАО «Связьинвест»



Согласно новой версии стандартов все затраты, сопутствующие приобретению долей, не должны включаться в цену приобретения и отражаться в отчете о прибылях и убытках по мере их возникновения. Если не брать во внимание финансово-экономические последствия данного подхода (уменьшение активов и увеличение расходных статей вследствие запрета капитализации таких затрат), а рассматривать только учетные аспекты, то налицо некоторое облегчение работы по учету приобретений. Это связано с отсутствием необходимости в отдельном определении и учете затрат по сделкам.

Еще одним важным добавлением является ограничение срока корректировок гудвила, которые теперь допускаются только в течение одного года с момента приобретения. Таким образом, у компании-покупателя есть только год на проведение оценки всех активов приобретаемой компании, включая оценку основных средств и нематериальных активов. Следует отметить, что чем больше масштаб приобретаемой компании, тем существеннее могут оказаться ресурсы (финансовые и трудовые), необходимые для проведения оценочных процедур в установленный срок. Зная по опыту, как порой труден и продолжителен процесс оценки основных средств крупных производственных предприятий, можно предположить, что выполнить это новое требование стандарта будет очень сложно. Поэтому при подготовке к покупке желательно заранее начать работы по оценке приобретаемой компании. ■

ГОСУДАРСТВЕННЫЕ субсидии: учет и налогообложение

Антон Каланов

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

МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» предписывает различные варианты учета бюджетных денежных средств в зависимости от целей, на которые они выделяются. Специалисту по МСФО нужно анализировать каждый договор и четко понимать, зачем выделена субсидия и как ее отразить. Кроме того, существуют проблемы в учете налога на прибыль и НДС, которые нужно решить для правильного учета поступления и расходования государственной помощи.

Несмотря на то что МСФО (IAS) 20 не считается сложным стандартом, на практике предприятия, получающие государственное финансирование, сталкиваются с целым рядом проблем, в том числе связанных как с бухгалтерским, так и с налоговым учетом государственных субсидий¹.

Учет в зависимости от целей финансирования

Порядок учета государственных субсидий различается в зависимости от того, на какие цели предоставлены данные средства.

Приобретение амортизируемых активов

Государственная помощь чаще всего выдается для приобретения основных средств, нематериальных активов, предметов лизинга, а также осуществления иных капитальных вложений (достройка, реконструкция, модернизация амортизируемых основных средств и т.п.).

В этом случае полученные средства учитываются в качестве доходов будущих периодов. После признания расходов (начисления амортизации по объектам, приобретенным за счет средств целевого финансирования либо полученным в виде целевого финанси-

¹ Дополнительно см. статью «Государственные субсидии: сфера применения и основные принципы учета» («МСФО: практика применения», 2008, № 3, с. 22). – Прим. ред.

рования) соответствующие суммы, учтенные в составе доходов будущих периодов, списываются на прочие операционные доходы. Оставшиеся средства продолжают отражаться в составе доходов будущих периодов до осуществления соответствующих расходов. Таким образом достигается компенсация произведенных затрат.

Пример

ЗАО «Нефтехим» в феврале 2007 года получило бюджетные средства в размере 900 тыс. руб. на приобретение фильтров для основного производства. Компания не сомневается, что сможет выполнить условия предоставления субсидии. Получение средств отражено в учете следующей проводкой, тыс. руб.:

Д-т Денежные средства с ограничениями	900
К-т Доходы будущих периодов	900

В апреле 2007 года были приобретены фильтры стоимостью 1180 тыс. руб. Операция приобретения отражена в учете, тыс. руб.:

Д-т ОС, не готовые к использованию	1180
К-т Денежные средства с ограничениями	1180

В июне 2007 года фильтры были подготовлены к использованию и введены в эксплуатацию. Операция отражена в учете, тыс. руб.:

Д-т Основные средства	1180
К-т ОС, не готовые к использованию	1180

Организация принимает решение амортизировать объект линейным методом и установить срок полезного использования 100 месяцев. Соответственно, начиная с июля 2007 года сумма ежемесячно начисляемой амортизации составит 11,8 тыс. руб. ($1180 / 100$), которая будет отражаться в учете следующей проводкой, тыс. руб.:

Д-т Расходы по амортизации	11,8
К-т Накопленная амортизация ОС	11,8

Пропорциональная сумма в размере 9 тыс. руб. ($900 / 1180 \times 11,8$) должна быть отражена и в составе прочих доходов, тыс. руб.:

Д-т Доходы будущих периодов	9
К-т Признание госпомощи (ОПУ)	9

После полного погашения стоимости актива счет «Доходы будущих периодов» будет закрыт.

Если выбытие объекта основных средств произойдет ранее начисления амортизации в полном объеме (по причине продажи, ликвидации и т.п.), то остаток на счете должен быть списан.

Пусть в середине 2009 года при аварии фильтры были повреждены и не подлежат восстановлению. К этому моменту срок фактического использования составил 25 месяцев, сумма начисленной амортизации – 295 тыс. руб., остаточная стоимость – 885 тыс. руб. Их списание и признание государственной помощи отражается проводкой, тыс. руб.:

Д-т Накопленная амортизация ОС	295
К-т Основные средства	295

Д-т Убыток от выбытия ОС	885
К-т Основные средства	885

Д-т Доходы будущих периодов	675
К-т Признание госпомощи	675

Если компания обязана возратить бюджетные средства или их часть, доход признаваться не будет.

Приобретение внеоборотных активов, не подлежащих амортизации

Для таких активов МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» (Accounting of Government Grants and Disclosure of Government Assistance) устанавливает особые правила учета. Доходы признаются в течение периода признания расходов, связанных с выполнением условий предоставления бюджетных средств. Чаще всего таким активом является земля. Например, предприятие может получить от администрации земельный участок в собственность для расширения производства (например, строительства склада), оценку полученного земельного участка оно будет производить в соответствии с пар. 23 МСФО (IAS) 20 по справедливой стоимости. В этом случае величина средств целевого фи-

нансирования, соответствующая оценке земельного участка и отраженная в составе доходов будущих периодов, будет списываться на прочие доходы по мере начисления амортизации по построенному зданию склада.

Возможна ситуация, когда компания не будет нести расходы. По мнению автора, порядок учета таких поступлений аналогичен учету поступлений на возмещение убытков: доход допустимо отражать единовременно в момент выполнения условий признания государственной помощи.

Приобретение оборотных активов и осуществление текущих расходов

В случае получения государственной помощи для приобретения оборотных активов или осуществления текущих расходов сумма целевого финансирования согласно пар. 12 МСФО (IAS) 20 признается в доходах при отпуске материально-производственных запасов в производство продукции, на выполнение работ (оказание услуг) и при прочем выбытии таких активов.

Таким образом, при получении целевого финансирования, предназначенного для выплаты заработной платы, приобретения работ и услуг, оплаты процентов по заемным средствам, не подлежащих капитализации, и т.п. доходы признаются в периоде признания соответствующих расходов в отчете о прибылях и убытках. Исключение составляют случаи, когда работы (услуги) и заработная плата начисляются при осуществлении капитальных расходов – в такой ситуации доходы будут признаваться по мере начисления амортизации объектов, в стоимости которых капитализированы данные расходы.

Пример

Организация получила муниципальные средства в размере 1350 тыс. руб. на приобретение:

- щебня для ремонта автодорог на сумму 600 тыс. руб.;
- ГСМ для эксплуатации техники на сумму 450 тыс. руб.;

- строительных материалов на сумму 300 тыс. руб. для реконструкции производственных мощностей.

По итогам отчетного периода было отпущено в производство щебня на сумму 450 тыс. руб. и ГСМ на сумму 200 тыс. руб. Отражение признания госпомощи в учете, тыс. руб.:

Д-т Доходы будущих периодов 650

К-т Признание госпомощи 650

На реконструкцию было отпущено строительных материалов на сумму 150 тыс. руб. Поскольку затраты на реконструкцию представляют собой капитальные расходы, целевое финансирование будет отражаться в составе прочих доходов только по мере начисления амортизации по объекту после проведения реконструкции.

Итого в отчетном году будут признаны текущие расходы на сумму 650 тыс. руб. и отражены прочие доходы в размере 650 тыс. руб. Оставшиеся 700 тыс. руб. будут признаны в доходах в последующих периодах.

Финансирование расходов (покрытие убытков)

Нередко договоры на государственные закупки оформляются в виде договоров целевого финансирования. Важно помнить, что контракты могут иметь разные формы и условия, имеющие сходство с государственной помощью, например, в них часто указывается, что средства выделяются в качестве компенсации расходов. Для правильного учета нужно анализировать экономический смысл договоров компании.

Например, средства, выделяемые организациям при условии оказания ими услуг по государственным регулируемым тарифам (для отдельных льготированных категорий либо для всех покупателей), являются выручкой независимо от того, как оформлен договор (государственный контракт или бюджетная роспись) и какие он содержит объяснения причин выделения средств (оплата услуг компании, возмещение убытков компании,

целевое финансирование и т.п.). Получаемые из бюджета в этом случае средства являются по своему экономическому содержанию оплатой услуг, оказанных компанией. Значит, стандарт по учету государственной помощи (кроме требований раскрытия) не должен применяться. В этом случае нужно руководствоваться МСФО (IAS) 18 «Выручка» (Revenue) и отражать субсидии в составе доходов от обычных видов деятельности.

Учет компенсации убытков (расходов) существенно отличается от описанной выше ситуации: применяется МСФО (IAS) 20, согласно которому прочие доходы отражаются в момент возникновения уверенности в возможности признания государственной помощи. Для того чтобы не ошибиться при определении порядка учета, специалисту по МСФО нужно проанализировать, что является причиной получения средств. Если она не связана с деятельностью компании по выполнению определенных работ или поставке товаров (на сторону или своим работникам) и/или размер компенсации заранее не определен, то это компенсация убытков, а не выручка.

В примечаниях к отчетности нужно раскрыть характер и величину бюджетных средств, признанных в бухгалтерском учете в отчетном году, а также факт получения бюджетных средств, если они выделены в качестве компенсации убытков (расходов) предыдущих периодов (пар. 22 МСФО (IAS) 20).

Пример

ОАО «Перевозка» получает из бюджета целевое финансирование на покрытие убытков от оказания услуг отдельным категориям населения по регулируемым тарифам, а также на социальные нужды работников.

По итогам года компанией оказаны услуги на сумму 24 000 тыс. руб. В бюджете заложены компенсации для оказания услуг по ре-

гулируемым тарифам населению в размере 1100 тыс. руб. Фактически, по подсчетам компании, компенсация, исходя из реально оказанных услуг, должна составить 850 тыс. руб. За отчетный год на социальные нужды работников компанией израсходовано 870 тыс. руб. На финансирование этих расходов в бюджете была заложена сумма 340 тыс. руб.

Компания должна определить, имеется ли уверенность в получении бюджетных средств. Если средства уже получены либо предыдущий опыт показывает, что они обязательно будут, то признаются выручка в сумме 850 тыс. руб. и прочие доходы в размере 340 тыс. руб.

Учет при возврате целевого финансирования

Важной особенностью целевого финансирования является то, что бюджетные средства подлежат возврату в случаях их неиспользования в установленные сроки, а также при их нецелевом использовании получателем¹.

Рассмотрим основные последствия нецелевого использования с точки зрения учета.

Изъятие бюджетных средств

При нецелевом использовании бюджетных средств согласно ст. 289 Бюджетного кодекса РФ они могут быть изъяты у компании. Эта операция будет расцениваться МСФО (IAS) 20 как изменение оценок, а значит, в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors) отражается не ретроспективно, а с даты наступления события.

Если организация должна возвратить средства, признанные ранее в качестве государственной помощи, то согласно пар. 32 МСФО (IAS) 20 на сумму, подлежащую воз-

¹ Согласно ст.78 Федерального закона от 31.07.98 № 145-ФЗ «Бюджетный кодекс Российской Федерации». – Прим. ред.

врату, производится уменьшение целевого финансирования и отражается возникновение задолженности. Если остатков целевого финансирования недостаточно, отражаются убытки.

Кроме того, нужно проанализировать, не обесценилась ли стоимость актива, с которой было связано это целевое финансирование.

Наложение штрафов

Нецелевое использование бюджетных средств влечет наложение штрафов на должностных лиц организации или на организацию¹. Компания должна отразить их в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets).

Нецелевое использование бюджетных средств при наличии состава преступления

может повлечь также уголовные наказания должностных лиц. В данном случае специалисту по МСФО нужно применить профессиональное суждение и определить, нет ли необходимости раскрыть какую-либо важную информацию в отчетности в связи с данными событиями, а также нет ли сомнений в возможности применения допущения о непрерывности деятельности предприятия.

Особенности налогового учета целевого финансирования

При выборе методики учета налогов по государственным субсидиям специалистам компании желательно заблаговременно обосновать свой выбор – это облегчит прохождение аудиторской проверки и работу с представителями

ж у р н а л

МСФО
ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

ПРИГЛАШАЕТ К СОТРУДНИЧЕСТВУ

АВТОРОВ

специалистов по МСФО, практикующих аудиторов и консультантов



ЖДЕМ
от Вас интересные темы
и статьи

ВЫПЛАЧИВАЕМ
высокие авторские гонорары

За дополнительной информацией обращайтесь
к ответственному секретарю
Александре Соннинской.
Тел.: (495) 925-7743, 933-5445,
e-mail: sonninskaya@msfo-mag.ru



реклама

¹ Согласно ст. 15.14 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях. – Прим. ред.

налоговой инспекции. Рассмотрим возможные варианты учета налога на добавленную стоимость, а также особенности учета налога на прибыль.

НДС

Получение средств в виде целевого финансирования не приводит к возникновению базы по налогу на добавленную стоимость, если только эти средства непосредственно не связаны с реализацией подлежащих налогообложению товаров (работ, услуг)¹. При этом расходы, на осуществление которых организация получает целевое финансирование, как правило, включают в себя налог на добавленную стоимость. В этом случае возникает вопрос, каким образом следует учитывать «входящий» НДС. В рамках учета целевого финансирования это, наверное, один из самых неоднозначных вопросов.

В первую очередь следует отметить, что главой 21 НК РФ формально не установлен запрет на вычет НДС по расходам, оплаченным за счет целевого финансирования независимо от его источников. Но налоговые органы придерживаются мнения, что НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым за счет средств целевого бюджетного финансирования, вычету не подлежит, а покрывается за счет соответствующего источника.

Вместе с тем в прошлом году появилось постановление Президиума ВАС РФ от 04.09.07 №3266/07, в котором суд указал на возможность принятия к вычету сумм НДС, оплаченных за счет бюджетных средств. Основной аргумент – такой вычет прямо не запрещен Налоговым кодексом РФ.

Бухгалтерский учет компании будет зависеть от того, какую политику в отношении учета «входящего» НДС она примет. Рассмотрим несколько различных вариантов.

Вариант 1 «Новый подход». Компания принимает НДС к вычету. Соответственно,

все приобретаемые активы отражаются без его учета. При этом из бюджета была получена сумма, покрывшая не только стоимость актива, но и НДС, значит, доходы будущих периодов превысят стоимость актива. Методология учета государственной помощи предполагает равномерное признание доходов и расходов, поэтому это превышение будет формировать финансовые результаты будущих периодов.

Такой вариант, на взгляд автора, является нецелесообразным. Во-первых, он ведет к появлению существенных налоговых рисков – инспекции вряд ли согласятся с возможностью принятия к вычету НДС по расходам, оплаченным за счет бюджетных средств, и вопрос будет решаться судом, который в России не является прецедентным. Кроме того, может возникнуть вопрос о нецелевом использовании части полученных средств, соответствующих сумме НДС. При этом компания, признавая в отчетности прибыль от превышения доходов от госпомощи над осуществленными расходами, нарушает принцип осмотрительности.

Вариант 2 «Традиционный». Исторически сложилось, что налоговые органы и Минфин России требуют применять в рассматриваемой ситуации следующий вариант учета: суммы НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым за счет средств целевого бюджетного финансирования, покрываются за счет вышеназванных источников (то есть списываются со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в дебет счета 86 «Целевое финансирование»).

В этом варианте есть логика, он прост в применении и с точки зрения РСБУ приводит к уменьшению налоговой базы по налогу на имущество. Поэтому, скорее всего, на практике он и будет оставаться преобладающим.

¹ Подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ. – Прим. ред.

Вместе с тем, по мнению автора, списание НДС за счет целевого финансирования с точки зрения методологии бухгалтерского учета некорректно как в РСБУ, так и в МСФО. По мнению автора, наилучшим является подход, изложенный в варианте 3.

Вариант 3 «Альтернативный». Если согласиться с утверждением налоговых органов о том, что НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым за счет целевого финансирования, не возмещается, значит, расходы по его уплате поставщикам представляют собой невозмещаемые суммы налога. Соответственно, на основании норм МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment), МСФО (IAS) 2 «Запасы» (Inventories) и аналогичных норм в российских ПБУ 6/01¹ и ПБУ 5/01² невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением активов, включаются в их стоимость наряду с прочими затратами по их приобретению. Поэтому с точки зрения требований бухгалтерского учета суммы НДС, уплачиваемые при приобретении имущества, должны включаться в его стоимость, а суммы НДС, уплачиваемые по текущим расходам, – относиться на счета затрат в составе соответствующих расходов по обычным видам деятельности.

Нужно заметить, что в применении РСБУ компании более скованны, чем в использовании МСФО. Во-первых, включение в стоимость основных средств НДС в РСБУ повышает базу по налогу на имущество. Во-вторых, это не соответствует исторической позиции налоговых органов. В-третьих, буквальный анализ п. 8 ПБУ 6/01 и п. 6 ПБУ 5/01 позволяет сделать вывод о том, что налог на добавленную стоимость признается

изначально возмещаемым и формально может включаться в стоимость активов только в случаях, специально предусмотренных законодательством РФ, то есть ст. 170 Налогового кодекса РФ.

Поэтому вполне возможно, что компания решит учитывать НДС в Российском бухгалтерском учете по варианту 2 (списывать за счет средств целевого финансирования), а в МСФО – по варианту 3 (включать в стоимость активов).

Налог на прибыль

Налоговые обязательства организации в связи с получением и расходованием целевого финансирования имеют непосредственное влияние на учет отложенных налогов в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (Income Taxes).

Целевое финансирование, получаемое из бюджета, обычно не облагается налогом на прибыль на основании п. 2 ст. 251 НК РФ (за исключением подакцизных товаров). Соответственно, впоследствии имущество, приобретенное за счет таких средств, не учитывается в целях налогообложения (п. 2 ст. 256 НК РФ).

МСФО (IAS) 12 запрещает признавать возникающие в этой ситуации временные разницы, поскольку операция (получение и расходование целевого финансирования) не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль в момент совершения (пар. 22, 33).

Таким образом, в отношении возникающего отложенного налогового обязательства или актива стандарт не разрешает компании ни первоначально признавать его, ни отражать впоследствии его погашение. ■

¹ ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утв. приказом Минфина России от 30.03.01 № 26н. – Прим. ред.

² ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утв. приказом Минфина России от 09.06.01 № 44н. – Прим. ред.

КАК учесть затраты на НИОКР

Александр Низков,

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

Затраты на исследования и разработки являются объектом пристального внимания потенциальных инвесторов. Увеличение затрат на НИОКР во многих случаях способствует повышению курса акций компании. Поэтому формирование правильной методики их отражения в отчетности важно как для специалистов по МСФО, так и для руководства и акционеров компаний.

Все ли НИОКР, что им кажется?

При организации учета затрат на НИОКР в первую очередь нужно определиться, какие виды деятельности предприятия следует относить к исследованиям и разработкам. В соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets) исследованием признается оригинальный и заранее спланированный поиск новых научных или технических знаний. Наряду с понятием «исследование» МСФО вводят более широкое понятие «исследовательской фазы» (research phase) внутреннего проекта по созданию НМА. Для нее характерно отсутствие у предприятия возможности продемонстрировать способность актива приносить в будущем экономические выгоды (пар. 56 МСФО (IAS) 38).

Например, компания IBM в рамках своего исследовательского проекта Unified Activity Management (Унифицированное управление деятельностью), посвященного разработке удобного ПО для эффективного управления проектами, выделила следующие виды исследовательских мероприятий¹:

- изучение процедур планирования и распределения видов деятельности, а также управления видами деятельности;
- определение представления видов деятельности и их наименований;
- технический анализ прототипов архитектур, клиентов и сервисов.

К исследовательской деятельности не относятся мероприятия, целью которых является получение знаний, новых исключительно для данной компании. Например, если предприятие направляет специалистов на

¹ Источник: сайт компании IBM www.research.ibm.com/uam.

курсы по эксплуатации известного программного обеспечения, затраты на такое обучение не должны включаться в расходы на исследование. В данном случае сотрудники приобретут новые для них знания, но они не будут новыми для отрасли в целом.

В свою очередь под разработкой МСФО подразумевают воплощение результатов исследований или других знаний в плане или проекте по производству новых или значительно усовершенствованных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала коммерческого производства или использования. Кроме понятия «разработка» в МСФО также используется термин «фаза разработки» (development phase), которая характеризуется появлением у предприятия возможности идентифицировать НМА и продемонстрировать возможность получения будущих экономических выгод от его использования или продажи (пар. 59 МСФО (IAS) 38).

Переход к фазе разработки характеризуется появлением у предприятия возможности идентифицировать нематериальный актив и продемонстрировать вероятность получения будущих экономических выгод от использования или продажи актива.

Наиболее распространенным примером является разработка, создание и тестирование нового или существенно усовершенствованного программного обеспечения. Отдельные зарубежные фармацевтические фирмы к разработке относят проведение серии испытаний нового препарата для определения его физико-химических, токсикологических свойств и характера влияния на человека.

Как организовать учет затрат

Одним из обязательных условий правильного отражения затрат на НИОКР является четкая организация их учета, в том числе определение ответственных за разграничение

фаз исследования и разработки и своевременное информирование специалистов по МСФО о переходе проекта из одной стадии в другую.

Определяем, есть ли НИОКР

Нередко должностные лица предприятия под разработкой понимают несущественную доработку, адаптацию продукта под потребности конкретного клиента. В результате в расходах на исследования и разработки отражаются затраты, относящиеся к коммерческой деятельности, или административные расходы, прямо не связанные с подготовкой актива к использованию.

В учетной политике (или ином внутреннем документе предприятия) нужно назначить ответственного за определение степени новизны и существенности усовершенствования продукта, а также прописать порядок отнесения отдельных проектов в категорию проектов по исследованиям и разработкам. Для принятия такого рода решений каждый раз желательно созывать комиссию, состоящую из представителей технического, коммерческого и финансового отделов.

Разграничиваем фазы исследования и разработки

Для того чтобы избежать ошибок из-за некорректной трактовки понятий «исследование» и «разработка», в учетной политике по МСФО следует определить виды деятельности, относящиеся к исследованиям (исследовательским фазам), отдельно прописать виды деятельности, относящиеся к разработкам (фазам разработки), и довести эту информацию до лиц, ответственных за учет затрат на этом участке.

Учет затрат по каждому исследованию и каждой разработке лучше вести отдельно. Согласно МСФО затраты на исследования подлежат включению в состав расходов того периода, в котором они понесены, а затраты на разработку нужно капитализировать, если

соблюдаются определенные условия (пар. 57 МСФО (IAS) 38). Для разделения фаз исследования и разработки нужна помощь специалиста, разбирающегося в предмете проекта, поскольку финансовые специалисты и независимые аудиторы, как правило, не обладают достаточными знаниями. Например, им сложно подтвердить факт достижения его технической осуществимости.

Личный опыт

Оксана Киянская, *начальник отдела трансформации в МСФО ЗАО ТПГ «ТЕРНА» (Москва)*

В состав группы компаний «ТЕРНА» входит организация, занимающаяся разработкой программных продуктов, связанных с использованием средств криптографической защиты информации. Решения о переходе НИОКР из стадии исследования в стадию разработки, которые принимает руководство данной дочерней компании, доводятся до специалистов по МСФО ее главным бухгалтером. В российском учете затраты исследования и разработки без разграничения учитываются на счете 08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ», специалисты по МСФО их пообъектно анализируют и, если они не соответствуют критериям признания, приведенным в МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets), списывают на текущие расходы. Естественно, возникают пограничные ситуации, когда все условия признания выполняются, но решение о переходе в новую стадию еще не принято. В данной ситуации мы продолжаем признавать расходы, и только с момента принятия решения о переходе на стадию разработки начинается капитализация.

В учетной политике следует прописать, в каких случаях предприятие считает указанные условия достигнутыми. Например, предприятие может описать, что техническая осуществимость считается установленной после завершения создания рабочей модели. Для компьютерных программ она признается та-

ковой после завершения всех мероприятий по планированию, проектированию, кодированию и тестированию, которые необходимы для их изготовления. Чтобы подтвердить факт технической осуществимости при аудиторской проверке, предприятию надо вести достаточно подробную документацию. Желательно, чтобы в ней изначально фиксировались ключевые характеристики, на основании которых будет подтверждаться факт технической осуществимости. Например, он может подтверждаться на основании маркетинговой спецификации или спецификации продуктового дизайна.

Маркетинговая спецификация обычно утверждается подразделением маркетинга. В ней приводятся анализ и риски возможных сценариев продвижения, а также технические требования, предъявляемые к продукту. В приложении определяется точка безубыточности, основанная на целевых ценах, информация о затратах на разработку продукта и прогнозный объем продаж.

Спецификация продуктового дизайна обычно готовится менеджером по разработке продукта и представляет собой его детальное описание. Она должна подтверждать техническую возможность изготовления продукта с характеристиками, оговоренными в маркетинговой спецификации, и определять ориентировочный период разработки и предполагаемую сумму затрат на нее. Утверждается спецификация подразделениями маркетинга и исследований и разработок.

Во внутренних нормативных документах предприятия необходимо описать порядок фиксации факта технической осуществимости и передачи информации в отдел по МСФО. Например, специалисты, отвечающие за техническую сторону проекта, должны заполнить специальную форму и предоставить ее специалистам по международным стандартам.

Одним из условий капитализации затрат является намерение компании завершить разработку и в дальнейшем использовать нематериальный актив или продать его. По-

этому во внутренних документах нужно определить, кто принимает такие решения (например, руководство компании) и как о них информируются специалисты по МСФО.

Как правило, на предприятии утверждают финансовый и календарный планы проекта, в которых определяются необходимые финансовые, технические и трудовые ресурсы. Их наличие является одним из условий капитализации затрат. Однако решение о продолжении разработок может иметь «политический» характер и приниматься даже в том случае, когда ресурсов для этого нет. Тогда компании придется продемонстрировать аудиторам возможность привлечения внешнего финансирования. Например, представить документ, подтверждающий желание инвестора участвовать в данном проекте (пар. 61 МСФО (IAS) 38).

Определяем стоимость НМА

МСФО (IAS) 38 разрешает включать в стоимость нематериального актива только определенные виды затрат. Например:

- затраты на материалы и услуги, используемые или потребляемые в процессе создания нематериального актива;
- затраты на вознаграждения работникам (в соответствии с определением, приведенным в МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (Employee Benefits), связанные с созданием нематериального актива;
- комиссии за регистрацию прав;
- амортизация патентов и лицензий, используемых в процессе создания нематериального актива.

Кроме того, в соответствии с МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (Borrowing Costs) в затраты на создание нематериального актива могут включаться проценты.

Не учитываются в составе расходов на внутреннюю разработку нематериального актива следующие виды затрат:

- коммерческие, административные и прочие общие накладные расходы, кроме

затрат, прямо связанных с подготовкой актива к использованию;

- затраты, связанные с идентифицированными недостатками (identified inefficiencies) и первоначальные операционные убытки, понесенные до момента достижения активом плановых показателей эффективности;
- расходы на обучение персонала эксплуатации актива.

На каждую отчетную дату компания должна оценивать нематериальный актив, используя МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (Impairment of Assets).

Затраты на внутреннюю разработку брендов, списков клиентов (customer lists), публикуемых заголовков и других подобных объектов не подлежат капитализации, поскольку считается, что они не могут быть отделены от затрат на развитие бизнеса как единого целого и не признаются нематериальными активами (пар. 63 МСФО (IAS) 38).

Пример

Предприятие разрабатывает новый производственный процесс. В течение 2006 года издержки составили €100 тыс., из которых €90 тыс. были понесены до 01.12.06 и €10 тыс. – в период с 01.12.06 по 31.12.06. Предприятие может доказать, что на 01.12.06 производственный процесс соответствует критериям, позволяющим признать его в качестве нематериального актива. Возмещаемая сумма ноу-хау, воплощенного в процессе (включая будущие денежные выплаты, связанные с завершением процесса до его готовности к использованию), оценивается в €50 тыс.

В отчетности за 2006 год специалист по МСФО признает производственный процесс нематериальным активом стоимостью €10 тыс. Затраты, понесенные до 01.12.06, признаются расходами и не подлежат капитализации.

В течение 2007 года затраты составили €2000 тыс. В конце 2007 года возмещаемая сумма ноу-хау, воплощенного в процессе, оценивается в размере €1900 тыс. Таким образом, на конец 2007 года стоимость производствен-

ного процесса составит €2010 тыс. (10 + 2000). В то же время предприятие корректирует текущую стоимость производственного процесса (€2010 тыс.) до его возмещаемой стоимости (€1900 тыс.) и признает убыток от обесценения в размере €110 тыс.

Учет приобретенных проектов

Затраты на исследования и разработки, связанные с НИОКР, приобретенные отдельно или в процессе объединения бизнесов и признаваемые в качестве нематериального актива, а также затраты, понесенные после его приобретения, учитываются по общим правилам. Затраты на исследования включаются в состав расходов периода, в котором они произведены, а затраты на разработку нужно капитализировать, если соблюдаются определенные условия.

Переоценка капитализированных затрат на разработку

После признания капитализированные затраты на разработку можно учитывать либо по себестоимости, либо использовать модель переоценки. На практике чаще всего предприятия используют первый метод, поскольку в большинстве случаев активного рынка определенного вида разработок не существует.

Если компания решает проводить переоценку капитализируемых затрат по определенной разработке, то все прочие капитализируемые затраты и НМА того же класса учитываются аналогично и переоцениваются на одну дату.

Увеличение текущей стоимости НМА в результате переоценки должно отражаться по

кредиту счета «Результат от переоценки», а на отчетную дату показываться в балансе в составе собственного капитала. Однако если до этого компания отражала убыток от обесценения данного актива, то сначала происходит его восстановление, а оставшаяся сумма отражается по кредиту данного счета.

Если же в результате переоценки стоимость капитализированных затрат уменьшается, такое уменьшение в пределах суммы предыдущего увеличения должно отражаться по дебету счета «Результат от переоценки», а оставшаяся часть относится на расходы.

Когда актив списывают или продают, то отраженную на счете «Результат от переоценки» сумму переносят на счет нераспределенной прибыли.

Пример

Компания по производству программного обеспечения 01.01.07 признала НМА в сумме \$1000 тыс., 31.03.07 была проведена переоценка, и стоимость актива увеличена до \$1100 тыс. Отражение операции в учете, \$ тыс.:

Д-т НМА 100

К-т Результат от переоценки 100

В конце II квартала 2007 года произошло обесценение актива на \$50 тыс. и балансовая стоимость актива составила \$1050 тыс. Отражение операции в учете, \$ тыс.:

Д-т Результат от переоценки 50

К-т НМА 50

Результат от переоценки в данном случае является кумулятивным (накопленным) по состоянию на конец II квартала.

В III квартале компания продала актив за \$1050 тыс. Результат от переоценки в размере \$50 тыс. признается реализованным. При этом специалист по МСФО должен увеличить сумму на счете нераспределенной прибыли.

Д-т Результат от переоценки 50

К-т Нераспределенная прибыль 50 ■

Новый журнал для первых лиц бухгалтерии!

**В каждом номере
журнала «Главный
бухгалтер. Chief
accountant»:**

- Рассмотрение нестандартных и сложных ситуаций и схем, вопросов управления крупными структурами бухгалтерских служб компаний и холдингов.
- Последние нововведения и тенденции в современном бухгалтерском учете и налогообложении.
- Комментарии и анализ авторитетных представителей государственных органов, ведущих специалистов крупных аудиторских и консалтинговых компаний.
- Анализ практики налоговых, аудиторских и других проверок и судебной практики по налоговым спорам.
- Практические рекомендации, пошаговый алгоритм решения проблем, с которыми сталкивается главный бухгалтер при работе в развивающейся и крупной организации.



Телефон отдела подписки: **(495) 921-3676**

Сайт: **www.1gbuh.ru**

НОВАЯ «дочка»: опыт внедрения МСФО

Надежда Горина,

старший специалист по МСФО компании «Сибирь Энерджи Пи эл Си»

В последнее время иностранные компании часто покупают акции российских предприятий. И первой задачей после завершения сделки является внедрение в российской дочерней компании МСФО. Именно ее решали сотрудники отдела международной отчетности британской компании «Сибирь Энерджи Пи эл Си», получившей в сентябре 2007 года контроль над частью ОАО «Московский нефтеперерабатывающий завод». Наладить процесс сбора и обработки информации для международной отчетности специалисты смогли за три месяца.

Отдел МСФО московского представительства компании «Сибирь Энерджи Пи эл Си» занимается сбором данных и составлением отчетностей российских дочерних предприятий. За каждым сотрудником отдела в зависимости от размера дочерней компании закреплены одна или несколько структур. Полный пакет отчетности должен готовиться каждый месяц. Затем данные передаются в головной офис в Лондоне. Отчетность российских компаний составляется в MS Excel и затем отдельно по каждой компании вносится в учетно-аналитическую систему Hyperion. Оттуда специалисты в Лондоне могут получить любые данные, необходимые для анализа деятельности и консолидации. По приобретенному заводу первую отчетность по МСФО необходимо было составить на дату приобретения и за 2007 год, а также подготовить данные для консультантов, которые

должны были составить отчетность за 2005–2006 годы.

Трудности объединения

Специалисты «Сибирь Энерджи Пи эл Си» в качестве метода составления отчетности МНПЗ выбрали трансформацию, поскольку она не требует больших затрат, обеспечивает короткие сроки подготовки и приемлемое качество отчетности.

Проект был поручен одному из специалистов по МСФО московского представительства компании. Предполагалось, что после доступа к учетной системе завода он проанализирует имеющуюся информацию, запросит недостающие данные и предоставит часть из них консультантам. В его задачи входило составление отчетности по МСФО на дату приобретения и за 2007 год. На знакомство,

получение доступа к учетной системе, анализ информации, вопросы и предоставление полной информации консультантам отводилось чуть более месяца.

Однако в сроки пришлось внести коррективы, поскольку список трудностей, с которыми пришлось столкнуться в процессе сбора информации, оказался довольно внушительным. Вот главные из них:

- влияние человеческого фактора;
- трудность оценки приобретенных активов;
- учетные сложности;
- проблемы информационного обеспечения.

Рассмотрим пути решения, которые были выработаны компанией.

Мотивация против инерции

Одним из важных моментов в постановке учета по МСФО в приобретенных компаниях является организация процесса получения необходимой информации в установленные сроки. Для этого надо наладить продуктивные отношения не только с руководством предприятия и бухгалтерией, но и с технологическими и производственными подразделениями.

В данном случае задача оказалась непростой. В бухгалтерии МНПЗ, которая занимается составлением отчетности по РСБУ, работает более 50 человек. Данные собираются с производственных участков, затем регистрируются в учетной системе и на их основании готовится отчетность. Поскольку у всех сотрудников бухгалтерии уже сложился определенный объем работ, то загрузить их еще и отчетностью по МСФО без достаточной мотивации оказалось довольно сложно.

Пришлось в личных беседах убеждать сотрудников завода в необходимости и пользе перехода на МСФО: указывать на официальные требования Лондонской биржи, объяснять, для чего нужна та или иная информация. Основой системы мотивации стали материальные вознаграждения. Руководство

Справка

«Сибирь Энерджи Пи эл Си» является нефтяной компанией. Она была создана в 1996 году. Акции компании обращаются на Лондонской бирже, рыночная капитализация на сегодня составляет около £2576 млн. В настоящее время компания имеет 35 дочерних предприятий в России и за рубежом. В московском офисе работают более 60 человек.

ОАО «Московский нефтеперерабатывающий завод», построенный в 1930-х годах, входит сегодня в десятку крупнейших российских заводов по объему переработки нефти. Выручка по МСФО за 2007 год составила \$400 млн. На заводе работает порядка 4 тыс. человек.

завода приняло решение о единовременном поощрении тех сотрудников, которые участвовали в подготовке необходимых материалов. В дальнейшем, скорее всего, работники, которые будут участвовать в сборе информации для подготовки отчетности по МСФО, будут поощряться на постоянной основе.

Дополнительным стимулом была возможность обучения. Сотрудники, которые проявили инициативу, сейчас получают дополнительное образование по программе DipIFR (Rus). Вопрос о более глубоком изучении международных стандартов остается открытым, поскольку пока непонятно, кто именно из сотрудников и в какой степени будет связан с МСФО.

Таким образом, используя всю гамму методов – от давления до материального стимулирования, новому акционеру удалось убедить сотрудников МНПЗ, что переход на МСФО – это не прихоть, а жизненная необходимость.

Оценка активов: работа с оценщиком и архивом

Следующей трудностью стала оценка активов МНПЗ, она главным образом была обуслов-

лена «историческими» причинами. Поскольку завод уже отметил свое 70-летие, многие специальные данные и техническую документацию, которые были необходимы для отчетности по МСФО, можно было найти только в архиве, в документах 1950–1970-х годов.

Представители завода, «Сибирь Энерджи Пи эл Си» и компании-оценщика потратили несколько дней на то, чтобы найти технические данные объектов имущества, указанные в старых инвентарных карточках.

Трудности с оценкой имущества завода возникали также из-за большого количества активов компании. В частности, предприятие располагается на большой территории, в переработке нефти участвует много цехов со сложными производственными установками и разными производственными процессами. Для получения необходимой информации о текущем состоянии оборудования и сооружений были организованы встречи с представителями различных отделов завода (производственного, технологического, отдела развития производства, отдела надзора над производством и т.д.). В работе в разное время участвовало от двух до пяти человек.

Учетные проблемы

В процессе знакомства с учетом завода выяснилось, что у МНПЗ существует пенсионный фонд с редко применяемыми в России фиксированными выплатами¹, что потребовало использования МСФО (IAS) 19 «Вознаграждение работникам» (Employee Benefits). Специалистов по применению этого стандарта в России пока очень мало, да и пенсионные фонды при предприятиях, готовящих отчетность по МСФО, не так распространены. Однако в итоге был найден актуарий, который выполнил необходимые расчеты.

Рассматривалась также необходимость применения МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (Agriculture), поскольку на территории завода есть небольшой парк с фонтаном и цветочными клумбами и пруд с карпами, лебедями и утками. Но затраты «на красоту» оказались незначительны в масштабе расходов завода, и необходимость применять данный стандарт отпала.

В отличие от других дочерних компаний «Сибирь Энерджи Пи эл Си», осуществляющих деятельность, связанную с добычей, обслуживанием скважин или розничной реализацией нефтепродуктов, МНПЗ занимается нефтепереработкой. Кроме того, у завода есть несколько дочерних предприятий, осуществляющих деятельность, отличную от нефтепереработки: нефтехимическое производство полипропилена, производство присадок и облагораживание топлива, а также оказание производственных услуг. В дополнение к разнообразию деятельности у МНПЗ есть и другие акционеры, кроме «Сибирь Энерджи Пи эл Си». Все это означало, что при учете необходимо применять большой спектр стандартов, в частности МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (Consolidated and Separate Financial Statements), МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные организации» (Investments in Associates), МСФО (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности» (Interests in Joint Ventures).

С дочерними предприятиями завода взаимоотношения были налажены чуть позже, через головную структуру, поэтому процесс получения необходимой информации был организован быстрее. Сотрудники завода объяснили коллегам все требования к предоставляемой информации, и в процессе трансформации у бухгалтеров «внучатых»

¹ Дополнительно о видах и учете пенсионных планов см. статью «МСФО (IAS) 19 «Вознаграждение работникам» («МСФО: практика применения», 2007, №2, с.10). – Прим. ред.

компаний уточнялись лишь детали. В данном случае дополнительной мотивации не понадобилось, к тому же объемы запрашиваемых данных были небольшие.

Технические сложности

В технической сфере также не обошлось без проблем. Учетная бухгалтерская система МНПЗ создавалась несколько лет назад. Программисты сделали ее «под завод», поэтому использовать ее для сбора неустраиваемых раньше данных или формировать нестандартные для завода отчеты было невозможно. В итоге пришлось научиться пользоваться теми отчетами, которые есть, иногда обрабатывая их в MS Excel, а в крайних случаях прибегая к помощи IT-специалистов, которые делали выгрузки из программы и приводили данные в нужный формат.

Итоги и рекомендации

Опыт показал, что для оптимизации процесса сбора информации нужно:

- изучить предприятие, его структуру, процессы. Одной из главных ошибок при внедрении МСФО является недостаточное внимание к предварительному этапу – знакомству со структурой и внутренними правилами предприятия еще до сбора информации и общения с руководством и сотрудниками. Достаточное внимание к этой стадии позволило бы более конструктивно выстроить отношения со специалистами МНПЗ, не прибегая к позиции силы. Нужно было заранее изучить ту информацию, которая могла по-

мочь влиться в коллектив, понять специфику организации работы сотрудников, а не терять время на «притирания» и понимание внутренних взаимосвязей между структурными подразделениями предприятия;

- познакомиться с людьми, постараться понять режим их работы, выполняемые задачи, способы мотивации;

- понять, что нужно для трансформации отчетности и консолидации данных. Это важный момент: чем раньше вы поймете, что именно из потока информации, которая собирается в дочерней компании, действительно понадобится при трансформации, тем быстрее сможете оптимизировать процесс и снизить нагрузку бухгалтеров;

- выделить информацию, которая необходима на постоянной основе, и ту, которая будет потом использоваться периодически, для того чтобы точно знать и объяснить другим, что нужно для подготовки отчетности по международным стандартам;

- при наладке потока необходимой информации четко излагать свою позицию и прислушиваться к мнениям и аргументам других специалистов.

На сегодня проект еще не закончен, но главное уже сделано: подготовлена отчетность завода по МСФО на дату приобретения и за 2007 год, проведена оценка активов предприятия, налажен процесс получения необходимых данных для дальнейшего составления отчетности по МСФО. Налажены долгосрочные связи и найдено взаимопонимание с сотрудниками бухгалтерии дочерней компании. В ближайшее время планируется выбрать новую учетную систему. ■

III

ЕЖЕГОДНЫЙ МЕЖДУНАРОДНЫЙ ФОРУМ по МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В КРЕМЛЕ

25 февраля 2009 года
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
КРЕМЛЕВСКИЙ ДВОРЕЦ

Организатор:

МСФО
ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

Форум – крупнейшее событие для сообщества российских компаний по вопросу перехода на международные стандарты финансовой отчетности. Опыт российских предприятий, уже работающих по МСФО а также европейский подход к внедрению МСФО позволяют достаточно объективно оценить проблемы и перспективы данного процесса.

Форум откроется пленарной сессией, посвященной основополагающим вопросам применения МСФО в России, вы сможете послушать ключевых спикеров, профессионалов в своей области, представителей лидирующих компаний.

ОСНОВНЫЕ ВОПРОСЫ:

- Будущее международных стандартов в России и перспективы появления официального перевода МСФО
- Переход на МСФО: что сделано и что предстоит сделать. Последние тенденции в России и в мире.
- Все новое, что есть и будет в 2008–2009 годах. Планы Комитета по МСФО по изменению стандартов на ближайшие 3–4 года

Вторая часть посвящена практическим аспектам применения МСФО. На тематических секциях будут подниматься практические, наиболее актуальные дискуссионные вопросы. Вам будет представлена точка зрения компаний – составителей финансовой отчетности. Форум в рамках секций, как всегда, будет насыщен практическими примерами российских компаний, лидирующих на рынке в области организации перехода на МСФО и подготовки консолидированной отчетности.

МЫ НЕ ОБОШЛИ СВОИМ ВНИМАНИЕМ И БОЛЕЕ УЗКИЕ, НО ВАЖНЫЕ ВОПРОСЫ:

Особенности подготовки отчетности по МСФО для целей IPO
Вопросы обучения персонала и поиска компетентных специалистов по МСФО

Ожидается, что в 2009 году в форуме примет участие 2500 человек. Наш форум – для тех, кто уже сдает отчетность в соответствии с МСФО, кто только начинает это делать, и тех, кто еще не задумывается над этим.

Мы уверены, Вы с пользой проведете время на форуме, услышите высокопрофессиональные доклады, познакомитесь с коллегами!

Среди наших гостей – представители всех стран СНГ!
Ждем вас ! Место встречи – Государственный Кремлевский Дворец!

КРУГ РАССМАТРИВАЕМЫХ ТЕМ:

- Основные изменения международных стандартов финансовой отчетности, их влияние на практику учета
- Проблемы перехода российских компаний на МСФО
- Оптимизация затрат на составление отчетности по МСФО
- Консолидированная отчетность по МСФО
- Анализ сложных вопросов учета и составления отчетности
- Изменение роли финансовых специалистов и многие другие вопросы
- Проблемы обучения МСФО
- Отчетность по МСФО в зависимости от деятельности компании и целей составления (отраслевые вопросы учета, проведение IPO)

К ВЫСТУПЛЕНИЮ ПРИГЛАШЕНЫ:

Акопьян Артур, Rambler Media Limited
Богопольский Александр, ФК «УРАЛСИБ»
Басырова Диляра, МХК «ЕвроХим»
Васкевич Данила, ООО УК «Объединенные кондитеры»
Воскобойников Владлен, «Татнефть»
Горбатова Лариса, ОАО «АФК Система»
Гриднева Ирина, ООО «Плива Рус»
Епифанов Сергей, ОАО «ЛУКОЙЛ»
Зила Ирина, ЗАО «Фольксваген Рус»
Ковалев Андрей, ОАО «АК «Трансаэро»
Козырев Игорь, ОАО «ЛУКОЙЛ»
Копытин Андрей, ООО «Проф-Медиа Менеджмент»
Селезнева Светлана, Аптечная сеть «36,6»
Стырин Константин, ВТБ
Тополя Иван, ОАО «Связьинвест»
Харисова Ирина, «АБС Холдинг»
Чоботько Андрей, ОАО «РЖД»
Шишарина Елена, ОАО «Аэрофлот»

ЦЕЛЕВАЯ АУДИТОРИЯ:

финансовые директора,
генеральные директора,
главные бухгалтеры,
специалисты по финансовой
отчетности, финансовые аналитики,
внутренние аудиторы и контролеры,
директора по стратегии и развитию

реклама

За дополнительной информацией просим вас обращаться
по тел.: (495) 933-5518 и по e-mail: events@b2bmedia.ru

www.events.b2bmedia.ru, www.msfo-mag.ru

По всем вопросам обращайтесь к Екатерине Чередниченко:
cherednichenko@b2bmedia.ru

Стоимость участия
одного делегата
5800 руб. + 18% НДС

Подписчикам журнала
«МСФО: практика
применения»
скидка 50%

СБЛИЖЕНИЕ учета запасов

Игорь Сухарев,

управляющий партнер Бухгалтерского методологического центра

При трансформации отчетности специалистам по МСФО приходится рассчитывать много корректировочных проводок, связанных с запасами, числящимися на балансе компании. При этом большинства из них вполне можно избежать, немного изменив российскую учетную политику. Тем более что российские ПБУ вполне это позволяют, и единственным препятствием является традиционная практика учета.

В международных стандартах учет запасов регулируется МСФО (IAS) 2 «Запасы» (Inventories)¹. В России этот участок учета регламентирован ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»², Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов³, Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды⁴. Но поскольку эти документы охватывают не весь круг вопросов, связанных с учетом запасов, дополнительно бухгалтеры руководствуются Планом счетов

бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению⁵, а также пп. 58–65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ⁶.

Различия в классификации запасов

Согласно МСФО к запасам относятся активы, которые предназначены для продажи в ходе обычной деятельности, используются в производственном процессе, для оказания услуг, в качестве сырья и материалов или находятся

¹ Дополнительно см. статью «Сходства и различия в учете запасов по МСФО и РСБУ» («МСФО: практика применения», 2006, № 2, с. 35). – *Прим. ред.*

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

³ Утв. приказом Минфина России от 28.12.01 № 119н. – *Прим. ред.*

⁴ Утв. приказом Минфина России от 26.12.02 № 135н. – *Прим. ред.*

⁵ Утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н. – *Прим. ред.*

⁶ Утв. приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н. – *Прим. ред.*



Рисунок 1 Основные различия учета запасов в МСФО и РСБУ

в процессе производства для последующей продажи в ходе обычной деятельности.

В российском учете к запасам можно отнести любой актив нефинансового характера, предназначенный для продажи. Например, основное средство, которое раньше использовалось по назначению, а теперь его решено продать. Критерии признания ПБУ 6/01 «Учет основных средств»¹ для него не выполняются, но на практике большинство российских компаний продолжают учитывать такие активы в составе ОС и начислять по ним амортизацию вплоть до момента продажи. Такой учет противоречит как требованиям ПБУ 6/01, так и ПБУ 5/01 (рис. 1).

В МСФО учет подобного рода активов регулируется отдельным стандартом – МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations). Для уменьшения количества трансформационных корректировок бухгалтеру нужно следовать требованиям ПБУ и переводить активы в состав запасов, выделив их в особый класс: средства производства, предназначенные для продажи. Таким образом, учет в обеих системах будет единый.

Согласно ПБУ 5/01, «запасами считается то, что используется для управленческих

¹ Утв. приказом Минфина России от 30.03.01 № 26н. – Прим ред.

нужд организации», то есть если компания закупила бумагу для принтеров, то до момента использования она должна учитываться в составе запасов. В МСФО затраты на канцелярские товары сразу списываются на расходы. Однако это различие легко преодолеть. Как правило, время между закупкой и моментом использования подобных активов меньше одного месяца, поэтому различия в учете не приводят к отличиям в отчетности. Кроме того, стоимость таких запасов обычно незначительна, и даже если на отчетную дату они не используются, ими можно пренебречь.

Еще одним отличием является то, что МСФО относят к запасам активы, находящиеся в процессе производства, а ПБУ 5/01 не описывает учет таких активов. Для сближения учета компании нужно прописать в своей учетной политике, что незавершенное производство она относит в состав запасов и применяет к нему подходы, которые используются в МСФО.

Зачастую практика российского учета противоречит не только принципам международных стандартов, но и самим ПБУ. Например, строительные материалы многие компании учитывают в составе запасов, тогда как обе системы учета предписывают отнести их в состав основных средств¹.

Что касается активов, относимых раньше к МБП, то благодаря последним поправкам в ПБУ 5/01² теперь они могут относиться к запасам, даже если срок их использования больше года, при условии, что их стоимость не превышает 20 тыс. руб. (п. 5 ПБУ 6/01). В МСФО стоимостных лимитов не установлено, и считается, что, если актив используется в период меньше года, это запас,

а больше – основное средство. Однако в пар. 8 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment) говорится, что незначительные по стоимости «запчасти и сервисное оборудование обычно учитываются компаниями в составе запасов». Значительность в данном случае определяется компанией и применяется не к отдельным объектам, а к их классам. Например, для производственных компаний, учитывающих в составе основных средств станки, оборудование, цеха и т.д., офисную оргтехнику можно считать незначительным классом активов и учитывать как запас. А для консалтинговых компаний офисная оргтехника, как правило, является существенной статьей и учитывается в составе основных средств.

В данном случае для сближения в международном учете можно использовать принципы ПБУ. Для этого в учетной политике по МСФО нужно прописать, что незначительные по стоимости основные средства учитываются в составе запасов и к ним относятся объекты стоимостью до 20 тыс. руб. Такое требование будет полностью соответствовать МСФО.

В целом категории запасов, выделяемые в российской отчетности и МСФО, схожи, они характеризуют стадии производственного цикла и в основном делятся на запасы сырья и материалов, запасы в незавершенном производстве и запасы готовой продукции. Кроме того, отдельно учитывают запасы товаров, приобретенных для перепродажи, и прочие.

Первоначальная оценка запасов

При признании в МСФО и в российском учете запасы ставятся на баланс по себестоимос-

¹ Этот вывод следует из анализа пар. 66 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements) (ред.2007), пар. 6 МСФО (IAS) 2, пар. 7 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment); а также – п.19 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утв. приказом Минфина России от 06.07.99 N 43н, п.2 ПБУ 5/01.

² Утв. приказом Минфина России от 26.03.2007 № 26н. – *Прим. ред.*

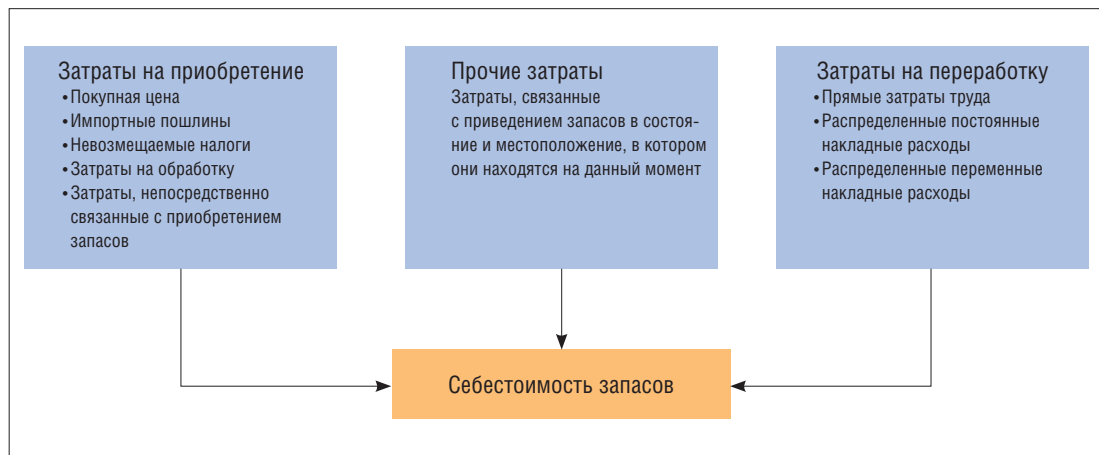


Рисунок 2 Структура себестоимости запасов в МСФО

ти. Отличие может возникнуть в ситуации, когда компания приобретает запасы на условиях значительной отсрочки платежа. В этом случае согласно международным стандартам кредиторская задолженность будет дисконтироваться и покупная цена в МСФО и РСБУ будет разной. Для сближения учета компании нужно в российской учетной политике прописать возможность дисконтирования кредиторской задолженности, так она не нарушит требования нормативных актов, поскольку дисконтирование в российском учете не запрещено, а в рамках сближения с МСФО такой шаг будет вполне логичен.

МСФО достаточно подробно описывают, какие расходы включаются в себестоимость запасов (рис. 2).

Пример

Компания, имеющая два завода по производству сельскохозяйственного оборудования (в Москве и Екатеринбурге), импортирует часть запасов, необходимых для производства, через Санкт-Петербургский морской порт. Далее железнодорожным транспортом они отправляются на заводы. В конце прошлого года произошел сбой в поставках указанных запасов, и компании, чтобы не останавливать производство, пришлось часть запасов, находящихся в Екатеринбурге, направить на московский

завод. Согласно МСФО в данном случае в себестоимость запасов должны быть включены не все затраты на перевозку, а только та часть, которая была необходима для доставки из Санкт-Петербурга в Москву. Остальные затраты относятся на текущие расходы. В практике российского учета обычно все расходы включаются в себестоимость.

Похожая ситуация и с затратами на хранение запасов. Если хранение не является частью производственного процесса (например, в химической, металлургической или деревообрабатывающей промышленности), то затраты не включаются в себестоимость запасов. В российском учете, как правило, затраты на хранение запасов в незавершенном производстве относятся на себестоимость, хотя жестких правил нет. Если компания будет использовать те же подходы, что и в МСФО, то здесь вряд ли аудиторы найдут нарушения каких-либо пунктов ПБУ.

Еще одним отличием является то, что в МСФО нет статьи «Расходы будущих периодов» и признается либо расход текущего периода, либо конкретный вид актива. В российском учете РБП показываются в качестве отдельной статьи баланса в группе статей МПЗ. В данном случае для сближения учета

специалистам следует в российском учете по возможности отказываться от формирования РБП, так как практически всегда есть возможность назвать конкретный вид актива по имени либо признать текущий расход. Например, предоплата страховки, подписки, рекламы, аренды и т.п. является, по сути, авансом под будущие услуги, значит, и отражать такие активы надо как авансы.

Иногда запасы поступают в компанию в счет вклада в уставный капитал или в результате обмена. Согласно МСФО в подобных случаях в качестве первоначальной используется справедливая стоимость (пар. 12 МСФО (IAS) 18 «Выручка» (Revenue), пар. 10 МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе долевых инструментов» (Share-Based Payment)). В российском учете, если активы получены в счет вклада в уставной капитал, то они учитываются по стоимости согласованной с учредителями, а если в результате обмена, то по стоимости переданных активов. При этом в ПБУ четко не определено, какая именно стоимость переданных активов имеется ввиду (балансовая, рыночная или фактические затраты на приобретение), формулировки п.10 ПБУ 5/01 в этом отношении неясны и позволяют сделать любые выводы. В данном случае для сближения учета желательно, чтобы согласованная с учредителями стоимость была приближена к рыночной (что чаще всего и бывает) – при наличии активного рынка она будет соответствовать справедливой. Аналогично и в операциях обмена может использоваться рыночная стоимость переданного актива.

Что касается методов определения себестоимости запасов, то в МСФО и РСБУ они одинаковые: нормативный метод и метод продаж. Отличие заключается только в том, что в МСФО они прописаны более подробно.

Для взаимозаменяемых запасов может использоваться метод ФИФО или метод средневзвешенной стоимости.

Учет запасов, используемых в производстве

В МСФО в состав себестоимости запасов, используемых в производстве, включаются прямые затраты, что в целом соответствует практике российского учета. Различия могут возникнуть при учете общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Согласно международным стандартам, переменные (зависящие от объема производства) общепроизводственные расходы включаются в себестоимость запасов, а из постоянных учитываются только те, которые соответствуют обычному объему выпуска. Логика проста: простой производственных мощностей не должен увеличивать стоимость активов. Российские ПБУ не описывают правила калькуляции себестоимости запасов, используемых в производстве, поэтому компания в своей учетной политике может прописать правила, соответствующие МСФО.

Что касается общехозяйственных или управленческих расходов, то в международном учете они полностью относятся на текущие расходы. В российском учете компании поступают по-разному: суммы, относимые к счету 26 «Общехозяйственные расходы», одни относят на счет 20 «Основное производство», а другие – на счет 90 «Продажи». Для сближения учета на основное производство нужно списывать только в ограниченных объемах суммы на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а счет 26 целиком списывать на текущие расходы, то есть на счет 90 «Продажи».

Учет НДС

Учет НДС в себестоимости запасов в обеих системах полностью совпадает, но может различаться в зависимости от конкретной ситуации. Можно выделить четыре варианта учета:

- признание налогового вычета, когда нет расхождения во времени между получением ресурсов и получением права на вычет;
- ситуации, когда компания не может получить вычет сразу. Тогда возможность будущего вычета фиксируются на счете 19 «Налог на до-

бавленную стоимость по приобретенным ценностям», а сумма, отраженная на нем, по сути, является отложенным налоговым активом.

- НДС относится на себестоимость запасов, например, если они будут использоваться в деятельности, не облагаемой НДС;
- ситуации, когда компания собирается использовать закупленный запас в деятельности облагаемой НДС, но, тем не менее, вычеты получить по каким-либо причинам не может (например, из-за ошибок или отсутствия необходимых для этого документов). Для сближения учета в данном случае нужно включать сумму НДС в текущие расходы. Обосновать такое решение можно следующим образом: данный расход не является необходимым, поскольку запас используется в деятельности, облагаемой НДС, а значит, не может включаться в себестоимость запасов. Компания должна была бы получить вычет, но не может по объективным причинам. Значит, данная сумма – не актив, а расход компании. Но этот расход организация не может признать в целях налогообложения прибыли.

Вторичная оценка запасов

На первый взгляд правила МСФО и российского учета в данном вопросе сильно расходуются. Потому что в РСБУ запасы оцениваются по себестоимости, а в МСФО по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой (то есть за вычетом возможных затрат на выбытие) стоимости продажи.

Если чистая стоимость продажи оказывается ниже балансовой, то запасы надо уценить. В российском учете компания должна создать резерв под обесценение с использованием счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Стоит обратить

внимание, что создание резерва по п. 25 ПБУ 5/01 является не правом, а обязанностью организации. Если бы организации на практике выполняли это требование, то российский учет в данном вопросе был бы идентичен МСФО.

По мнению автора, в МСФО тоже желательно не снижать напрямую стоимость запасов, а создавать резерв. Это позволит при последующих изменениях стоимости всегда иметь данные о том, на какую сумму можно провести восстановление.

В данном случае возникнет один нюанс: в российском учете восстановление отражается в составе прочих доходов, а в МСФО восстановление резерва считается не доходом, а уменьшением расходов. Но это всего лишь вопрос реклассификации, а суммы восстановления будут одинаковые. Бухгалтеру не придется выполнять какие-либо дополнительные расчеты, а достаточно будет провести трансформационную корректировку по реклассификации статей.

При рассмотрении учета затрат на заемное финансирование бухгалтеры сталкиваются с противоречием разных норм ПБУ. С одной стороны, п. 12 ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию»¹ говорит о том, что проценты могут капитализироваться только в стоимость инвестиционного актива и согласно ПБУ 6/01 списываться потом путем начисления амортизации. С другой стороны, согласно ПБУ 5/01, начисленные проценты включаются в себестоимость запасов², при этом если компания берет заем, то капитализировать можно только проценты, начисленные до принятия к бухгалтерскому учету МПЗ, а по коммерческому кредиту даже такого ограничения нет. В данной ситуации лучшим выходом будет следование нормам МСФО и капитализация затрат, если актив квалифицируемый³. ■

¹ Утв. приказом Минфина России от 02.08.01 № 60н. – Прим. ред.

² Дополнительно см. статью «Сближение учета затрат по займам» («МСФО: практика применения», 2008, № 1, с. 52). – Прим. ред.

³ Определение термина «квалифицируемый актив» см. в толковом словаре («МСФО: практика применения», 2008, № 1, с. 111). – Прим. ред.

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ суждение: что это такое и как с ним бороться

Олег Аскери,

директор Института профессиональных управляющих,
член Национального совета по стандартам финансовой отчетности

Основная трудность применения МСФО для российских специалистов заключается уже не в технических, а идеологических аспектах – необходимости освоения нового понятия «профессиональное суждение». Возникает масса вопросов: можно ли выделить профессиональное суждение в самостоятельную задачу (например, чтобы поручить ее решение специально обученным людям или чтобы разработать установленный график и решать ее, скажем, по понедельникам)? Какова природа трудностей, с которыми приходится сталкиваться специалистам, и как их избежать? Попробуем разобраться.

Инвентаризация узких мест

Системные трудности

На российских предприятиях, успешно внедривших МСФО, бухгалтеры выделяют два основных типа трудностей, с которыми им приходится сталкиваться: системные и учетные. При этом российские специалисты единодушны – наибольшие проблемы в работе вызывает первая группа.

Главная системная трудность заключается в том, что бухгалтеру для получения необходимой для МСФО-отчетности информации надо постоянно взаимодействовать с разными службами. Причем на крупном предприятии это могут быть подразделения, о существовании которых знают только сотрудники бухгалтерии, начисляющие заработную плату.

Бухгалтеру нужно регулярно запрашивать у специалистов этих подразделений разноплановую техническую информацию о характеристиках и свойствах применяемого производственного оборудования или выпускаемой продукции, юридических аспектах взаимоотношений с поставщиками и клиентами предприятия и т.д. Эти сведения необходимы бухгалтеру для того, чтобы уяснить экономическую природу процессов, происходящих на предприятии, увидеть основные риски.

Между тем для специалистов отделов и служб, куда обращается бухгалтер, необходимость предоставления запрашиваемых данных является малопривлекательной неожиданностью. И если с их нежеланием обременять себя дополнительными обязанностями удастся справиться путем подключения

административного ресурса, то добиться получения необходимой информации, как правило, оказывается сложнее. В ответ на запросы зачастую поступают сырые данные, которые носят сугубо технический характер. Для их надлежащей оценки надо быть специалистом в области сопромата или здравоохранения (список специальных познаний зависит лишь от отрасли, в которой работает предприятие). При этом важно понимать, что даже если бы бухгалтер обладал необходимыми познаниями, относящимися к другой профессии, это не решило бы его проблему. Потому что для надлежащего документального закрепления принятых на основе полученных сведений учетных решений бухгалтеру нужно обеспечить наличие аудиторского следа, предполагающего четкое разграничение ответственности за сделанные выводы. Поэтому соответствующие выводы и пояснения должны содержаться в материалах, которые поступают из отделов и служб за подписью ответственных специалистов.

В таких обстоятельствах, для того чтобы получить пригодную для подготовки МСФО-отчетности информацию, бухгалтер должен четко знать, чего он хочет, и уметь добиться ее предоставления путем формулирования исчерпывающих и аргументированных запросов.

Учетные трудности

Эта группа трудностей обычно не приводит к необходимости перестраивать систему формирования управленческой информации на предприятии. Однако следует иметь в виду, что на решение вопросов этой группы уходит значительное время.

Наиболее часто в числе учетных трудностей специалисты называют:

- необходимость получения различных оценок с привлечением независимых оценщиков или иных экспертов;
- формирование суждений и оценок руководства предприятия по тем объектам учета, в отношении которых имеется неопределенность;

- создание учетной политики предприятия в случаях, когда стандарты позволяют использовать более одного подхода;

- разрешение ситуаций, когда объекты учета в МСФО не имеют аналогов в национальной практике.

Как видно, из перечисленных проблем лишь последние две с натяжкой можно признать внутренними учетными вопросами, которые могли бы быть разрешены внутри бухгалтерской службы. Однако на практике, с учетом экономических последствий сделанного выбора для предприятия, бухгалтеру приходится и по этим, казалось бы, сугубо учетным вопросам проводить консультации с руководством, поясняя имеющиеся в МСФО варианты учета и последствия принятия того или иного подхода.

Что же касается первых двух пунктов, то здесь бросается в глаза аналогия с главной системной проблемой – трудностью получения ответственных заключений от соответствующих специалистов по запросу бухгалтера. В первом случае аналогия полная, просто теперь вместо внутреннего специалиста бухгалтер прибегает к платным услугам независимого эксперта. Это несколько снижает болезненность взаимодействия, но не всегда уменьшает его трудоемкость для бухгалтера. Во втором случае бухгалтер активно взаимодействует с другими представителями руководства предприятия, добываясь документально закрепленных суждений и оценок за подписью ответственных лиц. В обеих ситуациях от учетного специалиста ожидают грамотных и аргументированных пояснений и четко сформулированных запросов. Чтобы соответствовать своей новой роли, бухгалтер всегда должен четко знать, чего он хочет.

Профессиональное суждение: что это такое

Даже поверхностный анализ приведенных выше трудностей показывает, что природа

учетной функции претерпела существенные изменения. Учет стал управленческой дисциплиной, предполагающей активное и постоянное взаимодействие тех, кто им занимается, с другими управленцами. Какую же роль в этом процессе играет профессиональное суждение? Связано ли оно с перечисленными трудностями?

Чтобы ответить на эти вопросы, нужно дать рабочее определение профессионального суждения. В дальнейшем для целей этой статьи предлагаем понимать под ним:

- процесс квалифицированного выбора варианта действий с последующим обоснованием и доведением до пользователей в пригодной для использования форме;
- результат этого процесса.

Определив искомое понятие таким образом, мы немедленно лишаемся иллюзий. Ведь понятно, что именно этот процесс лежит в основе перечисленных трудностей: когда мы говорим, что знаем, чего хотим, это как раз и означает, что мы сделали выбор и готовы донести его до пользователя, а при необходимости – отстоять. Ясно, что как-то отделить эту новую функцию, поручив ее специально обученным людям или отведя для нее определенное время, также не удастся. Потому что формирование профессионального суждения, как видно, необходимое условие деятельности специалиста по МСФО на всех этапах подготовки финансовой отчетности: от формирования учетной политики до решения повседневных учетных задач и подготовки отчетов.

Как сформировать профессиональное суждение

Сегодня приходится констатировать: главная причина трудностей при переходе на МСФО заключается в том, что бухгалтеры в подавляющей массе оказались не готовы к тому, чтобы переквалифицироваться в управляющих.

Неготовность к новым реалиям продемонстрировал как бухгалтерский корпус, так и система профессиональной подготовки финансовых специалистов. Причем это не только российское упущение: с введением МСФО в ЕС (особенно в странах континентальной Европы, где учет традиционно велся по правилам, а не по принципам) финансисты и те, кто занимается их переподготовкой, столкнулись с аналогичными трудностями.

Каковы же возможные пути исправления ситуации? Чтобы понять, как помочь практикующим специалистам освоить новые навыки, проанализируем природу проблем, которые они испытывают. По нашим наблюдениям, на всех этапах формирования профессионального суждения бухгалтеры испытывают следующие трудности:

- увидеть возможность выбора;
- сделать выбор;
- быть готовым к ответственности за сделанный выбор (психологической, моральной, юридической);
- обосновать (отстоять) сделанный выбор;
- донести информацию о сделанном выборе в доступной для пользователя форме.

Выбор: а был ли мальчик?

Профессиональное суждение начинается с принятия решения. А принятие решения – это всегда выбор. И, пожалуй, главная рекомендация специалисту, обремененному необходимостью принятия решений, заключается в твердом усвоении простой аксиомы – выбор есть всегда. Только в этом случае у специалиста появляется шанс этот выбор разглядеть, а в конечном итоге – сделать. Усвоить эту аксиому, оказывается, непросто.

Между тем накопленные практические наработки инженерной психологии убедительно свидетельствуют: успешные решения могут быть приняты только в результате изучения как можно большего количества доступных альтернатив. И наоборот, решения неудачные, а порой и катастрофические, всегда со-

проводятся констатацией дефицита возможных вариантов разрешения ситуации. В этом плане сетования на «отсутствие» выбора всегда должны настораживать специалиста-управленца. В таких случаях необходимо, не поддаваясь соблазну принятия решения в атмосфере душевного комфорта (ведь выбора-то никакого и нет!), приложить максимум усилий к тому, чтобы добиться составления максимально полного перечня возможных альтернатив. Это может оказаться делом весьма непростым, особенно когда приходится взаимодействовать со специалистами других отделов и служб, скажем, при разработке того или иного аспекта учетной политики. Однако добиться этого необходимо – путем формирования дополнительных запросов о причинах предлагаемых вариантов.

Иногда, для того чтобы склонить контрагента к сотрудничеству по поиску вариантов, необходимо помочь ему по-новому взглянуть на ситуацию, избавиться от зашоренности («потому что мы всегда так делаем»). Удачный пример такого рода – способ, с помощью которого инвестиционным банкирам и финансовым консультантам на Западе удалось преодолеть последствия кризиса, возникшего после крупного проигрыша биржевого спекулянта Ника Лисона на фьючерсном рынке и последовавшего банкротства одного из авторитетнейших и старейших западных финансовых институтов – банка «Бэрингс». Тогда корпоративные клиенты стали отказываться от консультационных услуг специалистов по формированию портфелей производных финансовых инструментов для целей хеджирования. Слова «мы больше не пользуемся инструментами хеджирования» стали популярным и не нуждающимся в дальнейшей расшифровке объяснением нежелания в сложившихся обстоятельствах связываться с производными финансовыми инструментами. В ответ на это западные специалисты в области корпоративных финансов довольно быстро выработали действенный аргумент,

заставляющий их клиентов взглянуть правде в глаза: «Если вы думаете, что не пользуетесь инструментами хеджирования, то это на самом деле означает, что вы ими пользуетесь, но делаете это неэффективно». Довод услышали, и рынок был восстановлен.

Хорошо, если бухгалтер в состоянии наложить столь же убедительные доводы, чтобы доказать оппоненту реальность существования выбора и побудить к сотрудничеству по выработке оптимального решения.

Хочу, могу, но не буду

Еще один аспект трудностей, связанных с принятием решений, касается предмета психологии модальностей. Эта область науки о человеческом поведении занимается изучением побудительных мотивов и психологических последствий принятия решения. Освоение элементарных навыков совершения выбора и успешного взаимодействия с его личностными психологическими последствиями просто необходимо специалисту, вовлеченному в процесс принятия важных решений. Эти навыки устойчиво формируются с помощью целенаправленных упражнений в группе под руководством специалиста-психолога.

В качестве рекомендации общего характера можно предложить всегда задаваться вопросом: «Почему я поступаю так, а не иначе?» «Хочу ли, могу ли, буду ли я это делать» – вот три основные модальности, которые содержатся в любом решении. При принятии решения полезно пройти эти этапы последовательно. Начинать нужно с простых решений, принимаемых в повседневной жизни: попытаться увидеть в каждом решении ту или иную комбинацию модальностей. Иными словами, для начала всегда самому знать ответ на вопрос: «Почему я решил так, а не иначе». Затем попытаться представить себе, что будет, когда вы объявите о побудительных мотивах своего решения. Надо отследить свою реакцию на возможный дискомфорт от такого воображаемого объявления мотивов.

Можете ли вы позволить себе прямо заявить о причинах сделанного выбора? Велик ли соблазн сказать «не могу» тогда, когда надо было бы сказать «не хочу» или «не буду»?

Смысл таких упражнений – в сознательной культивации свободы выбора. Цель заключается в том, чтобы процесс принятия решений в результате приносил удовольствие, а не изматывал. В ходе таких упражнений специалисты учатся видеть и переживать основные эмоциональные реакции на принимаемые решения и открытое предъявление их мотивов. Критерий успешности – такое положение вещей, когда вы всегда можете позволить себе сказать «хочу, могу, но не буду». Такое заявление на первый взгляд кажется парадоксальным. На самом деле важные решения зачастую интуитивно принимаются именно по этой схеме. Важно, чтобы специалист, ответственный за принятие решений, всегда ощущал достаточную психологическую свободу выбора. У такого специалиста гораздо больше шансов находить оптимальные решения.

Ясно, как учитывать. Но вот как обосновать?

Каждый, кто работает с МСФО, неизбежно сталкивается с этим вопросом. Это и понятно – международные стандарты написаны с учетом интересов пользователей и требуют от составителей отчетности обосновывать все учетные решения. В ранних методических документах Центробанка по МСФО вместо термина «профессиональное суждение» в ходу даже было «обоснованное суждение». Таким образом регулятор подчеркивал, что он ожидает от банков – составителей отчетности обоснований по представленным в ней показателям. Сегодня важность обоснования понятна всем, и на повестке дня стоит вопрос технологии этого процесса. Как сделать так, чтобы обоснования были исчерпывающими и убедительными?

К счастью, объективные критерии надлежащего аргументирования давно разработаны прикладной логикой, и соответствующие

навыки вполне поддаются усвоению. В западных юридических вузах сегодня преподается практический метод аргументирования, известный под аббревиатурой IRAC (от англ. *issue-rule-applicability-conclusion* – вопрос-правило-применимость-вывод). Суть метода заключается в том, что любой вопрос, нуждающийся в обосновании, разбивается на подвопросы, на каждый из которых возможен только ответ «да» или «нет». Затем по каждому такому подвопросу формулируется правильный ответ со ссылкой на нормативную базу. Последовательность действий обозначена в самом названии метода:

- формулируем вопрос, предполагающий ответ «да/нет»;
- приводим ссылку на нормативную базу;
- показываем, почему именно эта ссылка применима к данной ситуации;
- завершаем формулировкой правильного ответа.

Предлагаемый метод давно зарекомендовал себя на Западе, так как позволяет наглядно и с опорой на аппарат формальной логики добиться ответа на самый главный вопрос любого обоснования – «Почему?» Если технология соблюдена, то излагаемые доводы принимаются как надлежащее обоснование даже в западных судах, а не только на собраниях акционеров.

Освоение метода неотделимо от освоения навыков технического письма, которое, собственно, и передает пользователю результаты наших умозаключений.

Как грамотно написать

В российских вузах техническое письмо пока не преподают. На Западе это тоже довольно новая дисциплина, появление спроса на которую объясняется бурным развитием рынка программного обеспечения и потребительских товаров с широкой функциональностью, что потребовало от производителей написания объемных и понятных «руководств пользователя». В ходе упражнений специалисты учатся

преодолевать «авторский ступор», осваивают макро- и микроорганизацию текста, работают над стилистикой письма. Цель – добиться написания понятных удобочитаемых документов, будь то служебная записка, запрос информации, проект учетной политики или примечания к публикуемой финансовой отчетности.

Самые общие рекомендации заключаются в следующем.

- При создании документа старайтесь сначала не писать, а записывать. На этом этапе основная трудность – уложить все мысли в линейную структуру будущего документа, что недостижимо, поскольку окончательные формулировки и связи между разными частями документа еще не оформились. Поэтому лучше записывать тезисы будущего документа на отдельных карточках. Можно воспользоваться одним большим листом, в центре которого нарисовать круг и вписать в него главную тему, а тезисы записывать по мере поступления в виде ответвлений от круга. Второй метод предпочтительнее, поскольку уже на раннем этапе начинает формироваться структура будущего документа (у каждого тезиса-ответвления могут быть собственные подтезисы-ответвления).

- При написании документа соблюдайте правило «Сначала расскажи, о чем ты будешь говорить, затем говори, а потом скажи, о чем

ты рассказал». Во введении надо обязательно перечислить выводы, к которым вы пришли, затем раскрыть тему в основной части, затем повторить выводы в заключении. Недопустимо использовать приемы детективного жанра и приберегать главное на конец – у читателя просто может не оказаться времени, чтобы внимательно ознакомиться со всем текстом, у него должна быть возможность быстро оценить содержание.

- Абзацы должны быть короткими – не более девяти предложений. Каждый абзац должен содержать только одну мысль, которую нужно сформулировать в первом предложении. Тогда читатель сможет быстро просмотреть документ и легко в нем сориентироваться.

- Все предложения в абзаце должны быть связаны.

- Длинные предложения с причастными и деепричастными оборотами лучше разбить на несколько коротких.

- Следует всегда пользоваться активным залогом. Использование пассивного залога тоже допускается, но лишь в тех случаях, когда это оправданно.

При соблюдении этих правил ваши шансы быть услышанными возрастут. А значит, ваше профессиональное суждение будет воспринято пользователями.

Профессиональные суждения и учетные оценки

Александр Обермейстер, финансовый директор ЗАО «Видео Интернешнл Трэнд» (Москва)

Профессиональное суждение чаще всего применяется в тех случаях, когда необходимо принять субъективное решение относительно способа применения учетной политики либо учетных оценок, то есть то, что называется «soft accounting information». На практике мне приходилось применять профессиональное суждение в разных случаях: например, связанных с учетом лизинговых операций, созда-

нием резерва по дебиторской задолженности, обесценением долгосрочных активов и определением срока их полезного использования, расчетом ставок дисконтирования (для временных процентных ставок для кредиторской и дебиторской задолженности), определением условных обязательств, и многих других.

Признание или раскрытие отдельных элементов указывает на намерения менедж-

мента или исход будущего события. Если обобщить требования, выдвигаемые практикой к профессиональным суждениям, то можно сказать, что они должны удовлетворять нескольким условиям: а) основываться на выдвинутых предпосылках и надежности процессов, позволяющих собрать информацию и обработать ее; б) раскрываться в пояснительной записке к отчетности и иных документах; в) быть достаточными для того, чтобы независимый аудитор смог удостовериться в их адекватности.

Аудиторы внимательно относятся к изучению предпосылок и оценок, сделанных менеджментом и отраженных в отчетности. Субъективный характер суждений приводит к тому, что аудиторы рассматривают их как зоны повышенного риска. При этом наибольшее внимание они уделяют оценкам в тех случаях, когда появляется новый стандарт или разъяснения регулирующих органов к нему, выводится на рынок новый продукт или услуга, когда компания реализует товар (услугу) разным группам пользователей (покупателей) или аудит проводится впервые у данного клиента или это вообще первая аудиторская проверка в компании.

Мой опыт показывает, что аудиторы будут рассматривать достаточность и релевантность информации, использованной клиентом для вынесения профессионального суждения, а также степень надежности соответствующего источника. Иногда ввиду незначительности аудиторы могут принять с определенными оговорками отсутствие соответствующей процедуры оценки. Я знаю случай, когда при аудите процедуры определения обесценения основных средств компания не имела формализованных расчетов соответствующих будущих денежных потоков. Аудиторы с учетом того, что отсутствие процедуры не является существенным недостатком внутреннего контроля, а также того, что она влияет на незначительную статью отчетности, приняли все указанные фак-

ты во внимание и не дали отрицательного аудиторского заключения.

При выработке профессионального суждения также важно правильно сформировать и раскрыть предпосылки, используемые для его вынесения. Я хотел бы обратить внимание на следующие моменты: предпосылки должны соответствовать друг другу, исторической учетной и релевантной отраслевой информации, учитывать известные изменения и тренды в компании и отрасли в целом, а также отражать планы и намерения менеджмента. Правильно сформированные предпосылки являются важнейшей составляющей учетных оценок и суждений, так как любые вычисления будут некорректны, если предпосылки отражены неверно.

Для подтверждения профессионального суждения нужно предоставить формализованные описания процесса сбора информации, необходимой для вынесения суждения, и предпосылок. Хорошо задокументированный процесс сбора релевантной для оценки информации, а также его результаты могут значительно облегчить аудиторам его независимую оценку. Наиболее распространенные случаи профессиональных суждений, нуждающихся в доказательстве, – это планы и намерения менеджмента, справедливая стоимость и оценка будущих денежных потоков. Планы и намерения менеджмента могут быть обоснованы утвержденными бюджетами и планами получения доходов, маркетинговыми исследованиями, протоколами заседаний совета директоров и т.п. При оценке будущих денежных потоков обычно требуется показать соотношенность информации с историческими данными. Аудиторы также будут изучать события после отчетной даты, чтобы убедиться, что тренд показан правильно. Наверное, самый сложный случай – это доказательство правильности определения справедливой стоимости, так как в некоторых ситуациях потребуются привлечение профессиональных оценщиков.

Отчетность = (Информация + Квалификация) × Организация

Лариса Горбатова, начальник управления международной отчетности АФК «Система» (Москва)

Умение бухгалтера выработать профессиональное суждение в отношении признания и оценки статей является одним из основных условий подготовки качественной отчетности по МСФО. Формирование профессионального суждения требуется при оценке индикаторов обесценения внеоборотных активов и инвестиций в приобретаемый бизнес, при квалификации операции или дочерней компании как прекращенной деятельности, при признании выручки по долгосрочным договорам по методу процента исполнения (percentage of completion), и т.д. Как показывает практика, основные проблемы, возникающие в процессе формирования профессионального суждения, связаны:

- с недостатком информации – например, отсутствием долгосрочных планов и прогнозов движения денежных средств при оценке инвестиций в приобретаемый бизнес;
- с отсутствием документально подтвержденных решений руководства компании в отношении тех или иных сделок – например, продажи части бизнеса при квалификации прекращенной деятельности. Такая ситуация встречается достаточно часто в российских компаниях, в которых процессы принятия решений не всегда формализованы;
- с недостаточным развитием финансовых и корпоративных подразделений компании – например, систем бюджетирования и планирования, которые являются источником актуальной информации для проведения проверки внеоборотных активов на обесценение, определения процента исполнения долгосрочного контракта и т.д., системы отслеживания и оценки последствий судебных разбирательств, в которые вовлечена компания, – в целях оценки необходимости

создания резерва под возможные будущие выплаты;

- с отсутствием четких регламентов взаимодействия подразделений компании в целях своевременного получения необходимой информации – часто возникают ситуации, когда вся необходимая информация в компании есть, но бухгалтер не знает, у кого ее получить и в какие сроки она может быть предоставлена.

Конечно, даже в том случае, когда имеется вся необходимая информация и процедуры взаимодействия подразделений четко регламентированы, процесс выработки профессионального суждения непрост, так как предполагает определенную квалификацию бухгалтера, умение работать с имеющейся информацией и отстаивать свою позицию перед аудитором. Например, нередко компания осуществляет сделки по финансированию некоторых операций через структуры, которые не являются дочерними в силу отсутствия прямых инвестиций группы в капитал таких структур (так называемые компании специального назначения – special purpose entities, SPE). Тем не менее ПКИ (SIC) 12 «Консолидация – компании специального назначения» (Consolidation – Special Purpose Entities) требуют консолидировать такие структуры, если они соответствуют определенным критериям. Бухгалтер может не иметь конкретной информации о наличии таких компаний, однако на основе анализа финансовых операций группы (большие остатки/обороты по операциям с неизвестными компаниями, нерыночные ставки предоставления или получения финансовых ресурсов) может сделать вывод о том, что группа использует SPE, запросить информацию о данных компаниях

у подразделения, которое управляет денежными потоками и ликвидностью, и консолидировать данные. В данном случае вопрос уже не в наличии или отсутствии специальной информации, а в умении анализировать имеющиеся данные.

Таким образом, процесс выработки профессионального суждения зависит не только от того, насколько четким является взаимодействие и обмен информацией между практически всеми структурными подразде-

лениями компании, но и от квалификации бухгалтера. Если компания планирует перейти на МСФО и порядок взаимодействия не определен, бухгалтеру следует донести до руководства компании следующую формулу: «(Информация + Квалификация) × Организация = Отчетность». Это необходимо сделать как можно раньше, чтобы успеть организовать информационные потоки до того, как на бухгалтера обрушится масса запросов от аудитора.

Специалист должен быть любопытным

Дилера Басырова, начальник отдела консолидации по МСФО ОАО «МКХ «ЕвроХим» (Москва)

Прежде всего следует отметить, что профессиональное суждение – это не интуиция, а аргументы, основанные на конкретных фактах хозяйственной деятельности и требованиях МСФО. Начинающие специалисты любят козырять своим профессиональным суждением, которое обычно ничем не подкреплено, кроме собственного мнения. Однако опыт показывает, что прохождение аудиторской проверки расставляет все точки над *i*. Бухгалтерский учет не является точной наукой, имеющей в каждом случае только одно верное решение. Но специалист должен быть на 100% уверен в своих выводах, потому что ему нужно убедить руководство, аудиторский комитет и аудиторов в правильности отражения операций.

Когда я принимаю какое-либо решение, то всегда пытаюсь посмотреть на ситуацию со стороны топ-менеджмента, прогнозирую мнение аудиторов и обязательно представляю, как эта информация повлияет на принятие решений пользователями отчетности – для меня это самый главный параметр. Очень важно доверие инвесторов к компании, прозрачность отчетности играет здесь значительную роль. И, конечно, я руководствуюсь

принципами подготовки и составления финансовой отчетности, которые помогают всегда (например, преобладание сущности над формой).

Начинающим специалистам по МСФО рекомендую быть любопытными и не бояться обращаться к сотрудникам других подразделений компании, чтобы лучше понять суть сложившейся ситуации. Соберите всю возможную информацию перед принятием решения, изучите все документы, связанные со стратегией развития компании, а также протоколы собраний акционеров и советов директоров. Для принятия решения отражения какого-либо факта в отчетности нужно оценить ситуацию нейтрально, как будто она произошла в другой компании.

Обычно мы сталкиваемся с проблемами при признании доходов, активов или обязательств. В этом случае нужно пользоваться определениями, указанными в принципах МСФО, если в стандарте нет точного ответа. Часто проблемы возникают при отражении операций по покупке бизнеса. Необходимо понимать, почему купили эту компанию, и правильно идентифицировать активы и обязательства, определить справедливую стои-

мость. Цена покупки другой компании – не просто вознаграждение, за которое продавец готов продать, а сумма, которую ваша компания готова заплатить. И вы должны знать позицию руководства, какие выгоды связаны с покупкой предприятия: приобретен земельный участок, пригодный для постройки производственных площадей, лицензия на месторождение полезных ископаемых, торговая марка, единственный поставщик сырья и т.д.

Конечно, все свои выводы следует оформлять документом. Память ненадежна, а также есть вероятность смены работы или руководителя. В первую очередь нужно закрепить учетную политику с указанием основных принципов, используемых при составлении отчетности по МСФО. Необходима также методика составления отчетности, в которой будет приведен способ составления отчетности (трансформация или параллельный учет) и более подробно описан порядок отражения

с указанием примеров и конкретных ситуаций. Следует обратить внимание на те виды операций, отражение которых в отчетности по МСФО отличается от национального учета, и на нетипичные операции. Если отчетность по МСФО составляется путем трансформации, необходимо при создании учетной политики руководствоваться некоторыми правилами учетной политики для российской отчетности. Перед тем как принимать учетную политику для составления отчетности по МСФО, нужно сравнить все статьи и определить те, которые будут отражены в российском учете и МСФО по аналогичной стоимости. Например, учет запасов в российском учете осуществляется по ФИФО, поэтому и в учетной политике по МСФО лучше пользоваться таким же способом. Если методы списания на себестоимость запасов в российской отчетности и МСФО будут отличаться, потребуется дополнительное время для пересчета таких статей. ■

МСФО
ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

www.msfo-mag.ru

- электронная версия всех материалов журнала «МСФО: практика применения»
- новости МСФО
- бизнес-кейсы
- полезная информация для специалистов по МСФО
- исследования, рейтинги, опросы
- форум для специалистов по МСФО

реклама

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 специалистов. Пишите нам по адресу: 119017, Москва, Малый Толмачевский пер., д. 1, B2B Media, для редакции журнала «МСФО: практика применения» или по электронной почте: info@msfo-mag.ru. Ответы на самые интересные вопросы мы обязательно опубликуем в журнале.

Вопрос-ответ

В 2006 году наша компания перешла на МСФО, на начало года акционерный капитал состоял из 120 тыс. обыкновенных акций номиналом 1 руб. каждая. В конце 2006 года мы выкупили у одного из акционеров 12 тыс. собственных акций за 1200 тыс. руб.

А в апреле 2007 года часть данных акций номинальной стоимостью 8 тыс. руб. была продана другому акционеру за 1400 тыс. руб.

Как правильно отразить данные операции в отчетности и в примечаниях к ней?

Главный бухгалтер ОАО «Корта»
Ермакова И.Т.

В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» (Financial Instruments: Presentation) организация не может признавать в качестве финансового актива в отчетности собственные акции независимо от причины их выкупа. Они должны вычитаться из величины собственного капитала. Согласно тому же стандарту выплаченное или полученное за такие акции возмещение должно отражаться не на счетах прибылей и убытков, а непосредственно на счетах капитала.

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements) требует, чтобы непосредственно в балансе или в примечаниях к финансовой отчетности раскрывалась информация по акциям организации, удерживаемым самой организацией или ее дочерними компаниями, и некоторые другие данные о собственном капитале организации.

При выкупе собственных акций у акционеров нужно сделать следующие бухгалтерские проводки, тыс. руб.:

Д-т Казначейские акции	12
Д-т Убыток от выкупа собственных акций	1188
К-т Денежные средства	1200

В балансе на 31.12.07 величина собственного капитала акционеров без учета других статей составит (1080) тыс. руб. (120 - 12 - 1188). В балансе или в примечаниях к финансовой отчетности также раскрываются следующие данные:

- оплаченный акционерный капитал составляет 120 тыс. руб.

Таблица 1 **Выдержка из отчета об изменениях в собственном капитале за 2006 год, тыс. руб.**

Показатель	Акционерный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Убыток от выкупа собственных акций	Итого
31.12.05	120	-	-	120
Выкуп собственных акций	-	(12)	(1188)	(1200)
31.12.06	120	(12)	(1188)	(1080)

Таблица 2 **Пример раскрытия информации об элементах собственного капитала в примечаниях к отчетности на 31.12.07, тыс. руб.**

Показатель	Сумма
Оплаченный акционерный капитал	120
Собственные акции, выкупленные у акционеров (казначейские акции)	(4)
Эмиссионный доход (1392 - 1188)	204

Таблица 3 **Выдержка из отчета об изменениях в собственном капитале за 2007 год, тыс. руб.**

Показатель	Акционерный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Эмиссионный доход/Убыток от выкупа собственных акций	Итого
31.12.05	120	-	-	120
Выкуп собственных акций	-	(12)	(1188)	(1200)
31.12.06	120	(12)	(1188)	(1080)
Продажа собственных акций	-	8	1392	1400
31.12.07	120	(4)	204	320

- собственные акции, выкупленные у акционеров (казначейские акции), – 12 тыс. руб.;
- убыток от выкупа собственных акций составил 1 188 тыс. руб.

В отчете об изменениях в собственном капитале акционеров дается информация об изменении каждой статьи в течение года (табл. 1).

В примечаниях к финансовой отчетности должно быть раскрыто количество и номинал разрешенных к выпуску, выпущенных и полностью оплаченных акций (120 тыс. шт. номиналом 1 руб.) и количество казначейских акций, удерживаемых обществом (12 тыс. шт. номиналом 1 руб.). В примечаниях также должна быть представлена информация о количестве акций в обращении на начало и конец отчетного периода.

В 2007 году при продаже казначейских акций вам необходимо выполнить следующие проводки, тыс. руб.:

Д-т Денежные средства	1400
К-т Казначейские акции	8
К-т Эмиссионный доход/убыток от выкупа собственных акций	1392

Таблица 4 **Пример раскрытия информации о количестве акций в обращении в примечании к отчетности**

Показатель	Количество акции, шт.
31.12.05	120 000
Выкуп собственных акций	(12 000)
31.12.06	108 000
Продажа ранее выкупленных собственных акций	8000
31.12.07	116 000

На 31.12.07 величина собственного капитала акционеров в балансе составит 320 тыс. руб. ((1080) + 1392 +8).

Постатейное раскрытие элементов собственного капитала представлено в табл. 2, выдержка из отчета об изменении собственного капитала – в табл. 3. В примечаниях надо раскрыть количество и номинал разрешенных к выпуску, выпущенных и полностью оплаченных акций и количество акций, удерживаемых компанией (табл. 4.)

*На вопрос отвечала Елена Хромова,
партнер Группы «БДО Юникон»*

На начало 2007 года компанией было выпущено 100 тыс. обыкновенных акций. Компания 30.06.07 года эмитировала 6%-е конвертируемые облигации на сумму 1 млн руб. Условия конвертации – 80 акций за облигации стоимостью 10 тыс. руб. Чистая прибыль компании по итогам работы за 2007 год составила 12 млн руб. На 30.09.07 конвертировано облигаций номинальной стоимостью 300 тыс. руб. Как рассчитать базовую и разводненную прибыль на акцию для составления отчетности по МСФО за 2007 год?

*Главный бухгалтер ЗАО «Атланта»
Янковская О.П.,
Санкт-Петербург*

Согласно МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» (Earnings per Share) для расчета базовой прибыли на акцию необходимо рассчитать средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении за период. Иными словами, в данном случае количество обыкновенных акций, находящихся в обращении на начало периода, нужно скорректировать с учетом акций, выпущенных в течение отчетного периода. Для расчета разводненной прибыли нужно будет также учесть число конвертированных облигаций, находящихся в обращении в течение отчетного периода. В соответствии с МСФО (IAS) 33 для этого конвертируемые инструменты считаются обращенными в акции на момент их эмиссии. Поскольку в течение периода произошла фактическая конвертация облигаций в акции, то до момента конвертации они будут учтены при расчете разводненной прибыли, а после – при расчете базовой.

Шаг 1. Расчет базовой прибыли на акцию:

1. Количество новых акций, возникших при конвертации, составляет 2400 шт. $(300 / 10 \times 80)$.

2. Средневзвешенное количество акций в обращении за 2007 год составило 100 600 шт. $(100\,000 \times 9 / 12 + 102\,400 \times 3 / 12)$.

Базовая прибыль на акцию составляет 119,3 руб. $(12\,000\,000 / 100\,600)$.

Шаг 2. Расчет разводненной прибыли на акцию:

1. Количество акций, возникающее при обмене остатка конвертируемых инструментов с учетом даты эмиссии, составляет 2800 шт. $(700 / 10 \times 80 \times 6 / 12)$.

2. Экономия на процентах к выплате по неконвертированным на конец года инструментам, за исключением налога на прибыль (24%), составляет 15 960 руб. $(700\,000 \times 6\% \times 6 / 12 \times 0,76)$.

3. С 30.06.07 по 30.09.07 выпущенные компанией облигации еще не были конвертированы, но для расчета разводненной прибыли их учитывают как обращенные в акции в момент эмиссии. Средневзвешенное число таких акций за период составляет 600 шт. $(300 / 10 \times 80 \times 3 / 12)$.

4. Экономия на процентах к выплате по сконвертированным инструментам за минусом налога на прибыль (24%) составляет 3420 руб. $(300\,000 \times 6\% \times 3 / 12 \times 0,76)$.

5. Общее количество акций для расчета пониженной прибыли на акцию составляет 104 000 шт. $(100\,600 + 2800 + 600)$.

6. Прибыль для расчета разводненной прибыли на акцию составляет 12 019 380 руб. $(12\,000\,000 + 15\,960 + 3420)$.

7. Разводненная прибыль на акцию составляет 115,6 руб. $(12\,019\,380 / 104\,000)$.

*На вопрос отвечала Мария Шевякова,
консультант по МСФО группы компаний «Градиент Альфа»*

Мы начинаем новый проект, посвященный аудиту распространенных хозяйственных операций на примере конкретных компаний. Редакция получает от одной из реальных компаний полный комплект документов по отраженной по МСФО хозяйственной операции и передает их на проверку нескольким крупным аудиторским компаниям. Результаты аудита помогут читателям понять, какие ошибки могут быть допущены при отражении таких операций, какие документы нужно представить для проверки, на что обращают внимание разные аудиторские компании. Предоставленные для проверки документы и аудиторские заключения по операции доступны на сайте www.msfo-mag.ru в полном объеме.

Тест

1. МСФО не позволяют раскрывать информацию нефинансового характера в финансовой отчетности.
2. МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств» (Cash Flow Statements) позволяет раскрывать сумму полученных и уплаченных в течение периода вознаграждений (процентов) свернуто.
3. Отложенные налоговые активы, не признанные в предыдущих периодах, разрешается признавать в текущем, если обстоятельства изменились и появилась вероятность того, что будущая налогооблагаемая прибыль будет достаточной для их реализации.
4. Компания может выбирать по своему усмотрению валюту представления отчетности и функциональную валюту.
5. После первоначального признания приобретенного нематериального актива или завершения разработки НМА внутри компании последующие расходы в большинстве случаев должны относиться на расходы в отчете о прибылях и убытках и только иногда могут капитализироваться.
6. Критерии признания одинаковы для материальных и нематериальных активов.
7. Финансовая отчетность компании будет считаться впервые подготовленной в соответствии с МСФО, даже если отчетность за предыдущий период была сформирована согласно всем требованиям МСФО, но не содержала прямого утверждения о том, что она им соответствует.
8. Если инвестор напрямую или косвенно владеет менее чем 20% голосующих акций другой компании, он может классифицировать данную инвестицию как инвестицию в зависимую компанию при условии, что существуют способы, посредством которых он может значительно влиять на ее деятельность.
9. При определении существования признаков обесценения актива компания должна руководствоваться только внутренними источниками информации.
10. Если при проведении теста на обесценение актива сумма обесценения превышает текущую стоимость актива, компания всегда должна признавать обязательство.

Тест подготовлен компанией PricewaterhouseCoopers

Толковый словарь

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

Совместная деятельность (Joint ventures)

Термин используется в МСФО (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности» (Interests in Joint Ventures) и обозначает экономическую деятельность, которую ведут два или более субъекта на основании соглашения, устанавливающего их совместный контроль над объектом деятельности. Согласно стандарту совместный контроль существует только в тех случаях, когда все финансовые и другие важные решения, касающиеся этой деятельности, принимаются с согласия всех сторон.

Сущность совместной деятельности не зависит от того, какой вклад внес каждый из ее участников. Компания может иметь 80- или 20%-ю долю в совместной деятельности, однако решения по важнейшим вопросам все равно принимаются всеми участниками, то есть ни один из них не имеет единоличного контроля.

В этом заключается существенное отличие совместной деятельности от взаимоотношений материнской и дочерней компаний, где присутствует единоличный контроль, и от инвестиций в ассоциированные организации, в которых у инвестора есть значительное влияние, но нет контроля.

Если между участниками нет договорного соглашения об установлении совместного контроля, то существование совместной деятельности не признается.

Стандарт выделяет три основные формы ведения совместной деятельности: совместно контролируемые операции, совместно контролируемые активы или совместно контролируемые организации.

В случае совместно контролируемых операций участники ведут совместную деятельность, используя принадлежащее им имущество: например, производят вместе продукцию, которую каждый из них по отдельности произвести не в состоянии (самолеты, яхты или консервы). Каждый участник использует свои основные средства и другие ресурсы (остающиеся у него на балансе), отвечает за определенный этап совместно контролируемого процесса и имеет право на получение части продукции (услуг) или прибыли (убытков) от продажи продукции (оказания услуг) в соответствии с договором.

Использование совместно контролируемых активов представляет собой совместное владение и использование какого-либо имущества, (например, нефтепроводов или электрических сетей).

Отличительной особенностью совместно контролируемой организации является то, что стороны договора создают отдельное юридическое лицо, в уставном капитале которого каждый из участников имеет свою часть акций (долей).

Такая организация осуществляет свою деятельность, как и любое другое юридическое лицо, но при этом согласно договору участники совместной деятельности имеют над ней совместный контроль.

В соответствии с заключенным договором каждый из участников совместной деятельности имеет право на свою часть чистых активов и прибыли совместно контролируемой компании.

Элиминирование (Elimination)

В общем смысле элиминирование (от лат. *elimino* – выношу за порог, изгоняю) означает исключение из рассмотрения в процессе анализа и/или расчета каких-либо показателей, заведомо не связанных с изучаемым (анализируемым) процессом.

Понятие не определено международными стандартами, но используется в МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (Consolidated and Separate Financial Statements) при описании процедур консолидации.

При составлении консолидированной финансовой отчетности построчно суммируются аналогичные статьи активов, обязательств, доходов и расходов всех входящих в группу компаний. Но поскольку консолидированная отчетность отражает результаты деятельности группы компаний как единой экономической единицы, влияние операций между этими компаниями при консолидации необходимо исключить – этот процесс называется элиминированием в контексте МСФО (IAS) 27.

Можно провести аналогию с заводом, имеющим несколько производственных цехов. Если один из них передает продукцию другому, то для завода в целом ничего не меняется. Имеет значение лишь выход продукции за пределы завода (реализация внешней организации) – это принесет заводу доход от реализации. Для группы

компаний также ничего не меняется, когда операции осуществляются между предприятиями одной группы. Каждая участница внутригрупповых операций показывает эффект этих операций в своей отдельной отчетности, однако при консолидации они должны быть исключены, то есть элиминированы.

Характерными примерами внутригрупповых операций являются:

- продажи и покупки внутри группы различных активов и услуг и возникшие в связи с этим доходы от продажи и себестоимость проданной продукции, взаимная дебиторская и кредиторская задолженность;
- выдача/получение займов, возникшие в связи с этим финансовые активы и обязательства, доходы и расходы в виде процентов, а также взаимные задолженности по начисленным процентам;
- начисление к оплате дивидендов и доход в виде дивидендов и т.д.

В процессе элиминирования остатки по расчетам внутри группы, сделки, доходы и расходы полностью исключаются. Также элиминируются инвестиция материнской компании в дочернюю и часть капитала дочерней компании, принадлежащая материнской компании. Таким образом, пользователям консолидированной отчетности предоставляется возможность оценить деятельность группы компаний как единой бизнес-единицы.

*Ирина Завалишина,
тренер-консультант компании Hock training*

ДИСТАНЦИОННЫЙ КУРС ОБУЧЕНИЯ

КОНСОЛИДАЦИЯ по МСФО: от простого к сложному

Уважаемые читатели! Мы продолжаем публикацию цикла статей с проверочными заданиями, подготовленного Академией Делойт. Он не только позволит понять общие принципы составления консолидированной финансовой отчетности, разобраться в нюансах этого процесса, но и получить ценные призы: **право на бесплатное обучение в Академии, годовую подписку на наш журнал и участие в Форуме по МСФО**. Подробности на сайте www.msfo-mag.ru.

СОДЕРЖАНИЕ

Урок 4

Поэтапное приобретение и увеличение доли владения	68
Проверочное задание 4	76
Ответ на проверочное задание 3	78

Ответы на проверочное задание 4
присылайте до **30 сентября 2008 года**
по адресу:
119017, Москва, М. Толмачевский пер., д. 1,
B2B Media, для редакции журнала
«МСФО: практика применения»,
по электронной почте: info@msfo-mag.ru
или заполните специальную форму
на сайте www.msfo-mag.ru.

Урок 4

ПОЭТАПНОЕ приобретение и увеличение доли владения

Елена Кузнецова,
менеджер Академии Делойт

Поэтапное приобретение

Во всех примерах, рассмотренных в предыдущих уроках, предполагалось, что материнская компания приобретает контроль над дочерней, осуществляя единовременную покупку контрольного пакета голосующих акций. Но на практике чаще встречаются ситуации, когда он приобретается в результате нескольких сделок.

До того момента, пока не получен контроль над компанией, инвестиции в нее должны учитываться одним из следующих способов:

- в соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement) – до тех пор, пока нет существенного влияния;
- в соответствии с МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные организации» (Investments in Associates) – при наличии существенного влияния.

В тот момент, когда получен контроль, необходимо рассчитать:

- справедливую стоимость идентифицируемых активов и обязательств;
- стоимость чистых активов (ЧА) приобретаемой компании на дату приобретения (дату получения контроля).

Методы расчета стоимости чистых активов и гудвила

Существует два метода расчета стоимости чистых активов:

1. Исходя из стоимости ЧА на каждую из дат, в которые приобреталась доля голосующих акций дочерней компании, – пошаговый метод (step-by-step method). Он применяется в МСФО в настоящий момент.
2. Стоимость чистых активов на дату приобретения рассчитывается исходя из стоимости ЧА на момент получения контроля над дочерней компанией – метод «более 50%» (more than 50% method). Он должен применяться с 01.07.09.

Таблица 1 **Этапы покупки акций компании «Эпсилон»**

Дата приобретения	Количество приобретенных простых акций, шт.	Стоимость инвестиций, \$	Стоимость ЧА компании «Эпсилон» на дату приобретения, \$
01.01.04	20 000	35 000	150 000
01.01.05	20 000	48 000	200 000
01.01.06	30 000	86 000	230 000
Итого	70 000	169 000	-

Досрочное применение возможно, но для финансового года, начинающегося не ранее 30.06.07.

Рассмотрим на примере применение каждого из данных методов.

Акционерный капитал компании «Эпсилон» состоит из 100 000 простых акций номиналом \$1 каждая. Компания «Омега» владеет контрольным пакетом (70%) голосующих акций компании «Эпсилон». Даты и объемы покупок акций компании «Эпсилон» представлены в табл. 1.

На каждую из этих дат балансовая стоимость активов и обязательств компании «Эпсилон» была равна их справедливой стоимости. Произведем расчет стоимости чистых активов, гудвила и доли меньшинства на 02.01.06 с применением каждого из методов.

Пошаговый метод

1. Рассчитаем стоимость чистых активов на дату приобретения. Она составит \$139 000 ($150\,000 \times 20\% + 200\,000 \times 20\% + 230\,000 \times 30\%$).

Рассчитаем гудвил на дату приобретения. Для этого выполним следующие действия:

$$35\,000 - 150\,000 \times 20\% = 5\,000$$

$$48\,000 - 200\,000 \times 20\% = 8\,000$$

$$86\,000 - 230\,000 \times 30\% = 17\,000$$

Таким образом, на дату приобретения гудвил составит \$30 000 ($5\,000 + 8\,000 + 17\,000$).

Метод «более 50%»

1. Стоимость чистых активов на дату приобретения составит \$161 000 ($230\,000 \times 70\%$).

2. Гудвил на дату приобретения составит \$8000 ($169\,000 - 161\,000$).

Таким образом, в зависимости от применяемого метода расчета, значения стоимости чистых активов компании, так же как и величина гудвила, отличаются.

При этом стоимость доли меньшинства не зависит от используемого метода. На 02.01.06 она составит \$69 000 ($230\,000 \times 30\%$).

Составление консолидированной отчетности с использованием пошагового метода

Составим консолидированную отчетность компании «Омега» на 31.12.07 с учетом того, что ежегодно гудвил обесценивался на \$6000. Отчетность компаний за 2007 год представлена в таблицах 2 и 3.

Таблица 2 Балансы компаний «Омега» и «Эпсилон» на 31.12.07, \$

Статья	«Омега»	«Эпсилон»
Активы		
Земля	300 000	100 000
Инвестиции в компанию «Эпсилон»	169 000	-
Краткосрочные активы	136 000	350 000
Итого активы	605 000	450 000
Капитал и обязательства		
<i>Капитал</i>		
Акционерный капитал (обыкновенные акции номиналом \$1)	400 000	100 000
Нераспределенная прибыль:		
на начало периода	50 000	180 000
за отчетный период	75 000	60 000
<i>Итого капитал</i>	<i>525 000</i>	<i>340 000</i>
<i>Обязательства</i>	<i>80 000</i>	<i>110 000</i>
Итого капитал и обязательства	605 000	450 000

Таблица 3 Отчеты о прибылях и убытках компаний «Омега» и «Эпсилон» за 2007 год, \$

Статья	«Омега»	«Эпсилон»
Выручка	600 000	450 000
Себестоимость	(300 000)	(250 000)
<i>Валовой доход</i>	<i>300 000</i>	<i>200 000</i>
Прочие доходы	50 000	50 000
Прочие расходы	(250 000)	(170 000)
<i>Прибыль до налога</i>	<i>100 000</i>	<i>80 000</i>
Налог на прибыль	(25 000)	(20 000)
Прибыль после налога	75 000	60 000

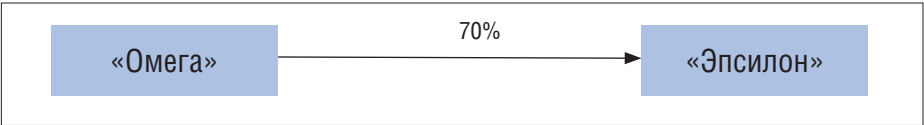


Рисунок 1 Структура группы «Омега»

Шаг 1. Определяем структуру группы и процент владения (рис.1).

Шаг 2. Составляем консолидационные проводки.

1. Элиминируем инвестиции, \$:

Д-т Акционерный капитал «Эпсилон» (100 000 × 70%) 70 000

Д-т Нераспределенная прибыль на начало (139 000 - 70 000) 69 000

Д-т Гудвил 30 000

К-т Инвестиции в компанию «Эпсилон» 169 000

2. Выделяем долю меньшинства в чистых активах (на начало отчетного периода), \$:

Таблица 4 Консолидационная таблица, \$

Статья	Значение		Корректировки				Результат по группе
	«Омега»	«Эпсилон»	1	2	3	4	
	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)	
Земля	300 000	100 000	-	-	-	-	400 000
Инвестиции в компанию «Эпсилон»	169 000	-	(169 000)	-	-	-	0
Гудвил	-	-	30 000	-	-	(12 000)	18 000
Краткосрочные активы	136 000	350 000	-	-	-	-	486 000
Акционерный капитал	(400 000)	(100 000)	70 000	30 000	-	-	(400 000)
Нераспределенная прибыль на начало периода	(50 000)	(180 000)	69 000	54 000	-	6000	(101 000)
Доля меньшинства	-	-	-	(84 000)	(18 000)	-	(102 000)
Обязательства	(80 000)	(110 000)	-	-	-	-	(190 000)
Выручка	(600 000)	(450 000)	-	-	-	-	(1 050 000)
Себестоимость	300 000	250 000	-	-	-	-	550 000
Прочие доходы	(50 000)	(50 000)	-	-	-	-	(100 000)
Прочие расходы	250 000	170 000	-	-	-	6000	426 000
Налог на прибыль	25 000	20 000	-	-	-	-	45 000
Прибыль после налога (расчетная величина)	(75 000)	(60 000)	-	-	-	-	(129 000)
Доля меньшинства в прибылях/убытках	-	-	-	-	18 000	-	18 000

Д-т Акционерный капитал (100 000 × 30%)	30 000
Д-т Нераспределенная прибыль (180 000 × 30%)	54 000
К-т Доля меньшинства в чистых активах	84 000
3. Выделяем долю меньшинства в прибылях/убытках, \$:	
Д-т Доля меньшинства в прибылях/убытках (60 000 × 30%)	18 000
К-т Доля меньшинства в активах	18 000
4. Отражаем обесценение гудвила, \$:	
Д-т Нераспределенная прибыль на начало	6000
Д-т Прочие расходы (ОПУ)	6000
К-т Гудвил	12 000

Шаг 3. Заносим все данные в консолидационную таблицу (табл. 4).

Шаг 4. На основании данных консолидационной таблицы составляем консолидированную отчетность компании «Омега» (табл. 5 и 6).

Увеличение доли владения

Рассмотрим случай, когда материнская компания, имея контроль над дочерней, приобретает дополнительный пакет голосующих акций.

Компания «Сигма» 01.01.04 купила 60% голосующих акций компании «Микрон» за \$120 000. Чистые активы компании «Микрон» на дату приобретения

Таблица 5 **Консолидированный баланс компании «Омега» на 31.12.07, \$**

Статья	Значение
Активы	
Земля	400 000
Гудвил	18 000
Краткосрочные активы	486 000
Итого активы	904 000
Капитал и обязательства	
<i>Капитал</i>	
Акционерный капитал (обыкновенные акции номиналом \$1)	400 000
Нераспределенная прибыль:	
на начало периода	101 000
за период	111 000
Итого доля акционеров материнской компании	612 000
Доля меньшинства	102 000
<i>Итого капитал</i>	<i>714 000</i>
<i>Обязательства</i>	<i>190 000</i>
Итого капитал и обязательства	904 000

Таблица 6 **Консолидированный отчет о прибылях и убытках компании «Омега» за 2007 год, \$**

Статья	Значение
Выручка	1 050 000
Себестоимость	(550 000)
<i>Валовой доход</i>	<i>500 000</i>
Прочие доходы	100 000
Прочие расходы	(426 000)
<i>Прибыль до налога</i>	<i>174 000</i>
Налог на прибыль	(45 000)
Прибыль после налога	129 000
В распределении между:	
акционерами материнской компании	111 000
долей меньшинства	18 000

составляли \$150 000. 30.06.07 компания «Сигма» купила дополнительно 20% голосующих акций компании «Микрон», уплатив при этом \$80 000.

Отчетность компаний «Сигма» и «Микрон» на 31.12.07 представлена в таблицах 7 и 8.

Составим консолидированную отчетность на 31.12.07 с учетом того, что:

- балансовая стоимость активов и обязательств дочерней компании на 01.01.04 и на 30.06.07 равна их справедливой стоимости;
- гудвил ежегодно обесценивался на \$5000;

Таблица 7 Балансы компаний «Сигма» и «Микрон» на 31.12.07, \$

Статья	«Сигма»	«Микрон»
Активы		
Основные средства	300 000	100 000
Инвестиции в компанию «Микрон»	200 000	-
Краткосрочные активы	200 000	260 000
Итого активы	700 000	360 000
Капитал и обязательства		
<i>Капитал</i>		
Акционерный капитал (обыкновенные акции номиналом \$1)	360 000	100 000
Нераспределенная прибыль:		
на начало периода	85 000	100 000
за отчетный период	75 000	60 000
<i>Итого капитал</i>	<i>520 000</i>	<i>260 000</i>
<i>Обязательства</i>	<i>180 000</i>	<i>100 000</i>
Итого капитал и обязательства	700 000	360 000

Таблица 8 Отчеты о прибылях и убытках компаний «Сигма» и «Микрон» за 2007 год, \$

Статья	«Сигма»	«Микрон»
Выручка	500 000	300 000
Себестоимость	(200 000)	(100 000)
<i>Валовой доход</i>	<i>300 000</i>	<i>200 000</i>
Прочие расходы	(200 000)	(120 000)
<i>Прибыль до налога</i>	<i>100 000</i>	<i>80 000</i>
Налог на прибыль	(25 000)	(20 000)
Прибыль после налога	75 000	60 000

- в течение 2007 года компания «Микрон» зарабатывала доходы и несла расходы равномерно.

Шаг 1. Определяем структуру группы и процент владения (рис. 2).

Шаг 2. Составляем консолидационные проводки.

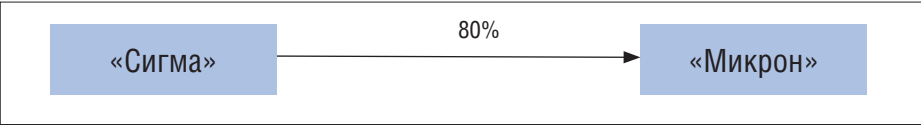


Рисунок 2 Структура группы «Сигма»

1. Элиминируем инвестиции на 01.01.04 года, \$:	
Д-т Акционерный капитал «Микрон» (100 000 × 60%)	60 000
Д-т Нераспределенная прибыль на начало ((150 000 - 100 000) × 60%)	30 000
Д-т Гудвил	30 000
К-т Инвестиции в компанию «Микрон»	120 000

Таблица 9 Консолидационная таблица, \$

Статья	Значение	
	«Сигма»	«Микрон»
	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)
Основные средства	300 000	100 000
Инвестиции в компанию «Микрон»	200 000	-
Гудвил		
Краткосрочные активы	200 000	260 000
Акционерный капитал	(360 000)	(100 000)
Нераспределенная прибыль на начало периода	(85 000)	(100 000)
Доля меньшинства		
Обязательства	(180 000)	(100 000)
Выручка	(500 000)	(300 000)
Себестоимость	200 000	100 000
Прочие расходы	200 000	120 000
Налог на прибыль	25 000	20 000
Прибыль после налога (расчетная величина)	(75 000)	(60 000)
Доля меньшинства в прибылях/убытках отчетного периода	-	-

2. Отражаем обесценение гудвила за 2004–2006 годы, \$:

Д-т Нераспределенная прибыль на начало (5000 × 3)

15 000

К-т Гудвил

15 000
3. Элиминируем инвестиции на 31.12.06, \$:

Д-т Акционерный капитал «Микрон» (100 000 × 20%)

20 000

Д-т Нераспределенная прибыль на начало (100 000 × 20%)

20 000

Д-т Доля меньшинства в активах (60 000 × 20% × 1/2)

6000

Д-т Гудвил

34 000

К-т Инвестиции в компанию «Микрон»

80 000
- В данном случае разница не относится на стоимость гудвила полностью, а распределяется между ним и долей меньшинства. Исходя из того, что 30.06.07 компания «Сигма» приобрела дополнительные 20% голосующих акций компании «Микрон», то на эти 20% приходится 20% прибыли после налога за 2007 год. Часть данных 20%, заработанная до 30.06.07, принадлежала доле меньшинства. Как сказано в условии, в течение 2007 года компания «Микрон» зарабатывала доходы и несла расходы равномерно. Следовательно, 1/2 часть от 20% прибыли после налога за 2007 год, то есть \$6000, приходится на долю меньшинства.
4. Выделяем долю меньшинства в чистых активах на 31.12.06, \$:

Д-т Акционерный капитал «Микрон» (100 000 × 20%)

20 000

Д-т Нераспределенная прибыль на начало (100 000 × 20%)

20 000

К-т Доля меньшинства

40 000
5. Выделяем долю меньшинства в прибылях/убытках, \$:

Корректировки						Результат по группе
1	2	3	4	5	6	
Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)
-	-	-	-	-	-	400 000
(120 000)	-	(80 000)	-	-	-	0
30 000	(15 000)	34 000	-	-	(5000)	44 000
-	-	-	-	-	-	460 000
60 000	-	20 000	20 000	-	-	(360 000)
30 000	15 000	20 000	20 000	-	-	(100 000)
-	-	6000	(40 000)	(12 000)	-	(46 000)
-	-	-	-	-	-	(280 000)
-	-	-	-	-	-	(800 000)
-	-	-	-	-	-	300 000
-	-	-	-	-	5000	325 000
-	-	-	-	-	-	45 000
-	-	-	-	-	-	(130 000)
-	-	-	-	12 000	-	12 000

Таблица 10 **Консолидированный отчет о прибылях и убытках компании «Сигма» за 2007 год, \$**

Статья	Значение
Выручка	800 000
Себестоимость	(300 000)
Валовой доход	500 000
Прочие расходы	(325 000)
Прибыль до налога	175 000
Налог на прибыль	(45 000)
Прибыль после налога	130 000
В распределении между:	
акционерами материнской компании	118 000
долей меньшинства	12 000

Д-т Доля меньшинства в прибылях/убытках (60 000 × 20%)	12 000
К-т Доля меньшинства в активах	12 000
4. Отражаем обесценение гудвила за 2007 год, \$:	
Д-т Прочие расходы (ОПУ)	5000
К-т Гудвил	5000

Шаг 3. Заполняем консолидационную таблицу (табл. 9).

Шаг 4. На основании данных консолидационной таблицы составляем консолидированную отчетность компании «Сигма» (табл. 10 и 11).

Таблица 11 **Консолидированный баланс компании «Сигма» на 31.12.07, \$**

Статья	Значение
Активы	
Основные средства	400 000
Гудвил	44 000
Краткосрочные активы	460 000
Итого активы	904 000
Капитал и обязательства	
<i>Капитал</i>	
Акционерный капитал (обыкновенные акции номиналом \$1)	360 000
Нераспределенная прибыль:	
на начало периода	100 000
за период	118 000
Итого доля акционеров материнской компании	578 000
Доля меньшинства	46 000
<i>Итого капитал</i>	<i>624 000</i>
<i>Обязательства</i>	<i>280 000</i>
Итого капитал и обязательства	904 000

Проверочное задание 4

Компания «Союз» 01.01.05 приобрела 80% голосующих акций компании «Прогресс» за \$42 500. Чистые активы компании «Прогресс» на эту дату составляли \$50 000.

01.03.06 компания «Союз» выкупила оставшиеся 20% голосующих акций компании «Прогресс» за \$25 000. Чистые активы «Прогресс» на эту дату составляли \$100 000.

Кроме этого, компания «Союз» владеет частью голосующих акций компании «Аполлон». Информация о датах покупки и количестве приобретенных акций компании «Аполлон» представлены в табл. 1. Отчетность компаний за 2008 год представлена в таблицах 2 и 3.

Определите структуру группы «Союз» на 31.12.08, напишите все консолидационные проводки за 2008 год, заполните консолидационную таблицу и составьте консолидированный баланс и отчет о прибылях и убытках за 2008 год с применением метода «более 50%» при условии, что:

1. С 01.01.03 акционерный капитал компаний не менялся.
2. Балансовая стоимость активов и обязательств компаний «Союз», «Прогресс» и «Аполлон» всегда была равна их справедливой стоимости.
3. Компания «Прогресс» в течение 2007 года продала товары компании «Союз» с наценкой к себестоимости 25%. Выручка от таких продаж составила \$100 000

Таблица 1 Инвестиции в компанию «Аполлон»

Дата приобретения	Количество приобретенных простых акций, шт.	Стоимость инвестиций, \$	Чистые активы компании «Аполлон» на дату приобретения, \$
01.01.03	2000	2500	5000
01.01.04	3000	2500	7500
01.01.07	50 000	41 500	30 000
Итого	46 500	55 000	-

Таблица 2 Балансы компаний «Союз», «Прогресс» и «Аполлон» по состоянию на 31.12.08, \$

Статья	«Союз»	«Прогресс»	«Аполлон»
Активы			
<i>Долгосрочные активы</i>			
Основные средства	150 000	80 000	40 000
Инвестиции в компанию «Прогресс»	67 500	-	-
Инвестиции в компанию «Аполлон»	46 500	-	-
<i>Итого долгосрочные активы</i>	<i>264 000</i>	<i>80 000</i>	<i>40 000</i>
<i>Краткосрочные активы</i>			
Запасы	150 000	75 000	110 000
Дебиторская задолженность	100 000	145 000	125 000
Денежные средства	86 000	100 000	75 000
<i>Итого краткосрочные активы</i>	<i>336 000</i>	<i>320 000</i>	<i>310 000</i>
Итого активы	600 000	400 000	350 000
Капитал и обязательства			
<i>Капитал</i>			
Акционерный капитал (обыкновенные акции номиналом \$0,5)	200 000	50 000	50 000
Нераспределенная прибыль:			
на начало периода	200 000	150 000	100 000
за период	50 000	60 000	40 000
<i>Итого капитал</i>	<i>450 000</i>	<i>260 000</i>	<i>190 000</i>
<i>Обязательства</i>			
<i>Долгосрочные обязательства</i>	<i>20 000</i>	<i>0</i>	<i>4000</i>
<i>Краткосрочные обязательства</i>			
Торговая кредиторская задолженность	50 000	90 000	120 000
Прочие краткосрочные обязательства	80 000	50 000	36 000
<i>Итого краткосрочные обязательства</i>	<i>130 000</i>	<i>140 000</i>	<i>156 000</i>
<i>Итого обязательства</i>	<i>150 000</i>	<i>140 000</i>	<i>160 000</i>
Итого капитал и обязательства	600 000	400 000	350 000

Таблица 3 Отчеты о прибылях и убытках компаний «Союз», «Прогресс» и «Аполлон» за 2008 год, \$

Статья	«Союз»	«Прогресс»	«Аполлон»
Выручка	250 000	300 000	200 000
Себестоимость	(100 000)	(125 000)	(75 000)
<i>Валовой доход</i>	<i>150 000</i>	<i>175 000</i>	<i>125 000</i>
Прочие расходы	(75 000)	(85 000)	(65 000)
<i>Прибыль до налога</i>	<i>75 000</i>	<i>90 000</i>	<i>60 000</i>
Налог на прибыль	(25 000)	(30 000)	(20 000)
Прибыль за период	50 000	60 000	40 000

в течение 2008 года. Половина данного товара на 31.12.08 оставалась на складе «Союз». К концу года компания «Союз» погасила задолженность компании «Прогресс» за данный товар только в размере \$35 000.

4. До 2008 года гудвил по компании «Прогресс» обесценился на \$5000, а за 2008 год – на \$1000, гудвил по компании «Аполлон» обесценивался ежегодно на \$500.

Ответ на проверочное задание 3

Опубликовано: 2008, № 3, с. 78

Шаг 1. Определяем структуру группы компаний «Вальс» на момент консолидации (рисунок).

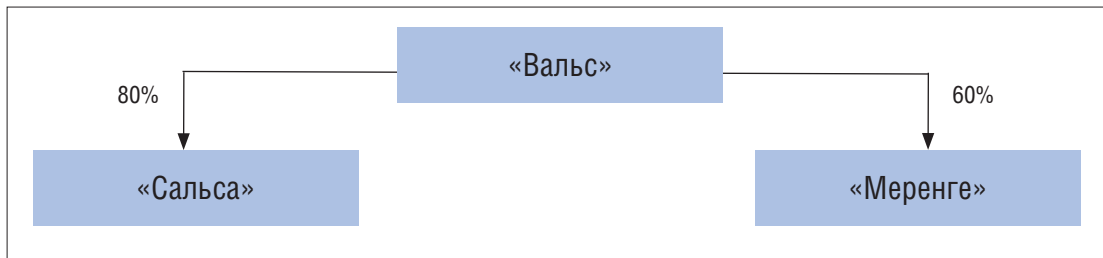


Рисунок Структура группы компаний «Вальс»

Шаг 2. Выполняем корректировочные проводки в отношении компании «Сальса», а затем «Меренге».

1. Элиминирование инвестиций в компанию «Сальса» на дату приобретения, \$:

Д-т Акционерный капитал (50 000 × 80%) 40 000

Д-т Нераспределенная прибыль (40 000 × 80%) 32 000

Д-т Гудвил 8000

К-т Инвестиции в компанию «Сальса» 80 000

2. Выделение доли меньшинства в чистых активах компании «Сальса» на дату приобретения, \$:

Д-т Акционерный капитал (50 000 × 20%) 10 000

Д-т Нераспределенная прибыль (40 000 × 20%) 8000

К-т Доля меньшинства 18 000

3. Выделение доли меньшинства в прибылях/убытках отчетного периода компании «Сальса», \$:

Д-т Доля меньшинства в прибылях/убытках ($43\,500 \times 20\%$) – «Сальса»¹ 8700

К-т Доля меньшинства в активах 8700

4. Обесценение гудвила за 2007 год, \$:

Д-т Прочие расходы (обесценение гудвила) 1500

К-т Гудвил 1500

5. Элиминирование инвестиций в компанию «Меренге», \$:

Д-т Акционерный капитал ($20\,000 \times 60\%$) 12 000

Д-т Нераспределенная прибыль ($60\,000 \times 60\%$) 36 000

Д-т Гудвил 10 000

К-т Инвестиции в компанию «Меренге» 58 000

6. Выделение доли меньшинства в ЧА «Меренге» на дату приобретения, \$:

Д-т Акционерный капитал ($20\,000 \times 40\%$) 8000

Д-т Нераспределенная прибыль ($60\,000 \times 40\%$) 24 000

К-т Доля меньшинства в активах 32 000

7. Выделение доли меньшинства в прибылях/убытках отчетного периода компании «Меренге», \$:

Д-т Доля меньшинства в прибылях/убытках ($36\,000 \times 40\%$) – «Меренге» 14 400

К-т Доля меньшинства в активах 14 400

8. Обесценение гудвила за 2007 год, \$:

Д-т Прочие расходы (Обесценение гудвила) 1000

К-т Гудвил 1000

9. Элиминирование внутригрупповой выручки по реализации товара, \$:

Д-т Выручка ($12\,000 + 33\,000 + 20\,000$) 65 000

К-т Себестоимость 65 000

10. Элиминирование нереализованной прибыли.

Рассчитаем общую сумму нереализованной прибыли по каждой компании:

- нереализованная прибыль в компании «Сальса», приходящаяся на остатки товара, полученного от компании «Вальс», составляет \$1000 ($6000 \times 20\% / 120\%$);

- нереализованная прибыль в компании «Вальс», приходящаяся на остатки товара, полученного от компании «Сальса», – \$2000 ($10\,000 \times 25\% / 125\%$);

- нереализованная прибыль в компании «Меренге», приходящаяся на остатки товара, полученного от компании «Сальса», – \$800 ($8800 \times 10\% / 110\%$);

Выполняем проводку на общую сумму нереализованной прибыли, \$:

Д-т Себестоимость ($1000 + 2000 + 800$) 3800

К-т Запасы 3800

11. Расчет суммы нереализованной прибыли, приходящейся на долю меньшинства компании «Сальса», \$:

Д-т Доля меньшинства в активах ($(2000 + 800) \times 20\%$) 560

К-т Доля меньшинства в прибылях/убытках – «Сальса» 560

¹ Для того чтобы корректно рассчитать долю меньшинства в каждой дочерней компании, создадим отдельные субсчета на счете «Доля меньшинства в прибылях/убытках» и будем отражать их в разных строках трансформационной таблицы.

Таблица 1 Консолидационная таблица, \$

Статья	Значение			Корректировки							
	«Вальс»	«Сальса»	«Меренге»	1	2	3	4	5	6	7	8
Инвестиции в компании «Сальса»	80 000	-	-	(80 000)	-	-	-	-	-	-	-
Инвестиции в компанию «Меренге»	58 000	-	-	-	-	-	-	(58 000)	-	-	-
Оборудование	-	36 000	40 000	-	-	-	-	-	-	-	-
Мебель	40 000	32 000	10 000	-	-	-	-	-	-	-	-
Гудвил	-	-	-	8000	-	-	(1500)	10 000	-	-	(1000)
Запасы	200 000	150 000	120 000	-	-	-	-	-	-	-	-
Дебиторская задолженность	44 000	56 000	60 000	-	-	-	-	-	-	-	-
Денежные средства	40 000	20 000	40 000	-	-	-	-	-	-	-	-
Акционерный капитал	(80 000)	(50 000)	(20 000)	40 000	10 000	-	-	12 000	8000	-	-
Нераспределенная прибыль на начало периода	(100 000)	(40 000)	(60 000)	32 000	8000	-	-	36 000	24 000	-	-
Доля меньшинства в активах	-	-	-	-	(18 000)	(8700)	-	-	(32 000)	(14 400)	-
Долгосрочные обязательства, всего	(50 000)	(50 000)	(80 000)	-	-	-	-	-	-	-	-
Краткосрочные займы	(62 500)	(10 000)	(27 000)	-	-	-	-	-	-	-	-
Кредиторская задолженность	(150 000)	(100 500)	(47 000)	-	-	-	-	-	-	-	-
Выручка	(220 000)	(60 000)	(46 000)	-	-	-	-	-	-	-	-
Себестоимость	160 000	36 000	32 000	-	-	-	-	-	-	-	-
Административные и коммерческие расходы	30 000	26 000	18 000	-	-	-	-	-	-	-	-
Процентные доходы	(60 000)	0	0	-	-	-	-	-	-	-	-
Процентные расходы	30 000	20 000	18 000	-	-	-	-	-	-	-	-
Прочие доходы	(10 000)	(90 000)	(73 000)	-	-	-	-	-	-	-	-
Прочие расходы	44 000	14 000	6000	-	-	-	1500	-	-	-	1000
Налог на прибыль	6500	10 500	9000	-	-	-	-	-	-	-	-
Прибыль за период (расчетная величина)	(19 500)	(43 500)	(36 000)	-	-	-	-	-	-	-	-
Доля меньшинства в прибылях/убытках отчетного периода – «Сальса»	-	-	-	-	-	8700	-	-	-	-	-
Доля меньшинства в прибылях/убытках отчетного периода – «Меренге»	-	-	-	-	-	-	-	-	-	14 400	-

Таблица 1 Консолидационная таблица (продолжение), \$

Статья	Корректировки										Результат по группе
	9	10	11	12	13	14	15	16	17		
Инвестиции в компанию «Сальса»	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0	
Инвестиции в компанию «Меренге»	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0	
Оборудование	-	-	-	-	-	-	-	-	-	76 000	
Мебель	-	-	-	-	(4000)	800	-	-	-	78 800	
Гудвил	-	-	-	-	-	-	-	-	-	15 500	
Запасы	-	(3800)	-	-	-	-	-	-	-	466 200	
Дебиторская задолженность	-	-	-	-	-	-	-	(5000)	(29 000)	126 000	
Денежные средства	-	-	-	-	-	-	-	5000	-	105 000	
Акционерный капитал	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(80 000)	
Нераспределенная прибыль на начало периода	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(100 000)	
Доля меньшинства в активах	-	-	560	-	-	-	1280	-	-	(71 260)	
Долгосрочные обязательства, всего	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(180 000)	
Краткосрочные займы	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(99 500)	
Кредиторская задолженность	-	-	-	-	-	-	-	-	29 000	(268 500)	
Выручка	65 000	-	-	14 000	-	-	-	-	-	(247 000)	
Себестоимость	(65 000)	3800	-	(14 000)	4000	-	-	-	-	156 800	
Административные и коммерческие расходы	-	-	-	-	-	(800)	-	-	-	73 200	
Процентные доходы	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(60 000)	
Процентные расходы	-	-	-	-	-	-	-	-	-	68 000	
Прочие доходы	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(173 000)	
Прочие расходы	-	-	-	-	-	-	-	-	-	66 500	
Налог на прибыль	-	-	-	-	-	-	-	-	-	26 000	
Прибыль за период (расчетная величина)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(89 500)	
Доля меньшинства в прибылях/убытках отчетного периода – «Сальса»	-	-	(560)	-	-	-	-	-	-	8140	
Доля меньшинства в прибылях/убытках отчетного периода – «Меренге»	-	-	-	-	-	-	(1280)	-	-	13 120	

Таблица 2 **Консолидированный баланс компании «Вальс» на 31.12.07, \$**

Статья	Значение
Активы	
<i>Долгосрчные активы</i>	
Оборудование	76 000
Мебель	78 800
Гудвил	15 500
<i>Итого долгосрчные активы</i>	<i>170 300</i>
<i>Краткосрчные активы</i>	
Запасы	466 200
Дебиторская задолженность	126 000
Денежные средства	105 000
<i>Итого краткосрчные активы</i>	<i>697 200</i>
Итого активы	867 500
Капитал и обязательства	
Акционерный капитал (обыкновенные акции номиналом \$1)	80 000
Нераспределенная прибыль:	
на начало периода	100 000
за период	68 240
<i>Итого доля акционеров материнской компании</i>	<i>248 240</i>
Доля меньшинства	71 260
<i>Итого капитал</i>	<i>319 500</i>
<i>Обязательства</i>	
<i>Долгосрчные обязательства</i>	<i>180 000</i>
<i>Краткосрчные обязательства</i>	
Краткосрчные займы	99 500
Кредиторская задолженность	268 500
<i>Итого краткосрчные обязательства</i>	<i>368 000</i>
<i>Итого обязательства</i>	<i>548 000</i>
Итого капитал и обязательства	867 500

12. Исключаем реализацию мебели, \$:

Д-т Выручка	14 000
К-т Себестоимость	14 000

13. Исключаем нереализованную прибыль, относящуюся к мебели, \$:

Д-т Себестоимость (14 000 - 10 000)	4000
К-т Основные средства	4000

14. Корректируем амортизацию по мебели за 2007 год, \$:

Д-т Основные средства (Накопленная амортизация) (4000 / 5)	800
К-т Коммерческие расходы	800

Таблица 3 Консолидированный отчет о прибылях и убытках компании «Вальс» за 2007 год, \$

Статья	Значение
Выручка	247 000
Себестоимость	(156 800)
<i>Валовый доход</i>	<i>90 200</i>
Административные и коммерческие расходы	(73 200)
Процентные доходы	60 000
Процентные расходы	(68 000)
Прочие доходы	173 000
Прочие расходы	(66 500)
<i>Прибыль до налогообложения</i>	<i>115 500</i>
Налог на прибыль	(26 000)
Прибыль после налогообложения	89 500
В распределении между:	
акционерами материнской компании	68 240
долей меньшинства	21 260

15. Корректируем долю меньшинства компании «Меренге», \$:

Д-т Доля меньшинства в активах $((4000 - 800) \times 40 \%)$ 1280

К-т Доля меньшинства в прибылях / убытках – «Меренге» 1280

16. Отражение поступления платежа в сумме 5000 на расчетный счет компании «Меренге», \$:

Д-т Денежные средства 5000

К-т Дебиторская задолженность 5000

17. Исключение задолженности компаний группы:

Д-т Кредиторская задолженность $(15\ 000 + 14\ 000)$ 29 000

К-т Дебиторская задолженность 29 000

Шаг 3. Заполняем консолидационную таблицу (табл. 1).

Шаг 4. На основании данных консолидационной таблицы составляем баланс и отчет о прибылях и убытках (табл. 2 и 3).

ПБУ 11/2008: изменения в учете операций со связанными сторонами

Оксана Тетерина,

руководитель отдела экономического учета и анализа
некоммерческого партнерства строительной организации «УЭКС»

Минфин России приказом от 29.04.08 № 48н утвердил новое ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» взамен ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах». Теперь бухгалтеры должны представлять более полную информацию о связанных сторонах в отчетности своих компаний.

Действие ПБУ 11/2000 распространялось только на акционерные общества, новое положение по бухгалтерскому учету предназначено для всех коммерческих предприятий. Исключение составляют кредитные организации и субъекты малого предпринимательства, кроме тех, которые обязаны публиковать бухгалтерскую отчетность (согласно законодательству РФ, учредительным документам или по собственной инициативе)¹.

Комментарии экспертов

Лилия Исмагилова, главный эксперт департамента методологии и контроля качества аудита АКГ «Интерэкспертиза» (Москва)

До принятия ПБУ 11/2008 многие компании, не являющиеся акционерными обществами, не раскрывали информацию об аффилирован-

ных лицах, хотя в п. 27 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»², обязательном к применению всеми организациями, являющимися юридическими лицами, кроме кредитных и бюджетных организаций, изложено требование о раскрытии в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках информации подобного рода. Однако порядок раскрытия определен не был; с принятием ПБУ 11/2008 данное несоответствие устранено, и с 1 января 2008 года компаниям придется раскрывать информацию о связанных сторонах, невзирая на организационно-правовую форму. При этом в раскрытиях о связанных сторонах следует включать информацию за сравнительный период в соответствии с требованиями ПБУ 4/99.

¹ Пункт 3 ПБУ 11/2008.

² Утв. приказом Минфина России от 06.07.99 № 43н. — Прим. ред.

Согласно п. 4 ПБУ 11/2008 связанные стороны – это юридические или физические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации или на деятельность которых способна влиять она сама. К ним относятся:

- лица, признаваемые аффилированными в соответствии с законодательством РФ;
- лица, участвующие в совместной деятельности;
- организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, и негосударственный пенсионный фонд, который действует в интересах работников данной организации или иной компании, являющейся для организации связанной стороной.

Таким образом, понятие «связанные стороны» является более широким, чем «аффилированные лица».

Комментарии экспертов

Любовь Романова, старший эксперт департамента международной отчетности АКГ «Интерэкспертиза» (Москва)

В международных стандартах требования по раскрытию информации о связанных сторонах изложены в МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (Related Party Disclosures). Введение более широкого понятия «связанная сторона» значительно сближает требования ПБУ 11/2008 и международных стандартов. Однако остается ряд различий. Например, согласно положению, в состав связанных сторон попадают организации и индивидуальные предприниматели, участвующие в совместной деятельности (п. 4 ПБУ 11/2008).

В соответствии с данным дополнением организациям придется также раскрывать информацию об операциях с партнерами по совместной деятельности, в том числе о товарищах по договорам простого товарищества, лицах,

Справка

Согласно Закону «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках»¹ аффилированными могут быть как физические, так и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Например, аффилированными лицами юридического лица являются:

- члены его совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления, члены его коллегиального исполнительного органа, а также лицо, осуществляющее полномочия его единоличного исполнительного органа;
- лица, которые имеют право распоряжаться более чем 20% от общего количества голосов, приходящихся на акции, составляющие уставный или складочный капитал компании;
- юридические лица, в которых данная организация имеет право распоряжаться более чем 20% от общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставный или складочный капитал данного юридического лица;
- члены советов директоров (наблюдательных советов) или иных коллегиальных органов управления данной группы, если юридическое лицо является участником финансово-промышленной группы.

участвующих в совместных операциях либо операциях по совместному использованию активов. Следует обратить внимание на то, что в пар. 9с МСФО (IAS) 24 (по аналогии с которым, по-видимому, и был создан данный пункт ПБУ 11/2008) в состав связанных сторон

¹ Закон РСФСР от 22.03.91 № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках». – Прим. ред.

включаются сами организации, являющиеся совместной деятельностью, в которых составляющая отчетность организация является участником. Более того, согласно МСФО две компании не обязательно будут являться связанными сторонами только на основании того, что обе осуществляют контроль над совместной деятельностью (пар. 11b МСФО (IAS) 24). Таким образом, данное положение ПБУ 11/2008 устанавливает отличную от МСФО категорию связанных сторон, что потребует дополнительных раскрытий при составлении каждой из отчетностей, если, конечно, указанные стороны не подпадают под другой критерий их определения.

Расширен перечень раскрываемой информации

Основные изменения коснулись требований по раскрытию информации: по сравнению с ПБУ 11/2000 они существенно увеличились. В новое положение включено такое понятие, как «значительное влияние».

Юридическое (физическое) лицо оказывает значительное влияние на компанию, когда оно имеет возможность участвовать в принятии решений другого юридического лица, но не контролирует его. Значительное влияние может быть в силу участия в уставном (складочном) капитале, положений учредительных документов, заключенного соглашения, участия в наблюдательном совете и при других обстоятельствах.

При этом Минфин России избавил фирмы от необходимости отчитываться за использованные методы определения цен по каждому виду операций. Согласно п. 10 ПБУ 11/2008 при проведении операций со связанными сторонами в пояснительной записке необходимо указывать:

- характер отношений;

- виды и объемы операций;
- стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям, условия и сроки осуществления расчетов по операциям, а также форму расчетов;
- размер образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;
- величину списанной дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности и других долгов, нереальных к взысканию.

Показатели, отражающие аналогичные по характеру отношения, могут быть сгруппированы, за исключением случаев, когда их обособленное раскрытие необходимо для понимания влияния данных операций.

Информация должна раскрываться отдельно по следующим группам: основное хозяйственное общество (товарищество), дочерние фирмы, преобладающие (участвующие) компании, зависимые организации и участники совместной деятельности. В них также включается основной управленческий персонал – руководители (генеральный директор), их заместители, члены совета директоров (наблюдательного совета), иные должностные лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля над деятельностью.

Добавлено требование раскрывать информацию о размерах вознаграждений, которые выплачивает организация основному управленческому персоналу, то есть лицам, влияющим на политику компании и принимающим стратегические решения. Ее необходимо отражать в отчетности в совокупности и отдельно по каждому из следующих видов выплат¹:

- краткосрочные вознаграждения – суммы, подлежащие выплате в течение отчетного периода и в течение 12 месяцев после

¹ Пункты 11, 12, 13 ПБУ 11/2008.

отчетной даты (оплата труда, налоги, отпускные и другие платежи);

- долгосрочные вознаграждения – суммы, подлежащие выплате по истечении 12 месяцев после отчетной даты;
- премии по окончании трудовой деятельности;
- бонусы в виде опционов эмитента, акций, паев, долей участия;
- прочие долгосрочные вознаграждения.

Комментарии экспертов

Галина Шафронская, главный методолог отдела методологии аудита и контроля качества Группы «БДО Юникон» (Москва)

Новое положение структурирует представление информации о связанных сторонах, установив требование к ее раскрытию в отдельном разделе пояснительной записки. Традиционно предприятия раскрывали данную информацию, включая ее в различные разделы пояснительной записки в зависимости от характера сделок и проводимых операций (выручка, кредиты и займы и т.д.).

Введение понятия «связанные стороны» расширяет область действия положения, но в то же время перечень связанных сторон устанавливается организацией самостоятельно.

Лилия Исмаилова, главный эксперт департамента методологии и контроля качества аудита АКГ «Интерэкспертиза» (Москва)

Любовь Романова, старший эксперт департамента международной отчетности АКГ «Интерэкспертиза» (Москва)

В новой редакции стандарта (п. 13 ПБУ 11/2008) сохранено требование к организации по раскрытию информации о характере отношений (в соответствии с п.6 ПБУ 11/2008) с юридическим и/или физическим лицом, подконтрольным тому же лицу, что и сама организация. Указанная информация является обязательной к раскрытию независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними. В МСФО такого специального требования нет – только при наличии операций меж-

ду организацией и лицом, подконтрольными общему собственнику, необходимо раскрытие соответствующей информации. Требование о раскрытии информации о контролирующей организацию лице безотносительно того, были ли операции между ними в отчетном периоде, есть и в ПБУ, и в МСФО. В новом ПБУ в перечне операций со связанными сторонами не упомянуты операции с НИОКР, однако это не означает, что они не должны раскрываться в отчетности. Передача результатов НИОКР будет подпадать под формулировку «приобретение и продажа товаров, работ, услуг» в ситуации, когда одна из связанных сторон выполняет НИОКР для другой стороны и результаты сама не использует. В случае, когда организация выполняла НИОКР для собственных нужд, результаты оприходовала на счете 04 «Нематериальные активы» и использовала в производстве, но затем по какой-то причине (например, в случае закрытия производства)



GAAP-IFRS.COM

Английская версия популярного делового издания GAAP.RU

МСФО
Управленческий учет
Корпоративные финансы
Аудит и консалтинг
Налогообложение
Инвестиции

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

**Мировой спектр
профессиональной
информации и общения!**

WWW.GAAP-IFRS.COM
© Мировые издания GAAP-IFRS.COM

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

Реклама

незаконченную часть НИОКР передала другой организации (связанной стороне), эта операция будет являться «приобретением и продажей основных средств и других активов».

Порядок внесения изменений в учет

ПБУ 11/2008 вступает в силу начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2008 год. Положительным моментом является то, что никаких специальных записей в бухгалтерском учете делать не следует. Введение нового ПБУ не повлияет на данные, которые отражаются во всех формах бухгалтерской отчетности. Вся необходимая информация о связанных сторонах включается в отдельный раздел пояснительной записки по итогам года¹.

Последствия внесения поправок

Чтобы раскрыть в финансовой отчетности информацию о связанных сторонах в соответствии с новыми требованиями, компании придется приложить немало усилий. Необходимо наладить систему сбора и обработки данных, вести работу с ключевым управленческим персоналом, с контролирующими сторонами для своевременного выявления и раскрытия отношений влияния или контроля. Не менее важно своевременно получать информацию о гарантиях и обеспечениях, платежах компании в пользу третьих сторон или платежах третьих сторон по обязательствам компании. Все эти действия направлены на то, чтобы

данные финансовой отчетности позволяли составить объективное представление обо всех существенных отношениях, влияющих на деятельность компании.

Комментарии экспертов

Вера Массарыгина, заместитель генерального директора по аудиту ООО «Бейкер Тилли Русаудит», канд. экон. наук (Москва)

Важным отличием нового ПБУ от международных стандартов является то, что в нем в отличие от МСФО (IAS) 24 и МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements) отсутствует прямое требование раскрывать материнскую компанию или иную контролируемую сторону, следующую материнскую компанию, публикующую отчетность, а также конечную материнскую компанию группы. Кроме того, по сравнению с ПБУ 11/2008 международный стандарт к связанным сторонам относит более широкий круг лиц, в частности, ключевой управленческий персонал материнской компании и родственников этих лиц, что не вполне покрывается определением аффилированных лиц в российском законодательстве.

Менеджменту и собственникам организаций, не применявшим ранее МСФО и не готовым в организационном, техническом и психологическом отношении к столь широкому раскрытию, необходимо как можно раньше приступить к перестройке аналитики бухгалтерского учета для формирования данных в необходимых разрезах и наладить информационный обмен между бухгалтерией и управленческими и правовыми подразделениями компании. ■

¹ Пункт 14 ПБУ 11/2008.

Мы начинаем новый проект, посвященный аудиту распространенных хозяйственных операций на примере реальных компаний. Редакция получает от одной из них полный комплект документов по отраженной по МСФО хозяйственной операции и передает их на проверку нескольким крупным аудиторским компаниям. Результаты аудита помогут читателям понять, какие ошибки могут быть допущены при отражении таких операций, какие документы нужно представить для проверки, на что обращают внимание разные аудиторские компании. Предоставленные для проверки документы и аудиторские заключения по операции доступны на сайте www.msfo-mag.ru в полном объеме.

АУДИТ операций финансовой аренды

Описание ситуации

Компания X¹ является крупной строительно-инвестиционной корпорацией с более чем десятилетним опытом работы и устойчивым положением на рынке. Для осуществления полного строительного цикла компания берет в лизинг основные средства – производственное и строительное оборудование. Зачастую эти ОС передаются в аренду другим компаниям, входящим в холдинг (в частности, компании Y).

Для аудиторской проверки были предоставлены документы по одной из таких операций. Компания X 17.02.06 заключила с компанией Z договор аренды станков для производства металлопластиковых окон сроком на 3 года. В условиях договора указано, что дата перехода права собственности на данное оборудование компании Z – 26.02.09, при этом общая выкупная стоимость имущества составит 8,26 руб. Платежи вносятся ежемесячно начиная с 26.02.06. Общая сумма договора состави-

ла 1 499 349,52 руб. 01.03.06 компании заключили дополнительное соглашение, изменив сумму договора и согласовав ее в размере 1 451 810,59 руб., в связи с этим был пересчитан график платежей. Стоимость имущества согласно соглашению составила 1 102 510,62 руб. В июне 2006 года по договору аренды без права выкупа компания Z передала это оборудование компании Y, производящей окна, дверные ручки и т.д. Аудиторские компании должны проверить правильность отражения финансовой аренды специалистами компании Z в российском учете и МСФО (включая расчет графика погашения лизинговых платежей).

Представленные документы

1. Договор от 17.02.06 № Z-432/2006 с приложениями, включающими договор поставки оборудования, спецификацию имущества и основные условия лизинга, дополнительные соглашения и графики платежей, а также акт приема-передачи основных средств.

¹ Название компании является конфиденциальной информацией и не раскрывается. – Прим. ред.

Аудиторские компании, участвовавшие в проекте

ООО «Бейкер Тилли Русаудит» – основана в 1992 году в Москве. Компания является членом международной ассоциации в сфере аудита – Baker Tilly International.

С 1996 года оказывает услуги по МСФО: аудиту финансовой отчетности по МСА, трансформации и консолидации отчетности в соответствие с МСФО, внедрению и ведению бухгалтерского учета по международным стандартам, консультированию и проведению семинаров по МСФО и МСА. Среди клиентов – группы «Фармстандарт», Carlo Pazolini, GENSER и др.

ОАО «Аудиторско-консультационная группа «Развитие Бизнес Систем» – основана в Москве в 2001 году, входит в международную аудиторско-консалтинговую сеть A Horwath Business Alliance Associate. Проводит аудит и занимается подготовкой отчетности предприятий всех форм собственности и отраслевой принадлежности. В РБС работают более 500 специалистов, из них 18 человек имеют международные сертификаты специалистов в области МСФО. Среди клиентов – МГК «ИТЕРА», компания «Роснефть», ГК «Русагро» и пр.

ОАО «Росэкспертиза» – основана в 1993 году. Является полноправным членом международного альянса независимых бухгалтерских и аудиторских компаний Praxity, AISBL с 1995 года. Проводит аудит и трансформацию финансовой отчетности в соответствии с международными и иностранными стандартами учета (МСФО, US GAAP). Среди клиентов – ГМК «Норильский Никель», ОАО «Связьинвест», ОАО «Росгосстрах» и др.

4. Перечень основных средств, полученных по договорам лизинга на 01.07.06 с отражением стоимости ОС, лизинговых платежей, начисленной амортизации и других данных по всем ОС, имеющимся в компании по договорам лизинга.

5. Журнал-ордер по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по компании Z за 2006 год.

6. Расчет графика погашения лизинговых платежей по договору от 17.02.06 № Z-432/2006.

7. Договор аренды с компанией Y от 06.06.06 № 10.

Результаты аудита операции финансовой аренды

Основные средства, полученные в аренду, учитываются согласно МСФО (IAS) 17 «Аренда» (Leases) и ПКИ (IFRIC) 4 «Как определить, имеет ли сделка признаки аренды» (Determining whether an Arrangement contains a Lease), которое применяется к отчетным периодам, начинающимся с 1 января 2006 года.

Аудиторская проверка представленных документов включала несколько основных этапов, в ходе которых оценивались:

1. Положения учетной политики в части учета финансовой аренды.

2. Правильность классификации аренды в качестве финансовой.

3. Корректность отражения операции финансовой аренды в отчетности.

4. Полнота и правильность раскрытия информации в отчетности.

В целом все три аудиторских заключения дают положительную оценку представленным документам. Однако каждая компания обратила внимание на некоторые неточности, возникшие при отражении операции в учете. Рассмотрим подробнее выданные аудиторами заключения по каждому этапу проверки.

2. Учетная политика компании на 2006 год.

3. Журнал операций по основным средствам, полученным в лизинг по договору от 17.02.06 № Z-432/2006 за отчетный период 31.12.05–31.12.06.

Учетная политика

Учетная политика компании X в части финансовой аренды была признана всеми аудиторами проекта в целом корректной. Однако каждая компания указала на отдельные недостатки. **Наталья Дубровская**, старший специалист отдела внедрения МСФО ООО «Бейкер Тилли Русаудит», выявила, что в учетной политике «не прописаны способ классификации договоров аренды и метод принятия к учету активов, полученных по договору лизинга», и порекомендовала добавить следующие положения:

- аренда классифицируется как финансовая, если условиями договора предусмотрен переход всех рисков и выгод от владения арендуемым имуществом арендатору. Все прочие договоры аренды классифицируются как операционная аренда;
- активы учитываются в составе основных средств с даты начала срока аренды по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости активов, переданных в лизинг, и приведенной стоимости минимальных лизинговых платежей.

По мнению **Владимира Потехина**, директора по МСФО ООО «Росэкспертиза», поскольку в МСФО (IAS) 17 не предусмотрено множество вариантов выбора учета финансовой аренды, расписывать подробно этот раздел учетной политики не обязательно. При этом приведенная в учетной политике фраза «Активы, имеющиеся на условиях финансовой аренды, капитализируются и амортизируются на основании наименьшего из полезного срока эксплуатации или срока аренды» выглядит не совсем корректно, так как согласно пар. 27 МСФО (IAS) 17 амортизация определяется таким образом, только если нет уверенности в переходе права собственности на объект. Иначе учет не будет отличаться от учета по МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment). Некорректность этой фразы, по его словам, «может привести к неверному начислению

суммы амортизационных отчислений, если срок аренды не будет соответствовать сроку службы основного средства».

Классификация объектов аренды

Все аудиторские компании, принявшие участие в проекте, сделали вывод о том, что представленный договор от 17.02.06 № Z-432/2006 с компанией Z можно классифицировать как договор финансовой аренды, поскольку выполняется основной критерий – по окончании срока его действия имущество переходит в собственность арендатора. Кроме того, п. 8.1.19 представленного договора подтверждает переход всех существующих рисков к арендатору: «арендатор обязан застраховать имущество в страховой компании по согласованию с арендодателем, принимает на себя риски, связанные с порчей и гибелью имущества, являющегося неотъемлемой частью настоящего договора».

Таким образом, аудиторы в целом признали правильность классификации представленной хозяйственной операции в качестве финансовой аренды.

Отражение операции финансовой аренды в отчетности

Данный пункт проверки вызвал наибольшие расхождения среди аудиторских оценок, которые в целом оказались положительными. По словам **Натальи Дубровской**, «в договоре финансовой аренды между компаниями X и Z дата возникновения арендных отношений совпадает с датой начала срока аренды – 17 февраля 2006 года. Согласно МСФО (IAS) 17 стоимость основных средств, полученных по договору финансовой аренды, должна быть равна наименьшей из двух величин: их справедливой стоимости и дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, так как если не предоставлено доказательств обратного, справедливой стоимостью является цена сделки (то есть цена покупки актива, являющегося предметом

аренды). На основании договора компания Х отразила в балансе основные средства по дисконтированной стоимости на 17 февраля 2006 года, что соответствует требованиям МСФО (IAS) 17. Решение менеджмента компании Х было основано на сравнении расчета дисконтированной стоимости актива и ценой сделки. Все расчеты были представлены аудиторам для проверки. Компанией Х была определена дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей при использовании ставки процента, подразумеваемой в договоре аренды, и распределены затраты на финансирование. Компания распределила финансовые расходы по договору финансовой аренды, применяя для расчета ставку процента, подразумеваемую в договоре аренды, на непогашенный остаток суммы основного долга. Аудитор сделал вывод о корректности расчетов и правильности первоначальной постановки актива на баланс. Для проверки правильности последующего отражения данного актива на балансе компании Х аудитор проанализировал условия договора, заключенного 06.06.06, о сдаче арендуемых основных средств в субаренду компании У. Договор заключен сроком до 01.01.07 года, сумма арендных платежей в месяц составляет 19 008 руб., по условиям договора имущество передано во временное владение, по окончании срока договора аренды имущество возвращается арендодателю. Договор субаренды классифицирован как договор операционной аренды, следовательно, активы, являющиеся объектом договора, должны быть отражены на балансе компании Х на отчетную дату (31.12.06) по дисконтированной стоимости, равной стоимости на дату принятия к учету. Дополнительные проводки по корректировке стоимости активов, полученных в финансовую аренду, у компании Х в течение отчетного периода не было, следовательно, балансовая стоимость основных средств на отчетную дату (31.12.06) отражена корректно».

Елена Казакевич, руководитель отдела международной финансовой отчетности департамента по работе с кредитными организациями и финансовыми институтами ЗАО «АКГ «РБС», обратила внимание на следующее. В соответствии с представленными документами «общая стоимость договора лизинга с учетом заключенного дополнительного соглашения составила 1 451 810,59 руб. Рыночная стоимость актива, полученного в лизинг, устанавливается экспертным методом в результате анализа существующих рыночных цен на аналогичное имущество. На сегодня рыночная стоимость аналогичного имущества составляет 1 392 569 руб. (при оценке были использованы данные сайта www.best-gruop.ru). Эта стоимость должна использоваться с некоторым допущением ввиду того, что за прошедший период наблюдался рост цен, а МСФО (IAS) 17 предписывает сравнение суммы минимальных арендных платежей и справедливой стоимости на дату реализации права (подписания договора лизинга). Корректировка данной стоимости на 10% покрывает возможные риски при определении справедливой (рыночной) стоимости приобретаемого оборудования, в связи с чем справедливая стоимость полученного в лизинг оборудования составит 1 253 312,10 руб. Поскольку согласно МСФО (IAS) 17 объекты лизинга отражаются по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости или дисконтированной суммы минимальных арендных платежей, то в данном случае компания должна была поставить актив на баланс по справедливой стоимости».

По мнению **Владимира Потехина**, «в представленной отчетности проводка по оприходованию основных средств по лизингу отражена корректно, однако начисление амортизации произведено за 2006 год из расчета девяти месяцев, хотя согласно акту приемки-передачи оборудование было передано в феврале. **Елена Казакевич** кон-

статирует, что «исходя из первоначальных данных, нами была определена ставка дисконтирования, которая составила 27,15%, а в предоставленных компанией X расчетах – 27,81%. Данная разница возникла вследствие изменения даты первого денежного потока. Общая сумма процентной составляющей за весь срок действия договора лизинга по нашим расчетам должна составить 295 865 руб., а в отчетности компании X – 296 017 руб. Однако специалисты компании X не учли, что 2008 год является високосным, и расчет процентов следует производить исходя из 366 календарных дней. Это связано с тем, что формула ЧИСТВНДОХ, использованная для расчетов в MS Excel, определяет ставку дисконтирования только исходя из 365 календарных дней, не учитывая високосные годы. Если бы данный факт был принят во внимание, общая сумма процентной составляющей равнялась бы 295 865 руб. (разница – 152 руб.)». **Наталья Дубровская**

отметила, что «задолженность по договору финансовой аренды на 17.02.06 разбита на долгосрочную и краткосрочную, к краткосрочной отнесена задолженность, которая должна быть погашена до 31 декабря 2007 года, что допустимо. Кроме того, корректировка по уменьшению краткосрочных обязательств была рассчитана с учетом НДС, таким образом, сумма краткосрочных обязательств по договору финансовой аренды на 31 декабря 2006 года занижена на величину налога на добавленную стоимость. Отклонение не существенно и не повлечет за собой отражения в аудиторском заключении».

В отношении начисления амортизации аудиторы обратили внимание на следующее. По словам **Владимира Потехина**, сумма амортизации, эффективная процентная ставка по лизинговому договору, а также рассчитанная с ее помощью сумма процентов, причитающаяся к уплате компанией на ежегодной основе, рассчитаны корректно,

Электронная

версия журнала «Финансовый директор»

доступна в день
выхода журнала на сайте

www.fd.ru

Вы получаете доступ
к шести последним
номерам журнала
в электронном виде.
Материалы журнала
публикуются в полном
объеме, включая все
примеры, таблицы, схемы.



Реклама

Доступ к электронной версии – платный. Подробности на сайте www.fd.ru или по тел.: 925-7743

но требуют пояснений со стороны бухгалтерии о дате передачи оборудования. **Елена Казакевич** отметила, что расчет, согласно которому арендатор начислил амортизацию за период с 31.03.06 по 31.12.06 в размере 121 407 руб., требует некоторого уточнения. «Во-первых, необходимо определиться с датой начала начисления амортизации. Согласно акту приема-передачи предмет лизинга был получен арендатором и введен в эксплуатацию 31.03.06. В российской практике амортизацию начисляют с 1-го числа месяца, следующего за датой ввода в эксплуатацию основного средства. В МСФО же правила несколько иные. Из пар. 55 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment) следует, что амортизация должна начисляться со дня, когда данное имущество пригодно к использованию. Другими словами, определяющим фактором будет являться возможность использования и состояние объекта основных средств, а не дата ввода в эксплуатацию. По нашим расчетам, сумма амортизационных отчислений за период с 31.03.06 по 31.12.06 должна составить 121 961 руб., а согласно представленным документам она равняется 121 407 руб. Данная разница вызвана тем, что один день (31.03.06) учтен при начислении амортизации по полученному в лизинг оборудованию в целях МСФО». Таким образом, при отражении сумм в отчетности и проведении расчетов следует учитывать все нюансы, которые в случае оборота крупных сумм могут привести к существенным поправкам.

Наталья Дубровская сочла, что способ начисления амортизации не противоречит МСФО, но порекомендовала сроком начисления амортизации «считать срок аренды – 36 мес. (меньше, чем срок полезного использования) в связи со следующими обстоятельствами: 1) в учетной политике компании X прописано, что «активы, имеющиеся на условиях финансовой аренды, амортизируются по наименьшему из полезного срока

эксплуатации или срока аренды»; 2) компания X сдает активы, полученные по договору финансовой аренды, в субаренду».

Раскрытие информации

На этом этапе аудиторской проверки, касающемся оценки правильности и полноты раскрытия информации согласно п. 31 МСФО (IAS) 17, у специалистов также возникли вопросы, хотя в целом они дали по нему положительное заключение.

У **Владимира Потехина** вызвал вопрос процесс формирования суммы, отраженной в таблице «Информация по наиболее значительным контрактам финансовой аренды» (приведена в учетной политике): величина финансовой аренды не соответствует как чистым обязательствам по ней, так и просто обязательствам по аренде. Он предположил, что пропущена строка «Прочие».

Наталья Дубровская отметила, что в отчетности нет «раскрытия по стоимости основных средств, полученных по договорам финансовой аренды в разрезе первоначальной стоимости, амортизации и разнесения по видам основных средств. Не предоставлена также информация по раскрытию объектов основных средств, право собственности на которые, по условиям договора, перейдет к компании X после окончания срока действия договора. Кроме того, несмотря на то что аудиторам была представлена таблица раскрытия информации по наиболее значимым контрактам финансовой аренды согласно требованиям МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» (Financial Instruments: Disclosures), не были раскрыты сведения: о фактических платежах по погашению обязательств по финансовой аренде, то есть своевременность оплаты долга по договорам не подтверждена, следовательно, нельзя сделать вывод о том, раскрыта ли информация о штрафах и пенях по просроченным платежам по договорам финансовой аренды; о наименованиях объектов

основных средств и их балансовой стоимости на отчетную дату».

Рекомендации аудиторов

По результатам проверки аудиторы дали ряд рекомендаций специалистам по МСФО о том, как избежать наиболее распространенных ошибок при отражении операций финансовой аренды в учете.

Владимир Потехин: «В данном случае наиболее трудоемкой процедурой является как расчет процентов по лизинговым договорам, так и сторнирование расходов по ранее начисленным в российском учете суммам. Поэтому математические ошибки в расчетах чаще всего встречаются при учете именно этих операций. Обычно для снижения риска совершения ошибок рекомендуется внедрять как можно более четкую аналитику в разрезе договоров. Наиболее частой методологической ошибкой является некорректное отнесение доходов и расходов к прошлому и отчетному периодам, а также несоблюдение сроков амортизации ОС, взятых в лизинг. При их расчете необходимо обращать внимание на правильность и своевременность соотношения доходов и расходов и на правила определения срока полезного использования, описанного в пар. 27 МСФО (IAS) 17».

Наталья Дубровская: «При учете операций по финансовой аренде по МСФО необходимо принимать во внимание следующее:

- поскольку в МСФО (IAS) 17 не указан метод распределения затрат на финансирование в течение срока аренды, компании рекомендуется прописать его в учетной политике (например, метод с использованием ставки процента, подразумеваемой в договоре аренды, или метод суммы знаков) и использовать его ко всем договорам финансовой аренды;

- при изменении положений договора аренды таким образом, что это приведет к другой классификации договора, пересмот-

ренный договор рассматривается как новый в течение всего срока его действия;

- если в компании не ведется параллельный учет по российским и международным стандартам, а используется трансформация российского учета, необходимо отслеживать операции, проведенные в российском бухгалтерском учете, так как фактическое погашение задолженности по договору лизинга может не совпадать с графиком погашения лизинговых платежей. В связи с этим может возникнуть расхождение между эффективной ставкой процента, рассчитанной по графику лизинговых платежей и фактической эффективной ставкой процента.

Кроме того, при отражении операции финансовой аренды распространены следующие ошибки:

- неверное определение даты постановки на баланс основного средства, полученного в финансовую аренду. Часто ОС учитывается на балансе с даты первого платежа по договору аренды либо с даты заключения договора аренды, в то время как стандарт предписывает учет основного средства на балансе с даты начала срока аренды – это дата, начиная с которой арендатор имеет право использовать арендованный актив. Она может отличаться от даты заключения соглашения об аренде или даты принятия сторонами обязательств по условиям аренды;

- в российском учете основное средство при постановке на баланс актива, полученного по договору финансовой аренды, учитывается по стоимости, указанной в договоре аренды, например по стоимости выкупа. Согласно стандарту основное средство должно ставиться на баланс по наименьшей из двух величин: его справедливой стоимости и дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей;

- неверный расчет минимальных лизинговых платежей и затрат на финансирование за счет включения в них сумм расходов на страхование и налогов. Поскольку в график

лизинговых платежей может быть заложена сумма расходов на страхование актива, взятого в аренду, и налогов, то перед расчетом дисконтированной стоимости и затрат на финансирование необходимо проверить, не включают ли арендные платежи данные расходы, а при расчете – исключить сумму НДС;

- при расчете минимальных лизинговых платежей и затрат на финансирование не исключается сумма условной арендной платы¹. Это часть арендной платы, которая не определена заранее, а зависит от фактора, изменяющегося под влиянием различных обстоятельств (будущий объем продаж, будущая рыночная ставка процента и пр.), она должна быть отнесена на расходы того периода, в котором возникла».

Елена Казакевич: «Основные трудности при отражении финансовой аренды в отчетности по МСФО вызывают следующие моменты:

1. Анализ признаков финансовой аренды. Их достаточно много, поэтому правильно проанализировать бывает весьма не просто. Часто на практике сложно определить, произошел ли перенос всех рисков и выгод или нет, а если и перешел, то в какой степени.

2. Определение стоимости объектов финансовой аренды. Это задача не простая: по специфическим типам оборудования могут отсутствовать открытые источники информации, часто на рыночную стоимость могут

влиять различные факторы (географическое положение, инфляция, конкуренция и т.п.), что определить на практике в количественном выражении не представляется возможным. Если не удастся определить внутреннюю норму доходности исходя из договора лизинга, следует использовать ставку доходности по аналогичным договорам финансовой аренды. Сопоставимость определяется на основании профессионального суждения специалиста по МСФО. Как правило, это и вызывает наибольшую трудность. Специалист может при расчете дисконтированных минимальных арендных платежей использовать банковскую ставку процента по кредитам, предоставленным на приобретение основных средств. Еще один момент – косвенные налоги, подлежащие возмещению арендодателю. Так, стоимость объекта финансовой аренды и лизинговых платежей «очищается» от суммы уплаченного НДС, о чем часто на практике забывают.

3. Отражение объекта финансовой аренды на балансе арендатора. Согласно МСФО (IAS) 17 объекты финансовой аренды должны учитываться только на балансе арендатора. А в РСБУ разрешен двойной подход: на балансе арендатора или на балансе арендодателя. Этот вопрос решается по согласованию сторон и закрепляется в договоре». ■

Поправка. В статье «Система ценообразования на аудит отчетности по МСФО», опубликованной в «МСФО: практика применения», 2008, № 3, с. 90, должность Антона Аницева следует читать «директор по развитию бизнеса Группы «БДО Юникон».

¹ Более подробно определение этого термина см. в толковом словаре («МСФО: практика применения», 2007, № 5, с. 94). – Прим. ред.

КАК организовать службу внутреннего аудита

Тенгиз Бурсулая,
ведущий аудитор ООО «КЛМ-Аудит»

С ростом предприятия и усложнением его организационной структуры значимость контрольных процедур приобретает качественно новый уровень. Эффективно функционирующая система внутреннего аудита гарантирует специалистам по МСФО своевременность и достоверность полученной информации, повышает лояльность акционеров и руководства к принятым на основе профессионального суждения решениям, позволяет компаниям снизить затраты на внешний аудит отчетности.

Цели создания и функции подразделения

Часто о необходимости создания системы внутреннего аудита (далее – СВА) компании задумываются в переломные моменты, такие как реорганизация, приобретение дочерних обществ, смена собственников и тому подобное.

Основными заказчиками и потребителями результатов деятельности СВА являются собственники компании (совет директоров) и высшее исполнительное руководство. Этим определяется двойственность задач внутреннего аудита: с одной стороны, в его функции входит проведение внутреннего аудита и предоставление собственникам независимой оценки состояния дел в компании, с другой – консультирование менеджмента по сложным вопросам текущей деятельности.

Личный опыт

Алексей Заварцев, директор по внутреннему аудиту ОАО «ОГК-6» (Москва)

Наша компания была создана при реформировании РАО «ЕЭС России» и образовании генерирующих компаний оптового рынка и получила в свое управление шесть тепловых электростанций (ГРЭС) в разных регионах страны и большое количество дочерних и зависимых обществ (ДЗО). Дирекция по внутреннему аудиту стала одним из первых сформированных подразделений компании, ее основной задачей на тот момент был анализ текущего положения дел на ГРЭС и в ДЗО, определение основных трудностей и зон риска, а также разработка мероприятий по оперативному решению наиболее острых проблем. Позднее, когда завершилось объединение акционерных обществ, произошел переход на единую акцию и была создана компания с централизованным управлением, на передний план вышла подготовка регламентов

бизнес-процессов, контроль за их внедрением и соблюдением подразделениями и филиалами.

Оксана Тетерина, начальник отдела экономического учета и анализа НП «Уралэнергострой-комплекс»¹ (Екатеринбург)

В моей практике первоначально служба внутреннего контроля и аудита должна была существовать только на этапе подготовки к поглощению региональных розничных сетей. Основной задачей, которая ставилась перед службой, была оценка текущего состояния бизнеса и потенциального финансово-экономического роста вследствие приобретения новых компаний. Однако уже в процессе описания новой организационной структуры стало ясно, что без функционирования такой службы на постоянной основе стремительно растущему предприятию не обойтись.

Как видно, задачи, стоящие перед службой внутреннего аудита, могут быть разнообразными, начиная с обычных аудиторских проверок и заканчивая комплексным анализом всей управленческой информации, оценкой всевозможных рисков, выработкой рекомендаций по повышению эффективности системы внутреннего контроля и управления предприятием.

Личный опыт

Богдан Смолин, начальник управления внутреннего контроля и аудита ОАО «СИБУР – Русские шины» (Москва)

На нашем предприятии функционируют управление внутреннего контроля и аудита головной организации и отделы внутреннего контроля и аудита дочерних и зависимых обществ (ДЗО). Управление, помимо осуществления контроля в форме ревизий и проверок, ведет работу по таким направлениям, как:

- анализ и обновление карт рисков компаний на предмет полноты и адекватности систем внутреннего контроля;

- комплексный анализ информации, поставляемой всеми системами внутреннего контроля, для выявления неэффективных бизнес-процессов;
- совершенствование системы внутреннего контроля;
- анализ финансовой отчетности, сопоставимость ее показателей со статистической и оперативной отчетностью, оценка достоверности величины показанных в ней активов и пассивов;
- проверка адекватного отражения хозяйственных операций в учете и правильности составления отчетности;
- оперативное представление необходимой информации руководству организации;
- взаимодействие с внешними аудиторами, предупреждение санкций со стороны налоговых и других контролирующих органов;
- регулярная оценка отделов внутреннего контроля и аудита ДЗО;
- рассмотрение, оценка и обжалование решений налоговых органов.

В общем случае можно утверждать, что работа СВА должна способствовать совершенствованию деятельности предприятия, повышению эффективности процессов управления. Для этого разрабатываются и внедряются формализованные контрольные процедуры, проводимые внутренними аудиторами. Их цель – не нахождение нарушений для наказания виновных, а обнаружение слабых сторон, оценка рисков и, главное, выработка рекомендаций для дальнейшей эффективной деятельности компании.

Организация службы внутреннего аудита

Существует несколько вариантов организации СВА:

- создание собственной службы;
- привлечение специалистов из головного

¹ Личный опыт автора связан с организацией работы СВА в федеральной розничной сети «Водяной».

офиса холдинговых компаний, если в холдинге уже создана служба внутреннего аудита;

- оказание услуг сторонними специалистами.

Крупным компаниям удобно создать собственное подразделение из нескольких внутренних аудиторов. Такая структура позволяет высшему руководству:

- выявить внутрифирменные резервы и определить наиболее перспективные направления развития организации;
- наладить эффективный контроль за автономными подразделениями организации;
- обеспечить консультациями сотрудников финансово-экономических, бухгалтерских и других служб.

Личный опыт

Юрий Жеймо, директор департамента внутреннего аудита ОАО «МегаФон» (Москва)

На этапе создания СВА совет директоров компании отдал предпочтение территориально-распределенной структуре с централизованным управлением. Поскольку компания оказывает услуги во всех регионах страны, было решено создать службу в каждой бизнес-единице, ведущей операции в соответствующем федеральном округе, и службу на уровне штаб-квартиры для координации деятельности региональных служб. Таким образом, на сегодня функционируют восемь региональных служб (по числу федеральных округов плюс Москва и Московская область) и подразделение внутреннего аудита на уровне штаб-квартиры. Штатная численность функции в целом 45 человек при общей численности сотрудников около 20 тыс. человек.

В процессе создания службы внутреннего аудита следует обращать особое внимание на несколько моментов. Во-первых, внутренний аудит весьма специфическая профессия, требующая сочетания самых разных навыков и знаний, а также личностных характеристик. Поэтому в первую очередь особое внимание необходимо уделять отбору, развитию и мотивации сотрудников СВА.

Во-вторых, следует изначально сформировать правильное представление о целях и задачах внутреннего аудита в компании, с тем чтобы создать плодотворную атмосферу сотрудничества и избежать внутреннего сопротивления и противостояния.

И в-третьих, очень важно обеспечить СВА постоянную поддержку и заинтересованность высшего руководства и совета директоров, гарантировать, что предложения и рекомендации, разработанные внутренними аудиторами, будут своевременно внедряться в хозяйственные процессы предприятия.

Место СВА в организационной структуре компании

Создавая службу внутреннего аудита, руководство компании должно с самого начала определить степень ее независимости. Абсолютная независимость службы вряд ли достижима, поскольку внутренние аудиторы являются сотрудниками компании и их профессиональный и карьерный рост зависит от ее руководства.

В то же время уровень организационной независимости СВА оказывает непосредственное влияние на объективность внутренних аудиторов.

Независимость достигается благодаря соответствующему организационному статусу отдела внутреннего аудита. Директор службы внутреннего аудита должен непосредственно подчиняться лицу, которое может обеспечить независимость действий аудиторов (включая доступ к любой информации) и принять адекватные меры по выполнению аудиторских рекомендаций.

Личный опыт

Юрий Жеймо, директор департамента внутреннего аудита ОАО «МегаФон» (Москва)

Говоря о независимости и объективности, не нужно забывать, что абсолюта здесь достичь практически невозможно, поскольку невозможно устранить влияние человеческого фактора. В нашей компании основным способом

поддержания независимости и объективности является структура – наши региональные службы функционально подчинены подразделению внутреннего аудита в штаб-квартире. Это позволяет гарантировать работу служб по разработанному плану и с должным качеством. В свою очередь, подразделение внутреннего аудита в штаб-квартире функционально подчинено аудиторскому комитету при совете директоров. Другим инструментом является система компенсаций – в материальном плане сотрудники не зависят от решений локального менеджмента.

Богдан Смолин, начальник управления внутреннего контроля и аудита, ОАО «СИБУР – Русские шины» (Москва)

Отделы внутреннего контроля и аудита ДЗО подотчетны генеральным директорам дочерних компаний. При этом для обеспечения их независимости они подчиняются либо комитету по аудиту совета директоров, либо включены в организационно-штатную структуру головной компании. Бюджет подразделения внутреннего контроля и аудита общества защищен и утверждается либо комитетом по аудиту совета директоров, либо головной компанией.

Есть еще один эффективный способ распространить работу службы внутреннего контроля и аудита головной организации на ДЗО. Это использование материнской компанией своего влияния и назначение в состав ревизионной комиссии ДЗО представителей службы внутреннего аудита головной компании.

Подбор персонала

Важными качествами для внутренних аудиторов являются беспристрастность и профессиональная компетентность.

Беспристрастность службы внутреннего аудита подразумевает, что решение поставленных перед СВА задач обеспечивается без вмешательства со стороны органов управления, подразделений и служащих компании, не являющихся сотрудниками СВА.

Важно, чтобы сотрудники службы, ранее занимавшие должности в других структурных подразделениях организации, не могли участвовать в проверке деятельности, которая осуществлялась ими в течение проверяемого периода.

Профессиональная компетентность предполагает, что сотрудники службы внутреннего аудита являются квалифицированными специалистами, обладающими максимально разносторонними знаниями и навыками.

Непременными условиями для внутреннего аудитора являются знание принципов организации и управления, владение знаниями в бухгалтерском учете и финансах, праве, налогообложении, продажах, логистике, информационных технологиях, а также в области психологии, умение четко и правильно изложить информацию. И, конечно же, необходимо иметь уверенные навыки проведения проверок: владеть методикой, уметь работать с большим объемом информации, планировать время ревизии и т.д.

Быть исключительным специалистом одновременно во всех областях невозможно, поэтому желательно, чтобы служба внутреннего аудита имела в своем составе несколько квалифицированных аудиторов, специализирующихся в разных областях знаний. Помимо этого, если при проведении аудита необходимы глубокие знания в какой-либо сложной или узкой области, аудиторы должны привлекать внешних специалистов, например профессиональных оценщиков, актуариев, статистиков, инженеров, строителей, геологов и т.д.

Внутренние аудиторы должны быть в курсе нововведений не только в финансовой области, но и в вопросах, касающихся деятельности компании в целом.

Этапы создания службы внутреннего аудита

Процесс создания СВА требует решения множества методологических, организационных

и технических вопросов. В общем случае можно рекомендовать отработать следующие этапы создания СВА.

Этап 1. Определение круга вопросов, которыми будет заниматься служба.

Этап 2. Объединение однотипных задач в группы и формирование на их основе «звеньев» СВА, каждое из которых будет специализироваться на своем участке.

Этап 3. Разработка схемы взаимоотношений между группами, определение обязанностей, прав и ответственности каждой структурной единицы.

Личный опыт

Богдан Смолин, начальник управления внутреннего контроля и аудита, ОАО «СИБУР – Русские шины» (Москва)

В нашей компании отделы внутреннего контроля и аудита ДЗО проводят всесторонние проверки своих компаний, а на специалистов управления внутреннего контроля и аудита головной организации возложены следующие функции:

- формирование плана проверок отделов внутреннего контроля и аудита ДЗО;
- координация деятельности всех ревизионных комиссий;
- обобщение, анализ и контроль качества предоставляемой ДЗО информации для принятия управленческих решений;
- оценка эффективности деятельности ДЗО.

Этап 4. Определение организационного статуса СВА.

В зависимости от задач, решаемых СВА, наиболее распространены два варианта организации.

1. Службу внутреннего аудита возглавляет, как правило, директор, который отчетывается перед президентом или правлением компании и аудиторским комитетом. В некоторых случаях директор по внутреннему аудиту может занимать позицию вице-президента, а внутренний аудит может быть такой же корпоративной функцией, как, например,

финансы или маркетинг. При таком подходе внутренний аудит организационно независим от функционального руководства компании и направлен на создание и поддержание надежной и эффективной системы внутреннего контроля в компании, на выявление и уменьшение разного рода рисков.

2. СВА является подразделением финансового отдела, а менеджер по внутреннему аудиту подчинен финансовому директору компании или подразделения. В этом случае внутренний аудит в основном направлен на проверку финансовой отчетности, бухгалтерских процедур и сохранности активов компании.

В настоящее время лучшей практикой признана такая схема, при которой СВА имеет двойную подчиненность: административную – высшему руководству и функциональную – совету директоров. За построение и надлежащее функционирование системы внутреннего контроля отвечает менеджмент предприятия. Задача менеджмента – управлять бизнесом, а значит, и контролировать. Внутренний аудит должен отвечать за оценку наличия и функционирования системы внутреннего контроля, информирование менеджмента и совета директоров о ее недостатках.

Этап 5. Разработка должностных инструкций и положений о службе внутреннего аудита. Создаваемая на предприятии служба внутреннего аудита должна работать на основе внутренних стандартов и методик. В них описываются основные цели и принципы работы СВА. Порядок осуществления проверок, ответственность и место службы в организационной структуре предприятия должны быть описаны в положении о системе внутреннего аудита компании.

Этап 6. Разработка внутрифирменных стандартов внутреннего аудита и прочих внутренних нормативных документов, необходимых для работы СВА. В них указываются программа проверок, их сроки, лица, ответственные за предоставление информа-

ции, порядок составления отчетности по результатам проверки и перечень контрольных мероприятий, проводимых для устранения выявленных нарушений.

Этап 7. Интеграция СВА в структуру управления предприятием.

СВА является неотъемлемой частью компании, работники службы должны быть в курсе всех решений, принимаемых менеджментом компании, активно общаться с сотрудниками и понимать суть бизнес-процессов.

Личный опыт

Богдан Смолин, начальник управления внутреннего контроля и аудита, ОАО «СИБУР – Русские шины» (Москва)

В нашей компании каждый отдел внутреннего контроля и аудита ДЗО является его структурным подразделением и имеет доступ к корпоративной информации, в том числе к неформальным информационным потокам. Работники отдела знакомы с внутренними операционными процедурами и корпоративной культурой. Это дает им неоценимое преимущество при проведении контрольно-ревизионной работы по сравнению с внешними аудиторами или представителями комитета по аудиту.

Продуманная интеграция в организационную структуру компании позволяет избежать многих трудностей, связанных со сбором необходимой информации, воплощением принятых решений и контролем их выполнения. При этом специалисты нового структурного подразделения могут сталкиваться не только с организационными проблемами, но и негативным влиянием человеческого фактора.

Личный опыт

Алексей Заварцев, директор по внутреннему аудиту ОАО «ОГК-6» (Москва)

Сложности, с которыми мы сталкивались в процессе внедрения СВА, были связаны в основном с человеческим фактором. Это и скрытое противодействие руководителей на

местах, и вялотекущий саботаж исполнителей, иногда – некомпетентность сотрудников или даже просто лень. Сталкивались с низким уровнем технического оснащения. Но все это в прошлом, а сейчас, когда компания стала централизованной и отлажено регулярное управление всеми бизнес-процессами, внутренний аудит меняет свои задачи, сокращая контрольно-ревизионную функцию и увеличивая консультационно-аналитическую. Я считаю, что чем эффективнее работа внутреннего аудита, тем меньше ее становится. По крайней мере, на вопрос «Кто виноват?» приходится отвечать все реже и реже и больше уделять внимание вопросу «Что делать?»

Оксана Тетерина, начальник отдела экономического учета и анализа НП «Уралэнергострой-комплекс» (Екатеринбург)

В филиалах, где проводился аудит, на момент начала работы СВА отсутствовало разграничение финансовых и товарных потоков по оптовой и розничной торговле. Поэтому руководство филиалов, показывая в финансовой отчетности обобщенные показатели по двум видам деятельности, могло таким образом скрывать негативную ситуацию, сложившуюся в секторе оптовой торговли. Создание СВА лишало их этой возможности, поэтому проведение аудита на местах часто осложнялось нежеланием руководства филиалов раскрывать реальное положение дел.

Для снижения вероятности возникновения конфликтных ситуаций в процессе создания службы внутреннего аудита желательно заранее разъяснить менеджменту компании цели и задачи, стоящие перед новым структурным подразделением, а также преимущества, которые даст организации СВА.

Потенциал внутреннего аудита огромен, и его грамотное использование дает компании возможность решить возникшие проблемы и значительно повысить эффективность бизнеса. ■

ОТЧЕТНОСТЬ по МСФО своими силами: проект ОАО «Иркутскэнерго»

Роман Туманов,
руководитель проекта МСФО ОАО «Иркутскэнерго»

Четыре года отчетность по МСФО в ОАО «Иркутскэнерго» составлялась консультантами по рекомендациям аудиторов. Однако постоянный рост группы, усложнение операций и потребность в своевременной информации заставили руководство задуматься о самостоятельном составлении ежеквартальной отчетности по МСФО. Компании удалось добиться этого, автоматизировав процесс трансформации и составления консолидированной отчетности за девять месяцев.

В 2006 году руководство ОАО «Иркутскэнерго» приняло решение о переходе на самостоятельное составление отчетности по международным стандартам. Для этого был создан отдел по МСФО в составе четырех человек, разработана методологическая база и принято решение об автоматизации процесса формирования отчетности. Автоматизированная система была запущена в промышленную эксплуатацию спустя почти год.

Подготовка к автоматизации

Для анализа возможных приемлемых для компании вариантов составления отчетности

была создана проектная группа, куда вошли: финансовый директор, директор по IT, руководитель по бюджетированию и отчетности, руководитель отдела МСФО и руководитель проекта.

Рассматривались два варианта составления отчетности (параллельный учет и трансформация)¹, а также несколько программных продуктов, в которых они могли быть реализованы, в частности Hyperion, Oracle Financial Analyzer, SAP-BW-SEM-BCS, SAS Financial Manager, «1С:Консолидация». При принятии решения анализировались как функциональные (возможность хранения данных в единой базе и их проверки, мультивалютность, аудируемость),

¹ Параллельный учет предполагает составление отчетности по МСФО на уровне проводок, а трансформация – на уровне отчетных данных.

Справка

ОАО «Иркутскэнерго» было учреждено в 1992 году, 40% акций общества принадлежит государству. Группа ОАО «Иркутскэнерго» объединяет три гидроэлектростанции, девять теплоэлектростанций, электрические и тепловые сети, а также ремонтные, строительные, торговые и добывающие предприятия. Чистая прибыль компании по МСФО за 2007 год составила 2436 млн руб., среднесписочная численность работников – 17 980 чел. Акции компании обращаются на ФБ ММВБ и торговой площадке РТС. Отчетность по МСФО составляется с 2002 года.

так и технические характеристики (распределение прав доступа, производительность, возможность удаленного доступа) программных продуктов, а также сроки, стоимость внедрения и совместимость с базовой бухгалтерской программой, которой в ОАО «Иркутскэнерго» является «1С:Предприятие 7.7».

В результате было принято решение использовать программу «1С:Консолидация», реализовав в ней трансформационную модель составления отчетности по МСФО. Такой вариант представлялся самым простым, краткосрочным и недорогим.

Для реализации проекта было приглашено ООО «НПФ «Форус». Фирма являлась интегратором действующей бухгалтерской системы, ее сотрудники знали специфику компании и хорошо зарекомендовали себя на предыдущих проектах.

Управление проектом

Проект по автоматизации начался в марте 2007 года и был рассчитан на полгода. В рабочую группу общей численностью 14 человек вошли методолог, сотрудники отдела по МСФО и бухгалтерии, программисты и консультанты.

Для управления проектом и контроля над ним был создан управляющий комитет, возглавляемый финансовым директором. Он периодически заслушивал отчет о состоянии проекта, утверждал решения проектной команды, принимал выполненные работы по окончании этапов, а также решал сложные задачи (например, расширение рамок проекта). Кроме этого, доклад о состоянии проекта заслушивался на каждом заседании комитета по аудиту ОАО «Иркутскэнерго».

Текущие вопросы – выбор форматов отчетов, моделей расчетов и т.п. – решались участниками рабочей группы и утверждались руководителем проекта. Периодически рабочая группа собиралась в полном составе для решения общих вопросов и подготовки к заседаниям управляющего комитета по проекту. Все заседания рабочей группы протоколировались.

Советы по управлению проектом

1. Поскольку проект отнимает у вовлеченных в него сотрудников много рабочего времени, и они могут пренебрегать обязанностями по проекту, обосновывая это занятостью основными задачами, необходимо мотивировать участников проекта, например премиями.

2. Для решения функциональных вопросов, возникающих в ходе проекта, а также для должной отдачи со стороны сотрудников компании необходимо участие в проекте высшего руководства.

3. Следует разработать план управления проектом со сроками и основными этапами его реализации, а также механизмом контроля его выполнения.

4. Желательно выделить сотрудника, который большую часть времени сможет посвящать проекту и оперативному решению возникающих вопросов.

5. Обсудите с интегратором возможность минимальной ротации консультантов, задействованных в проекте, и их полную заня-

тость на время его реализации. Постоянное участие интегратора и оперативность его работы являются одним из ключевых факторов успеха.

6. После внедрения автоматизированной системы не прекращайте управление проектом. Убедитесь, что компания действительно получает тот эффект, который планировался, возможно, в каких-то областях требуется доработка. Для этого в составе службы IT можно организовать группу по управлению изменениями в системе, она будет фиксировать заявки пользователей, а затем вносить необходимые поправки.

Этапы проекта

Процесс автоматизации состоял из четырех ключевых этапов: разработка функционального дизайна системы, составление технического задания (проектирование системы), реализация системы в программном продукте и опытная эксплуатация. Рассмотрим, на какие моменты нужно обратить внимание при реализации наиболее сложных этапов.

Разработка функционального дизайна системы

На этапе разработки проектной группой была сформирована модель, в которой базой для трансформации является бухгалтерская отчетность по РСБУ, а формы 1, 2 и расшифровки к ним – основными входящими документами. На их основе строится трансформационная модель, в которой данные баланса и ОПУ раскрываются по всем необходимым для трансформации анализам. Данные корректируются с помощью проводок, которые отражаются в специальном отчете (рис. 1). Основная часть проводок повторяется из года в год по известным алгоритмам, а часть уникальна для каждого периода и выполняется вручную. Далее происходит консолидация балансов дочерних предприятий и элиминирование внутри-

Справка

ООО НПФ «Форус» (г. Иркутск) было организовано в 1992 году. Компания является региональным партнером компании «1С» и золотым партнером корпорации Microsoft, занимается поставкой, разработкой и системным интегрированием делового программного обеспечения.

групповых оборотов и остатков. Полученные данные служат базой для формирования отчетности по МСФО (официального годового отчета и специальных отчетов, представляемых акционерам).

Комментарии консультанта

Станислав Митрохин, руководитель направления корпоративной финансовой отчетности ЗАО «1С» (Москва)

Компания, выбравшая для автоматизации процесса составления отчетности по МСФО типовое решение (например, «1С:Консолидация 8»), может пойти двумя путями: использовать в качестве основы стандартную модель трансформации, включенную в поставку, и адаптировать ее с помощью консультантов к своим особенностям учета и представления отчетности либо использовать собственную модель трансформации, реализовав ее в системе. Первый вариант, как правило, менее трудозатратен, но, если имеется апробированная и неоднократно проаудированная методика трансформации (как в случае с описываемым проектом), то второй вариант предпочтительнее.

Советы по разработке функционального дизайна системы

1. Для начала рассмотрите, какие операции поддаются автоматизации и как они могут быть реализованы. Желательно как можно подробнее представить себе систему, четко сформулировать требования и пожелания по ее работе и обсудить их с интегратором. Чем детальнее будет разобрана система и

Раскрытие показателей группы "Список проводок"					
Номер проводки	Признак проводки	Код статьи	Статьи REST	Дебет	Кредит
10	Рекласс	00000202	Векселя (кроме Союз)	172 089	
10	Рекласс	00000204	Векселя "Союз" (Ингосстрах)	127 972	
10	Рекласс	00000059	Векселя Союз (Ингосстрах)	80 000	
10	Рекласс	00000058	Векселя (кроме Союз)		
20	Временная	00000211	Нераспределенная прибыль (убыток) прошлых лет	25 100	
20	Временная	00000204	Векселя "Союз" (Ингосстрах)		
20	Временная	00000059	Векселя Союз (Ингосстрах)		
20	Временная	00000308	По облигациям, векселям и другим ценным бумагам		
30	Временная	00000211	Нераспределенная прибыль (убыток) прошлых лет	19 798	
30	Временная	00000058	Векселя (кроме Союз)		
30	Временная	00000308	По облигациям, векселям и другим ценным бумагам		
360	Рекласс	00000178	Долгосрочные инвестиции	89 048	
360	Рекласс	00000195	Некотируемые корпоративные акции		
Open 3	Временная	00000211	Нераспределенная прибыль (убыток) прошлых лет	108 037	
Open 3	Временная	00000136	Дебиторская задолженность по основной деятельности		
70	Временная	00000265	От реструктуризации дебиторской и кредиторской задолженностей	-16 522	
70	Временная	00000136	Дебиторская задолженность по основной деятельности		
180	Рекласс	00000075	Дебиторская задолженность по основной деятельности	4 683	
180	Рекласс	00000136	Дебиторская задолженность по основной деятельности		
Open 10	Временная	00000142	Прочая дебиторская задолженность		
Open 10	Временная	00000077	Резерв по дебиторской задолженности		
Open 10	Временная	00000137	Резерв по дебиторской задолженности		-1
Open 10	Временная	00000211	Нераспределенная прибыль (убыток) прошлых лет	1 521 692	
Open 11	Временная	00000142	Прочая дебиторская задолженность	125 967	
Open 11	Временная	00000075	Дебиторская задолженность по основной деятельности	457 118	
Open 11	Временная	00000136	Дебиторская задолженность по основной деятельности	201 115	
Open 11	Временная	00000211	Нераспределенная прибыль (убыток) прошлых лет		
483	Рекласс	00000136	Дебиторская задолженность по основной деятельности	331 717	
483	Рекласс	00000075	Дебиторская задолженность по основной деятельности		
150	Временная	00000075	Дебиторская задолженность по основной деятельности		
150	Временная	00000077	Резерв по дебиторской задолженности	207 265	

Рисунок 1 Свод корректировок

подробнее обсуждение, тем меньше сюрпризов обнаружится в процессе реализации. Попросите интегратора представить макет системы в автоматизированном виде.

2. После того как у всех основных пользователей сложится детальное представление о возможностях и ограничениях системы, нужно еще раз оценить, устраивает ли компанию автоматизация в таком виде. Автоматизация означает, что машина будет выполнять операцию по единому заведенному алгоритму, и его изменение можно произвести только с помощью программистов. Поэтому для расчетов, которые меняются из периода в период, лучше использовать ручной режим, когда пользователь может менять необходимые параметры самостоятельно.

3. Только после получения ясной картины функционирования системы, выбора необходимых модулей и формализации алгоритмов расчетов, определения всех плюсов и минусов можно переходить к написанию ТЗ и реализации проекта.

Составление технического задания

Для проекта автоматизации составления отчетности по МСФО в ОАО «Иркутскэнерго» техническим заданием была модель, составленная консультантами в MS Excel. В ней были представлены отчеты и алгоритмы, которые в дальнейшем были реализованы в программе «1С:Консолидация». Для повышения эффективности проекта вся автоматизированная система составления отчетности по МСФО была разделена на три модуля, которые проектировались и тестировались независимо друг от друга: импорт, трансформация и экспорт (рис. 2). Процессы каждой из этих фаз имеют свои особенности.

Фаза импорта. Характерной проблемой этой фазы является то, что многие автоматизированные системы (в том числе «1С:Консолидация») требуют для импорта «жесткого» формата входящей информации. Решить эту проблему можно несколькими способами:

- заставить службы представлять данные в строго фиксированном формате;

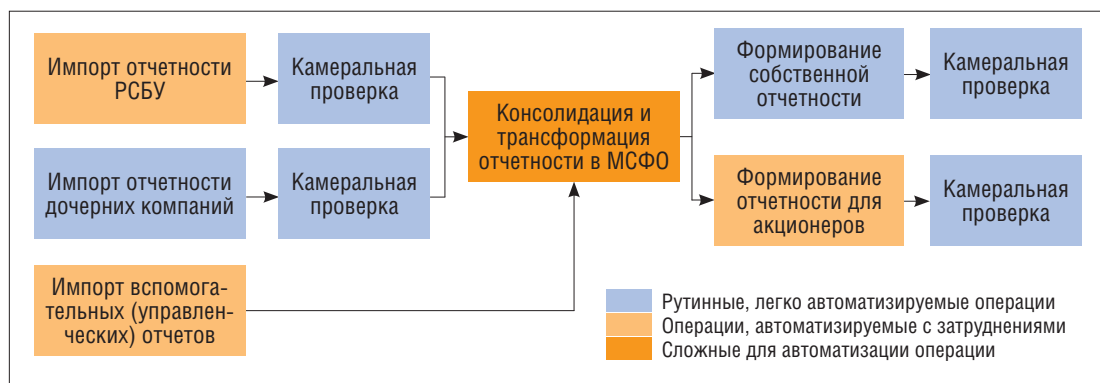


Рисунок 2 **Схема процесса составления отчетности по МСФО при использовании модели трансформации**

• организовать механизм изменения импортируемых отчетов в зависимости от изменений предоставленных для загрузки форм. Это возможно, если импортируемые отчеты генерируются в той же программной среде, что и консолидирующая программа;

• поставить в отделы и службы, формирующие отчеты для импорта в «1С:Консолидация», соответствующие программные модули;

• обсудить с интегратором возможность создания «гибких» отчетов (в которых количество строк или столбцов можно менять). Например, программа «1С:Консолидация» поддерживает отчеты с изменяемым количеством строк, хотя при этом они должны начинаться в конце отчета.

Второй проблемой может стать необходимость подстройки импортируемых отчетов под требования системы. Например, в «1С:Консолидация» в настоящее время невозможно импортировать несколько листов из одной книги MS Excel. Их нужно перед импортом разложить в отдельные файлы.

Важное значение при импорте имеет камеральная проверка, состав которой определяется заказчиком при формировании технического задания. Она может быть двух видов – проверка одного отчета на внутреннюю непротиворечивость (пересчет итогов, формул и т.п.), а также нескольких отчетов – на соответствие друг другу (сверка данных

по балансу и по расшифровке к нему и т.п.). Такие проверки помогают исправить возможные ошибки и противоречия в импортируемых данных. В зависимости от способа реализации системы камеральные проверки могут осуществляться службой по МСФО и отделами, предоставляющими данные. Все процедуры камеральной проверки и сверки лучше сформировать в одном отчете, который будет наглядно показывать, есть ли ошибки в импортированном комплекте.

При проектировании процесса импорта отчетов в автоматизированной системе нужно регламентировать процесс получения данных (определить, кто и когда предоставляет предварительные и окончательные данные), а также процесс выверки отчетов, их исправления и утверждения. Это позволит получать отчетность вовремя и без ошибок.

Комментарии консультанта

Станислав Митрохин, руководитель направления корпоративной финансовой отчетности ЗАО «1С» (Москва)

Применяемые форматы обмена данными зависят от используемых систем автоматизации компании, проектных задач и предыстории проекта. Если до автоматизации процесса подготовки отчетности по МСФО с помощью специализированного решения применялись электронные таблицы (что встречается довольно часто), то носителями исходной фи-

[Просмотр] Экземпляр отчета «Иркутскэнерго ОАО» 9 месяцев 2007 г. <Факт>. Способ заполнения: Автоматически по правилам обработки Валюта отображения: RUB						
Перейти Действия						
Номер счета	Название счета	Отчетность МСФО на начало периода	Отчетность по РСБУ на конец периода	Сумма корректировок (Adjustments)	Остатки МСФО на конец периода	Отклонения
АКТИВЫ						
Текущие активы						
	Денежные средства и их эквиваленты	522 938	435 992	133 381	569 373	46 435
	Денежные средства на счетах и в кассе	521 967	424 738	75 568	500 306	(21 661)
270 011	Касса	926	1 160	228	1 388	462
270 012	Счета в банках	521 041	423 578	75 340	498 918	(22 123)
	Денежные эквиваленты	971	11 254	57 813	69 067	68 096
270 021	Депозитные сертификаты	-	-	56 600	56 600	56 600
270 022	Векселя	-	-	-	-	-
270 023	Аккредитивы	-	-	-	-	-
270 024	Прочие (переводы в пути)	971	11 254	1 213	12 467	11 496
	Котируемые ценные бумаги	94 737	-	23 684	23 684	(71 053)
260 001	Векселя	94 737	-	23 684	23 684	(71 053)
260 002	Облигации федерального займа (ОФЗ)	-	-	-	-	-
260 003	ГКО	-	-	-	-	-
260 004	Еврооблигации Российской Федерации	-	-	-	-	-
260 005	Муниципальные облигации	-	-	-	-	-
260 006	Корпоративные облигации	-	-	-	-	-
260 007	Прочие ценные бумаги	-	-	-	-	-
260 099	Резерв под обесценение ценных бумаг	-	-	-	-	-
	Известия для продажи	494 900	242 499	78 164	320 663	(174 238)
250 001	Котируемые корпоративные акции	-	-	-	-	-
250 002	Некотируемые корпоративные акции	-	-	-	-	-

Рисунок 3 Трансформационная модель

нансовой информации являются файлы MS Excel. Использование традиционных форматов представления данных (по крайней мере, на этапе опытно-промышленной эксплуатации) вполне оправданно как с точки зрения упрощения перехода на новую систему, так и с точки зрения тестирования ее функциональности и снижения проектных издержек.

Поэтому, несмотря на широкие возможности современных специализированных систем трансформации и консолидации (например, «1С:Консолидация» поддерживает формат XML, а также прямое соединение с учетными решениями), в качестве носителя исходной информации довольно часто используют файлы MS Excel, и описываемый проект не стал исключением.

Фаза трансформации. Для прописания трансформационных проводок, отчетов и алгоритмов интеграторы используют существующие отчеты и расчеты. Важно, чтобы алгоритм автоматизации работал при различных условиях, возможных в будущем, поэтому желательно продумать варианты комбинаций входящих данных и предоставить их

разработчикам. В нашей модели автоматизированы проводки, которые повторяются из года в год, уникальные корректировки делаются вручную. По каждой автоматической корректировке создается специальный расчет, который импортирует необходимые данные из хранилища данных, образовавшегося после фазы импорта, и рассчитывает проводку. Далее все проводки собираются в отчете «Трансформационные корректировки» и вносятся в трансформационную модель (рис. 3). Реализация трансформации в таком виде позволяет увидеть и проверить расчет каждой трансформационной проводки, что необходимо как компании, составляющей отчетность, так и аудиторам.

Фаза экспорта. Как и на фазе импорта, здесь большое значение имеют задаваемые форматы отчетов и их жесткость, а также камеральная проверка. Отчет по камеральной проверке (сверки всех данных во всех отчетах сформированного комплекта по МСФО) существенно сокращает время выверки отчетности специалистами и повышает ее надежность и качество.

Советы по составлению технического задания

1. Одной из причин неудач подобных проектов является такая автоматизация процессов, в результате которой сотрудникам приходится работать с новыми формами отчетов или показателями, которые до автоматизации рассчитывались в компании другими методиками. Со временем такая система будет заброшена, и расчеты будут вестись старыми методами. Чем больше расчеты и формы отличаются от тех, которые используются в компании, тем выше риск, что впоследствии они не будут востребованы. Поэтому, создавая новые процессы, необходимо убедиться, что они действительно удобнее и в будущем сотрудники будут пользоваться именно ими.

2. Разумно соотнесите сложность будущей системы и сроки ее внедрения, учтите, что каждый сложный алгоритм и отчет (особенно смоделированный впервые)

требует много времени на выверку и отладку. И если система окажется слишком сложной, а время и бюджет на ее внедрение будут ограничены, то система останется незавершенной и не сможет выполнять даже простые задачи.

3. Иногда на последующих этапах оказывается, что ТЗ было сформулировано некорректно либо изменились расчеты или отчеты. Это может привести к срыву графика внедрения системы. Поэтому в договоре заранее пропишите возможность дополнений на последующих стадиях.

Опытная эксплуатация

В процессе опытной эксплуатации системы было проверено, насколько правильно и отлаженно выполняются следующие операции:

- переклассификация статей в соответствии с аналитикой МСФО;
- консолидация балансов и отчетов о прибылях и убытках группы;

Журнал «МСФО: практика применения» совместно с Академией «Делойта» предлагает читателям принять участие в дистанционном курсе обучения

«Консолидация по МСФО: от простого к сложному»

В течение 2008 года журнал «МСФО: практика применения» будет публиковать цикл статей с проверочными заданиями от Академии «Делойта»

Участники, приславшие правильные ответы на все задания, получают сертификаты. Первые пять победителей будут награждены призами:

- 1 место — бесплатное участие в трехдневной программе Академии «Делойта»
- 2 место — бесплатное участие в двухдневной программе Академии «Делойта»
- 3 место — бесплатное участие в однодневной программе Академии «Делойта»
- 4 место — бесплатное участие в ежегодном Форуме по МСФО в Кремле**
- 5 место — бесплатная годовая подписка на журнал «МСФО: практика применения»

Победители сами смогут выбрать программы Академии «Делойта» на сайте www.deloitte.ru в разделе «Академия — Открытые программы в Москве и Санкт-Петербурге»*

Читайте наш журнал, и вы научитесь составлять консолидированную финансовую отчетность по МСФО

Победитель сможет воспользоваться правом бесплатного участия в программе только лично и в течение 6 месяцев после объявления финальных результатов

МСФО
ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

* Победитель сможет воспользоваться правом бесплатного участия в программе только лично и в течение 6 месяцев после объявления финальных результатов

Deloitte.

Аудит. Налоги. Консалтинг. Корпоративные финансы.
Copyright © 2008 ЗАО "Делойт и Туш СНГ". Все права защищены.

реклама

- сверка балансов компаний группы по расчетам друг с другом;
- элиминирование внутренних остатков и внутренних оборотов между компаниями группы;
- расчет резервов по дебиторской задолженности, материалам, специального резерва по углю, неиспользованным отпускам, невыплаченным бонусам, условным обязательствам;
- расчет корректировки расходов по страхованию;
- расчет корректировки стоимости ОС, амортизации и другие.

Всего в программе реализовано около 120 корректировок, из них около 20 консолидационных. Ручных корректировок по плану должно быть около 20, но на сегодняшний день их больше 50, поскольку пока не все алгоритмы отработаны настолько четко, чтобы полностью отказаться от расчетов в MS Excel.

Советы по опытной эксплуатации

1. В процессе опытной эксплуатации постоянно ведите список замечаний и следите за тем, чтобы исправления делались своевременно.
2. При обнаружении проблем в элементах системы по возможности продолжайте опытную эксплуатацию. Например, в проекте ОАО «Иркутскэнерго» проблемным был отчет «Трансформационная таблица». В то время как программисты занимались его доработкой, специалисты на местах вручную внесли необходимые данные и смогли отследить процедуру экспорта.
3. Обязательно привлечите к участию в этой стадии штатных программистов. Впоследствии это позволит самостоятельно адаптировать систему под вновь возникающие нужды.
4. Будьте готовы к тому, что пользователи системы приспособятся к ней не сразу, и первое время ее использование будет отнимать

больше времени, чем выполнение операции старым способом.

Результаты проекта

Проект закончился в декабре 2007 года (когда в системе был сформирован отчет за III квартал), то есть на два месяца позже, чем планировалось. Задержка была связана с тем, что на этапе разработки проекта и написания ТЗ не были учтены все трудности, возникшие при реализации проекта.

В настоящее время компания составляет ежеквартальную отчетность по МСФО на третий день после закрытия периода в РСБУ и годовую – через три месяца после окончания отчетного года. В целом на входе система получает 12 отчетов по РСБУ материнской компании, 33 отчета от вспомогательных служб материнской компании и 32 отчета от дочерних компаний; на выходе отдел получает 34 отчета и расшифровки для собственной отчетности по МСФО и 26 отчетов и расшифровок по требованию акционеров.

Благодаря проекту процесс составления отчетности стал более упорядоченным и регламентированным, снижен риск возникновения ошибок при импорте и обработке отчетов, стал возможен оперативный контроль над ходом составления отчетности. Система жестко зафиксировала алгоритмы и форматы консолидации и трансформации, что, с одной стороны, привело к потере гибкости, а с другой – служит дополнительной преградой для случайных ошибок и помогает контролировать надежность составляемой отчетности.

Проект не достиг всех целей, которые ставились изначально, однако стал большим шагом вперед, поскольку сделал процесс составления отчетности по МСФО более прозрачным и понятным для всех участников и внес в него системообразующий элемент, который существенно повысил качество формируемой отчетности. ■

КАК составить план профессионального развития сотрудника

Марина Павлова,

заместитель генерального директора ООО «Бейкер Тилли Русаудит»

В работе на любой должности неизбежно наступает момент, когда привычные обязанности выполняются с закрытыми глазами или, наоборот, появляются функции, требующие получения новых знаний. Это значительно снижает мотивацию работников и отрицательно сказывается на эффективности их труда. Для того чтобы этого избежать, предусмотрительные руководители составляют для каждого сотрудника план профессионального развития. Для обеих сторон это удобный инструмент развития профессиональных качеств и, как следствие, бизнеса.

Проблема развития персонала во многих компаниях сегодня стоит очень остро, так как обусловлена кадровым голодом и ценностью финансовых сотрудников на рынке труда. Для того чтобы удержать квалифицированный персонал, работодатели пытаются решить этот вопрос путем профессионального развития работников, построения плана карьерного роста, включения в кадровый резерв.

План профессионального развития сотрудников

План индивидуального профессионального развития представляет собой документ, в котором фиксируется планируемое продвижение сотрудника по служебной лестнице на период один – три года (возможно, пять) и

квалификационные требования, удовлетворяющие каждой позиции. План профессионального развития, как правило, включает:

- компетенции, которыми сотрудник обладает сейчас;
- компетенции, требующие дополнительного развития;
- перечень мероприятий, позволяющих развивать необходимые компетенции;
- стажировки, которые позволят ознакомиться с функциями должности, в резерв которой включен данный сотрудник;
- результат, который должен быть достигнут в процессе стажировки;
- план делегирования обязанностей, предусмотренных должностью, на которую резервируется данный сотрудник;
- сроки развития компетенции;

- факт исполнения индивидуального плана развития и комментарии.

В индивидуальном плане развития устанавливаются конкретные реальные сроки для развития навыка до требуемого уровня.

Автор видит в составлении плана индивидуального развития только плюсы, поскольку становятся более прозрачными перспективы продвижения сотрудника в компании, он понимает, что ему необходимо делать, чтобы достичь желаемой позиции. Таким образом, повышается мотивация сотрудника и усиливается заинтересованность в долгосрочном сотрудничестве с компанией, которая заботится о своем персонале.

Личный опыт

Татьяна Иванова, консультант отдела управления персоналом АКГ «РБС» (Москва)

Процедура работы с таким видом документа в организации может быть централизованной, строго регламентированной и распределенной по ответственным исполнителям: служба управления персоналом, руководители организации, руководители структурных подразделений, сотрудники. А может быть неформальной, вынесенной только на уровень, например, руководителя финансово-экономической службы.

Организатором централизованного процесса составления планов профессионального развития, как правило, является служба по управлению персоналом. В этом процессе должны принимать участие как минимум руководитель и его подчиненный. Самое сложное при формировании такого плана заключается в идентификации проблемных зон сотрудника, то есть оценки его сильных и слабых сторон в профессиональных знаниях, опыте и поведении. Эти зоны правильнее называть зонами развития, поскольку они могут лечь в основу достижения еще большей эффективности и результативности деятельности сотрудника. Поэтому план профессионального развития сотрудника составляется, как правило, по результатам оценки или аттестации по компетенциям.

План индивидуального развития является довольно гибким инструментом удержания ключевого персонала, он может ежегодно уточняться и корректироваться по желанию обеих сторон. Планирование карьеры сотрудников, как правило, происходит в определенном направлении, удовлетворяющем также обе стороны, в зависимости от того, какие задачи предстоит решать сотруднику в будущем и в каких проектах он будет участвовать. Обе стороны должны найти компромисс, чтобы развитие сотрудника планировалось в соответствии с целями компании для обеспечения решения стоящих перед ней стратегических задач и одновременно удовлетворялись его личные потребности.

Порядок составления плана профессионального развития

Работа по развитию компетенций сотрудников включает несколько этапов, основные из которых: собственно составление плана профессионального развития на основании имеющегося бюджета и задач, решаемых конкретным подразделением, проведение оценки знаний персонала и корректировка плана с учетом полученных результатов.

Наиболее трудоемким и важным является второй этап, а именно – оценка знаний работников. Это основа всей системы управления персоналом, поскольку без нее практически невозможно получить объективную информацию о сотрудниках, а следовательно, сложно принимать обоснованные управленческие решения. Наличие объективной системы оценки в компании является также сильным мотивирующим фактором для сотрудников, поскольку, если оценка регулярна и неизбежна, а ее критерии известны сотрудникам, то есть им понятно, как результаты оценки повлияют на уровень дохода, каковы карьерные перспективы и возможности развития, это яв-

ляется стимулом для сотрудника повысить свою результативность.

Личный опыт

Евгения Науменко, менеджер по организационному развитию ОАО «Кондитерское объединение «СладКо» (Москва)

Индивидуальные планы развития составляются для каждого сотрудника финансовой службы нашей компании. Они разрабатываются сотрудниками с их непосредственными руководителями на основе годовой оценки деятельности и компетенций (Performance Appraisal), которая проводится в нашей компании в начале каждого года. Планы утверждаются корпоративным менеджером по организационному развитию, который отвечает за оценку, обучение и развитие сотрудников. Бюджет на обучение и развитие согласовывается наряду со всеми бюджетами компании. За выполнением плана развития следят сам сотрудник и его руководитель. Виды развивающих мероприятий могут быть следующими: 1. Развитие на рабочем месте. 2. Специальные проекты/задания/временные назначения. 3. Обучение на опыте других. 4. Поиск обратной связи. 5. Самообучение. 6. Тренинги и семинары.

Татьяна Иванова, консультант отдела управления персоналом АКГ «РБС» (Москва)

Для оценки выполнения плана профессионального развития разрабатывается форма специального отчета. Но в некоторых случаях допустимо, чтобы в структуру плана профессионального развития включался пункт «Статус исполнения целей», где по окончании запланированного срока вносятся самооценка сотрудника и оценка руководителем достигнутых результатов.

Преимущества работы по плану профессионального развития очевидны:

- профессиональное развитие сотрудника становится организованным и целенаправленным, а не стихийным;
- план позволяет соотнести направления профессионального развития сотрудника с акту-

альными и перспективными потребностями подразделения;

- он позволяет учесть интересы сотрудника в его профессиональном развитии;

- по результатам оценки выполнения такого плана сотрудник регулярно получает обратную связь по развитию своих профессиональных компетенций и лучше понимает требования организации к занимаемой или перспективной должности;

- грамотно выстроенная работа по планам профессионального развития мотивирует сотрудника на дальнейшую работу в организации.

Но имеются и недостатки работы с такими документами:

- планировать в ситуации нестабильности и зависимости от большого количества внешних факторов нелегко, тем более профессиональное развитие сотрудников;

- план профессионального развития – достаточно сложный в работе инструмент: на его составление, контроль и оценку выполнения надо выделять достаточно много временного и личностного ресурса руководителя, поскольку все процедуры проводятся в форме личной беседы;

- план профессионального развития может легко превратиться в формальный документ, которому в организации или подразделении не придают большого значения – в этом случае организация получает инструмент демотивации сотрудников.

Методы оценки персонала

Существует несколько видов оценки, которые зависят от цели ее проведения. Имеются в виду количественная или качественная оценка сотрудника либо комплексная оценка его как члена организации.

Количественная оценка применяется для определения результативности труда сотрудника. К ее методам относят использование заданной балльной оценки достижений и ошибок сотрудника, экспертную и коэффициентную оценку его деятельности, всевозможные профессиональные и психологические

тесты. Этот вид оценки больше подходит для сотрудников сферы материального производства. Если говорить о людях, которые заняты в основном интеллектуальным трудом, то одной только количественной оценки будет недостаточно. Впрочем, как и качественной, поскольку они дают весьма условное представление о том, насколько сотрудник эффективен. Качественная оценка позволяет оценить личностные качества работника, например его кругозор, навыки ведения деловых переговоров и коммуникаций. Для этого используют оценочные интервью, дискуссии группы экспертов с оцениваемым сотрудником, произвольное (письменное или устное) изложение сотрудником видения его работы и функций, систематическое наблюдение и оценка.

Поскольку упомянутые выше цели оценки персонала весьма разнообразны, то использование только одной группы методов оценки может привести к нежелательным и заведомо неверным результатам. Следовательно, комплексная оценка помогает снизить риск получения случайного результата.

Существует также несколько видов комплексной оценки:

- оценка по принципу 360 градусов, то есть оценка непосредственным руководителем, подчиненными, а также коллегами, стоящими на одном иерархическом уровне с оцениваемым сотрудником и тесно с ним взаимодействующими. Этот метод включает также самооценку сотрудника. В ходе оценки аттестуемые получают обратную связь, позволяющую понять, насколько оценка окружающих соответствует самооценке работника;
- метод MBO (Management by Objectives), то есть управление посредством постановки целей. Сотрудник вместе с непосредственным руководителем формулирует свои основные цели на предстоящий период (как правило, календарный год);
- система грейдирования (уровней). Это система позиционирования должностей в соответствии с политикой компании. Грейд долж-

ности определяется исходя из анализа и оценки ключевых факторов (критериев). Оценка персонала по системе грейдов – оценка способностей и качеств сотрудников по ключевым факторам на предмет соответствия должности.

Наиболее полной формой оценки является оценка, проводимая ассесмент-центром (assessment-center), то есть центром оценки персонала. Однако самым распространенным и удобным способом оценки является аттестация.

Аттестация персонала. Аттестация отвечает на вопросы о том, насколько полно тот или иной человек соответствует занимаемой должности, насколько эффективно применяет на практике свои знания и навыки. Регулярное проведение аттестации сотрудников позволяет решить следующие цели: информирование сотрудников о требованиях, предъявляемых компанией к занимаемым ими должностям; определение потребности в обучении и развитии персонала; обеспечение соответствия квалификации сотрудников занимаемым ими должностям; приведения в соответствие уровня оплаты сотрудников уровню их квалификации. Аттестация дает возможность ответить на вопросы: «чему учить?», «как учить?», «кого учить?», спланировать обучение для определенных категорий сотрудников, выявить наиболее перспективных работников, в развитие которых будет рентабельно вкладывать средства компании.

Следует понимать, что аттестация всегда проводится в соответствии с заранее заданными критериями и охватывает определенный период. Поэтому необходимо выявить эти критерии и установить периодичность проведения аттестации, например ежегодно или два раза в год.

Затем нужно создать аттестационный комитет в составе трех – пяти человек, которым доверить разработку и утверждение процедуры аттестации. Комитет определяет ключевые принципы проведения аттестации в компании, перечень компетенций для сотрудников

и руководителей. Все ключевые принципы проведения аттестации сотрудников компании находят отражение в положении об аттестации, которое и является результатом работы комитета. После утверждения положения об аттестации проводится информирование и обучение менеджеров и сотрудников компании. Аттестация должна проводиться во всей компании, начиная с топ-менеджеров и заканчивая рядовыми сотрудниками.

При определении экспертов для проведения оценки сотрудника нужно исходить из следующего: во-первых, оценка непосредственного руководителя сотрудника – самый важный момент аттестации. В качестве других экспертов могут выступать сотрудники как того же подразделения, в котором работает оцениваемый, так и других подразделений, взаимодействующих с сотрудником. Это необходимо для того, чтобы некоторая важная часть производственного поведения была оценена «со стороны». Как правило, речь идет

о функциональных руководителях или о руководителях проектов. Например, бухгалтер филиала будет оцениваться не только директором филиала, но и главным бухгалтером из штаб-квартиры. Однако экспертом может выступать лишь тот, кто являлся внутренним клиентом сотрудника и мог непосредственно наблюдать его производственное поведение.

Важный момент при использовании нескольких экспертов – это согласование оценки. Руководитель выступает перед сотрудником с единой оценкой и рекомендациями по развитию. В идеале согласование оценок должно происходить следующим образом. Руководитель сотрудника и каждый из экспертов выставляет свою оценку. Затем они собираются и обсуждают каждую компетенцию, по которой оценки экспертов отличаются от оценки руководителя сотрудника. Результатом данного обсуждения является итоговая оценка по данной компетенции, принятая всеми экспертами.

ж у р н а л

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, соцпакет (медицинская страховка), премии по итогам работы

Резюме направляйте по электронной почте
Екатерине Рубцовой: rubtsova@msfo-mag.ru
или по факсу: (495) 925-7743, 933-5519

реклама

Еще один важный момент – это обязательная самооценка сотрудника, которая позволяет ему еще раз проанализировать свою деятельность за отчетный период, подобрать факты, продумать шаги по саморазвитию. Для руководителя самооценка сотрудника – прекрасный способ сэкономить время и сконцентрироваться на анализе расхождений в оценках и обосновании своей точки зрения.

Аттестация работников бухгалтерских служб может осуществляться в порядке, установленном для всей компании. По мнению автора, не имеет смысла оценивать профессионализм сотрудников бухгалтерии и финансовой службы по каким-либо количественным показателям. Их достаточно сложно определить для данного вида работы и вряд ли они дадут реальную оценку профессионализму сотрудника. Для работников финансовой службы могут оцениваться следующие компетенции:

1. Профессиональные знания и степень их применения при выполнении порученных заданий. Здесь должна оцениваться и профессиональная квалификация, и качество выполняемых работ: существует ли необходимость в доработке заданий, наличие ошибок, самостоятельность выполняемых заданий и их своевременность, возможность использования сотрудника по усмотрению компании, то есть его мобильность.

2. Деловые и личностные качества. Здесь оценивается работоспособность сотрудника, его ответственность, внимательность, умение расставлять приоритеты и принимать в необходимых ситуациях самостоятельные решения, аналитические способности, инициативность, способность и желание обучаться, а также умение устанавливать хорошие рабочие взаимоотношения с коллегами, понимание и соблюдение интересов «внутренних и внешних» клиентов.

3. Социальные характеристики. Оценивается соблюдение сотрудником установ-

ленных в компании правил, лояльность к компании.

4. Для руководителей служб важны управленческие навыки. Здесь могут оцениваться административные способности, умение планировать, распределять и организовывать работу подчиненных. Умение обеспечивать контроль качества работы на всех этапах, выслушивать и общаться с подчиненными.

Личный опыт

Евгения Науменко, менеджер по организационному развитию ОАО «Кондитерское объединение «СладКо» (Москва)

У всех сотрудников финансовой службы нашей компании оцениваются корпоративные компетенции, такие как ориентация на результат, обучаемость, инициативность и т.п. У менеджеров также оценивают управленческие компетенции, например лидерство, планирование и развитие сотрудников.

Марина Деревлева, директор Корпоративного университета компании МТС (Москва)

Профессиональное развитие сотрудников в МТС происходит согласно годовому плану профессионального обучения. Формируется этот план функциональными подразделениями, и отвечают за это их руководители. Методология планирования задается Корпоративным университетом МТС. План обучения в целом по компании утверждает вице-президент по управлению персоналом. За реализацию плана обучения отвечают подразделения по управлению персоналом на местах. Структурно план представляет собой перечень учебных мероприятий по каждому подразделению компании в разбивке по месяцам с указанием поставщика обучения, названия курса (семинара), количества участников, длительности обучения и стоимости курса. Оценка (тестирование) профессиональных знаний сотрудников проводится один раз в год. Тестирование осуществляется в электронной системе дистанционного тестирования и обучения на рабочих местах сотрудников и занимает не более часа. Вопросы тестов

по каждому функционалу разрабатываются экспертной группой из данного функционального подразделения и обновляются ежегодно. Этот подход является единым для всех функциональных подразделений МТС, в том числе для финансово-экономической службы. У специалистов по международным стандартам финансовой отчетности оцениваются следующие знания: понимание основополагающих принципов консолидированной международной отчетности, знание основных стандартов US GAAP (или МСФО), учетной политики компании, РСБУ, основ российской системы налогообложения и учетной политики компании в целях РСБУ, разработанный в компании план счетов, уровень владения программой Oracle, знание основ внутреннего контроля (SOX), основные элементы и требования, предъявляемые к системе внутреннего контроля. Кроме того, оценивается понимание основ рыночной связи, знание структуры компании и умение пользоваться нормативно-правовой и справочной информацией.

Корректировка плана по результатам аттестации

Последний этап составления плана профессионального развития – его корректировка. Обычно на этой стадии проводится постаттестационное собеседование непосредственно с руководителем с сотрудником. Руководитель рассказывает, что общего и чем различаются самооценка сотрудника и оценка экспертов, намечаются шаги по улучшению производственного поведения в проблемных зонах.

Рекомендации

Многие руководители опасаются, что, после того как сотрудники пройдут необходимое

обучение, в ряде случаев подтвердят свою квалификацию соответствующими сертификатами, они непременно покинут компанию. Безусловно, такой риск существует всегда, поскольку, повышая квалификацию, сотрудник увеличивает свою рыночную стоимость. Но следует учитывать, что сотрудник также понимает, что компания, которая вкладывает ресурсы в его развитие, – это очень привлекательная компания. Если ему прозрачны его перспективы в финансовом и карьерном плане в компании, которая предоставляет ему возможность развития, он понимает, что ценен для компании, и также будет прилагать усилия для того, чтобы вернуть вложенные в него ресурсы за счет качественной работы и лояльности к компании.

Чтобы минимизировать возможную негативную реакцию сотрудников на аттестацию, необходимо уделить достаточно времени на подготовку аттестационных мероприятий. Как правило, волнение у сотрудников возникает в связи с недостатком информации и непониманием целей данных мероприятий. Поэтому перед началом аттестации необходимо проинформировать персонал о предстоящем мероприятии, его целях, порядке проведения и ожидаемых результатах. При грамотной подготовке персонала к аттестации сотрудники поймут, что им не следует опасаться увольнений или каких-либо других негативных последствий аттестации. Наоборот, они могут увидеть хорошие перспективы и возможности. Сотрудники смогут заранее подготовиться к аттестации, если заблаговременно задумаются о том, чего они хотят достичь в компании, и, соответственно, чему им необходимо учиться и какие навыки и компетенции развивать. ■

«САМОЕ важное — уметь выставлять приоритеты, сохраняя баланс»



У каждого специалиста есть свое представление о том, как стать высококвалифицированным и успешным. **Александр Богопольский**, руководитель международной отчетности ФК «УралСиб», хотя и не отрицает важности очевидных слагаемых, таких как образование и амбиции, уверен, что самое главное все же — системный подход и определение приоритетов.

– На протяжении своей карьеры вы шли в одном направлении – финансы и учет. Изначально хотели этим заниматься?

– В школе я учился хорошо и рассматривал два варианта будущей карьеры – стать врачом или экономистом (у меня был интерес и к биологии, и к математике). Хотел быть кардиологом, потому что сердце – не просто важный, но и определяющий существование человека орган. Однако на тот момент голос родителей играл решающую роль, и по совету мамы я поступил в Челябинский государственный университет на экономический факультет. Это оказалось правильным выбором – мне было интересно там учиться.

– Вы окончили университет с отличием. Почему решили получать второе образование?

– Дополнительное финансовое образование – MBA – я получил в США, поступив в Нью-Йоркский университет через несколько лет после переезда в Америку, куда я прибыл с семьей в начале 90-х. Несмотря на то что одновременно работал аудитором long hours («долгие часы» – сверхурочно), да и начал эту учебу в уже достаточно зрелом возрасте, занимался с большим интересом, как и в студенческие годы в России. По приезду в Америку у меня, конечно, была возможность сменить карьеру – тогда, в начале 90-х, в США была огромная потребность в программистах, и казалось, что все, связанное с компьютерами и интернетом, имело неограниченный потенциал, но я решил остаться в своей

Справка

Александр Богопольский родился 11 декабря 1962 года в Челябинске. В 1984 году с отличием окончил экономический факультет Челябинского государственного университета. В 1996 году стал лицензированным бухгалтером США (CPA). В 2001 году получил степень MBA в области финансов и учета, окончив с отличием бизнес-школу Нью-Йоркского университета. В 2004 году одним из первых сдал экзамен DiplFR. На протяжении многолетней карьеры в области международного учета работал в МСФО-аудите и консалтинге в «большой четверке», а также руководил корпоративной функцией международной отчетности (ОАО «МегаФон», в настоящее время – в ФК «УралСиб»).

профессии и не жалею. Сразу же пошел учиться заново, начав с элементарного – английского (хотя и знал его), бухгалтерского учета, смежных финансовых курсов. Когда окончил обучение, буквально через три дня устроился на работу в небольшую бухгалтерскую фирму в Сан-Франциско. Именно тогда я узнал, что такое CPA (Certified Public Accountant – сертифицированный общественный бухгалтер), и решил получить эту лицензию.

– Трудно было сдать экзамен?

– Имея только опыт советской школы, я не представлял, что экзамены могут быть такими сложными – тест был очень технический и большой по объему. Я серьезно готовился к сдаче – практически не включал телевизор полгода, постоянно по вечерам и выходным читая материалы и решая задачи. Конечно, это было тяжело. В Америке есть даже такая шутка, что аббревиатура CPA должна расшифровываться как «Cannot Pass Again» – не смог бы сдать снова. По статистике, этот экзамен, покрывающий теорию четырех предметов (финансовый учет, аудит, управленческий учет и налоги/право), сдают только около 10% кандидатов. Не думаю, что я сдал этот 16-часовой (полных два дня) экзамен случайно, потому что получил достаточно высокие баллы (минимальный проходной балл по каждому предмету был 75%). Этот мой опыт лишний раз подтверждает, что если есть желание, внутренняя мотивация, воля, то все получится. Правильно говорят, что без труда не выловишь рыбку из пруда, а по-английски это звучит немного по-другому: «no pain, no gain» – нет боли, нет прибыли.

– По-финансовому как-то звучит...

– Согласен с вами, но смысл именно такой. Если хочешь что-то получить, чего-то добиться, для этого придется поступиться какими-то удовольствиями. Поэтому людям, которые готовятся к подобным экзаменам, я бы посоветовал следующее: на период подготовки, может, и не стоит совсем отказываться от личной жизни, но на каждом свидании надо держать на коленке учебник, смотря в него как минимум одним глазом. Такие экзамены без подготовки и реальных знаний сдать невозможно. Случайная удача в виде «легкого билетика» исключена, да и списать не получится – система построена так, что и выйти из класса можно только в сопровождении тьютора, и на экзамен не разрешается приносить ниче-

го, кроме прозрачного полиэтиленового пакета, в котором лежат два карандаша и паспорт.

– Вы учились и в России, и в Америке. Сравните, пожалуйста, две системы образования.

– Я был искренним приверженцем мнения, что советская школа – самая лучшая. Пока не начал учиться в Америке. На мой взгляд, на Западе профессиональное образование носит более прикладной характер. По крайней мере, с точки зрения бухучета те теоретические знания, которые я получил в ЧГУ, я почти никак не применял на практике, а все, что я изучал там, использовал на работе буквально с первого дня: образование, полученное на Западе, помогло мне в карьере как в США, так и в России. В бизнес-школе я приобрел системный взгляд на многие вещи, научился выделять приоритеты и, не теряясь в деталях, выстраивать общую картину процессов и ситуаций. Нагрузка во время учебы в США была большая, и много времени забиралось из личной жизни. Но нужно стараться успевать все.

– Как наличие лицензии CPA повлияло на вашу карьеру?

– Когда я стал сертифицированным специалистом, у меня появилась возможность работать совсем на другом уровне – международном. И одним из первых проектов стала реформа бухгалтерского учета на Украине, которым я руководил уже как американский специалист финансового учета. Мы занимались переводом «пилотных» украинских предприятий на МСФО. После этого я снова вернулся в Америку, продолжая работать в «большой четверке». После аудита я занимался консалтингом крупных международных корпораций, связанным с международными приобретениями в разных отраслях, более конкретно – это была работа, связанная с переводом международных компаний с US GAAP на МСФО и наоборот (часть FDD – financial due diligence¹). В России этот участок называют трансформацией отчетности. Были и проекты с интересными национальными принципами учета, например я руководил конверсией отчетности одной крупной бразильской компании, составленной по их национальным стандартам, на US GAAP. Как известно, в мире существует всего три модели бухгалтерского учета – англо-американская, европейско-континентальная и латиноамериканская, поэтому национальные стандарты не могут отличаться как небо и земля. Моей задачей было понять то направление, в котором происходит отличие национальных стандартов от международных, и каждой такой разнице присвоить конкретное числовое значение. Это не теоретическое, а глубоко практическое упражнение – понять, какая информация тебе необходима, из какой системы ее извлечь, как обработать, как сделать расчеты и как раскрыть для

¹ FDD наряду с BDD (business due diligence) является неотъемлемой частью процесса приобретения компаний. Если приобретение носит международный характер (cross-border acquisition), то частью FDD является трансформация отчетности, как правило, на МСФО или US GAAP.

пользователей отчетности, чтобы их экономические решения были основаны на по-настоящему прозрачной и всесторонней информации.

– Какие задачи вы сейчас решаете на рабочем месте?

– Если очень коротко – это качественное во всех смыслах составление отчетности, в частности, через разработку методик, связанных с использованием МСФО. Я руковожу подразделением международной отчетности, решаю сложные технические вопросы, сам участвую в написании примечаний к отчетам. На крупном предприятии отчетность вычитывается не один десяток раз. Такая техническая работа, как подготовка финансовой отчетности по МСФО, требует детального системного подхода, включая и организацию процесса ее вычитки и перedelки, потому что высок риск человеческой ошибки.

– Были ли у вас такие промахи, которые, с одной стороны, подорвали веру в себя, а с другой – подвигли к работе над собой и дальнейшему профессиональному росту?

– Дело в том, что я с самого начала для себя решил, что нужно оставаться верным своему профессиональному выбору. Мне кажется, это залог того, что ты действительно чего-то в жизни добьешься, самореализуешься. Начинать заново профессиональную жизнь с нуля, даже внутри того же учета, например переходить в своей специализации с учета МСФО на налоговый, – рискованный шаг.

МСФО
ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

**Вовремя
не доставлен
журнал?**

звоните: **(495) 933-55-16**

факс: **(495) 933-55-17**

пишите: **service@bmcom.ru**

реклама

Я понимаю, что, как и любой человек, подвержен риску совершения ошибок, поэтому всегда стараюсь себя перепроверить. Думаю, я уже научился правильно относиться к критике и даже быть благодарным за нее, ведь это помогает мне избежать промахов в будущем. А вообще, иногда бывает лучше, когда тебя перепроверит кто-то другой, ведь не зря существует разделение обязанностей, а иначе глаз «замыливается».

Говоря о профессиональных промахах, нужно понимать, что международный учет – одна из областей знаний, где очень важен симбиоз теории и практики – именно он позволяет минимизировать ошибки. А если говорить о творческой компоненте профессии, то все зависит от того, как ты сам себястроишь. Любую вещь в жизни можно воспринять и как проблему, и как возможность. Здесь даже не обязательно быть оптимистом (чтобы во всем видеть возможность), нужно просто иметь желание самореализоваться. Поэтому если есть ошибки, надо смотреть на них конструктивно, делать выводы и идти дальше.

– Тогда вопрос наоборот: какие из своих достижений вы считаете значительными?

– Основное достижение вижу в том, что бухгалтерская профессия помогла мне сформировать характер: сделала меня человеком более логичным и системным, которому присущ здоровый скептицизм. Профессия приучила отвечать за свои дела, а это является основанием для уверенности в себе и, следовательно, самоуважения. Когда ты придерживаешься кодекса своей профессии, это тоже очень приятное ощущение. Желание видеть результаты своего труда помогло мне изначально настроить себя так, что даже не самая веселая и бодрая, по мнению некоторых, работа аудитора была мне интересна и приносила моральное удовлетворение в течение четырех лет.

– Почему вы решили перейти в реальный сектор экономики?

– Когда меня в свое время пригласили главным бухгалтером в компьютерную фирму, было вдвойне интересно, поскольку я продолжал работать с внешними аудиторами, но уже со стороны компании, и получил гораздо более глубокий, детальный опыт корпоративного учета. Поскольку я отвечал за все сферы учета, я углубил свои знания в новых для меня областях специализации, например в выплате компенсации сотрудникам опционами. Это было не просто счетоводство, а настоящий финансовый учет с профессиональным суждением и финансовым моделированием. В такой деятельности мозг используется на 100%. Это то, что делает профессию интересной, ведь если бы она была простой и не challenging¹, в ней бы долго не держались и она не была бы (по крайней мере, на Западе) такой престижной и высокооплачиваемой.

Кроме того, я считаю, что главный бухгалтер и аудитор – одна профессия. Работа аудитора – это, по крайней мере с точки зрения теории, вершина бухгал-

¹ Вызов, который стимулирует внутренние амбиции добиться результата и разрешить проблему.

терской профессии. Аудитор должен знать не только все то, что знает бухгалтер, но и как должна быть организована система внутреннего контроля над отчетностью, как анализировать финансовую информацию, уметь выявлять зоны риска и ошибки.

Системный подход и самореализация важны как для аудитора, так и для бухгалтера. Деятельность аудитора, несмотря на то что она интересна, как и любая работа с людьми, находится в определенном смысле на одном уровне: тот специалист, который находится внутри динамично развивающейся корпорации, имеет больший потенциал профессионального роста, чем внешний аудитор или консультант. Поэтому я не удивляюсь, когда аудиторы-руководители – достаточно хорошо мотивированные материально люди – уходят в «индустрию», наверное, в том числе и потому, что хотят углубить свои навыки в определенной области учета и ощутить стабильность принадлежности к компании реального сектора.

– Не бойтесь, что на одном месте в одной профессии добьетесь максимума и стремиться будет не к чему?

– Думаю, такой риск более присущ работе в консалтинге, потому что там действительно есть предел – постепенно ты осваиваешь свою нишу (например, трансформацию отчетности в определенной отрасли, где ты уже проработал все типовые корректировки) и рассказываешь одно и то же, просто разным клиентам. Может появиться ощущение хождения по кругу, рутины и недостаточности места для развития – наверное, поэтому мы и наблюдаем относительно существенную текучесть кадров в консалтинге. А работая бухгалтером на предприятии, каждый раз сталкиваешься с ситуациями, требующими новых знаний. Несмотря на то что я могу учить (и действительно обучал МСФО) многих бухгалтеров, все равно есть необходимость постоянно учиться самому. Этим никогда не насытишься. У меня нет ощущения, что я достиг вершины или мне скучно, потому что всегда есть новые конкретные вопросы, всегда есть к чему стремиться. Самое важное – уметь выставлять приоритеты, при этом сохраняя баланс. Каждый день мы решаем проблемы, и маленькие, и большие. Успешное разрешение большинства их них – вопрос не ума человека, а скорее мудрости и зрелости. Нужно различать задачи срочные и важные. В первую очередь следует делать важные вещи и лишь во вторую – срочные. Конечно, об этом пишут в учебниках по тайм-менеджменту, однако глубинное осознание правильности этого постулата приходит только на практике. ■

Беседовала Валерия Силифанова

ФИНАНСОВОЕ ОБРАЗОВАНИЕ – ИНВЕСТИЦИЯ В БУДУЩЕЕ

С каждым годом российские компании стремятся привлекать все больше средств из стран Европы. 2007 год побил все рекорды по IPO в России: компаниями нашей страны привлечено \$29,4 млрд иностранного капитала. С точки зрения МСФО, такая тенденция означает лишь одно – в России растет потребность в опытных финансовых специалистах, имеющих международную сертификацию. Все больше сотрудников финансово-бухгалтерской сферы задумываются над тем, куда пойти учиться, чтобы повысить свою квалификацию.

Финансового специалиста, который понимает своевременность и необходимость получения международного сертификата и хочет заняться своим образованием, не откладывая, многообразие предлагаемых сегодня программ, сертификатов и условий обучения может сбить с толку.

На сегодняшний день услуги по подготовке и переподготовке финансовых специалистов с учетом международных стандартов предлагают несколько весьма уважаемых и серьезных образовательных учреждений России. Одному из них – институту повышения квалификации «Постгреджэйт-РАУ» – в июле этого года исполнилось 15 лет. Из них 10 лет институт выпускает специалистов, получающих дипломы Международной ассоциации бухгалтеров (International Association of Book-keepers – IAB) и Института финансовых аналитиков (Institute of Financial Accountants – IFA) – признанных профессиональных финансовых сообществ Великобритании. Сегодня «Постгреджэйт-РАУ» – это голов-

ное представительство IAB, IFA и Болтонского государственного университета (Великобритания) в Восточной Европе.

По словам ректора ИПК «Постгреджэйт-РАУ», вице-президента IAB Игоря Журавлева, специалисты института решили покончить с неразберихой и сделали многоуровневую систему обучения максимально удобной, прозрачной и универсальной, позволяющей студентам выбирать оптимальный вариант обучения и получать (в случае успешного окончания) диплом международного образца.

Система обучения в «Постгреджэйт-РАУ» постоянно совершенствуется, следуя тенденциям и потребностям рынка. Однако основным остается принцип «строительства дома»: подготовка специалистов начинается с фундамента – финансового учета, принципов формирования отчетности и МСФО. Программа поэтапно усложняется, и на самом высоком уровне из института выходят финансовые специалисты, готовые к разработке и участию в реализации корпоративной стратегии компании.

Каждая программа в системе представляет собой законченный курс и завершается подтверждением международной сертификации – дипломами IAB и IFA.

Студентам, пришедшим в институт 1 сентября 2008 года, будут предложены обновленные и реорганизованные программы. Наряду с обновленной программой IAB по международному финансовому учету (Diploma in Accounting and Advanced Book-keeping) у обучаю-

щихся будет возможность освоить и совершенно новые программы IAB, «Управленческий учет» (Diploma Cost and Management Accounting), «Формирование финансовой отчетности в соответствии с МСФО» (Diploma in Accounting to International Standards). Также введены две новые программы: «Финансы для нефинансовых менеджеров» и «Финансовая информация для менеджеров». Они предназначены, прежде всего, для руководителей и специалистов компаний, не являющихся сотрудниками непосредственно финансовых служб. Необходимость введения таких дисциплин обусловлена тем, что сегодня к руководителям предприятий приходится понимание значения финансового управления в компании – не как обособленного процесса, а как значимой части реализации корпоративной стратегии.

Для расширения и углубления курса обучения специалистов финансового управления и контроля в компаниях IFA предложил дополнить три новые программы: «Финансовый менеджмент I, II» (140 и 550 часов) и «Внутренний аудит».

Отдельно стоит остановиться на новациях «Постгреджэйт-РАУ» в области преподавания МСФО. Основной блок, посвященный изучению международных стандартов финансовой отчетности, занимает 72 учебных часа. Однако студенты, заинтересованные в более глубоком изучении нюансов этой новой пока для России системы, могут выбрать обучение по данной программе с одной из перечисленных ниже специализаций, которые составлены преподавателями института на основе

наиболее актуальных и часто интересующих студентов вопросов:

1. Специализация «Международный финансовый учет в МСФО».
2. Специализация «МСФО для применения в России, сопоставление с российскими ПБУ и отражение в учетной политике предприятия».
3. Специализация «Трансформация российской бухгалтерской отчетности в МСФО».
4. Специализация «МСФО для банков».

ИПК «Постгреджюйт-РАУ», IAB и IFA предоставляют своим студентам возможность получения международных дипломов из Великобритании с подтверждением Комитета качества образования (QCA) при Правительстве Великобритании. При этом обуча-

ются и сдают экзамены студенты на русском языке.

«Мы даем возможность нашим специалистам стать международно признанными профессионалами еще до того, как они выучили английский язык», – таков неофициальный девиз «Постгреджюйт-РАУ».

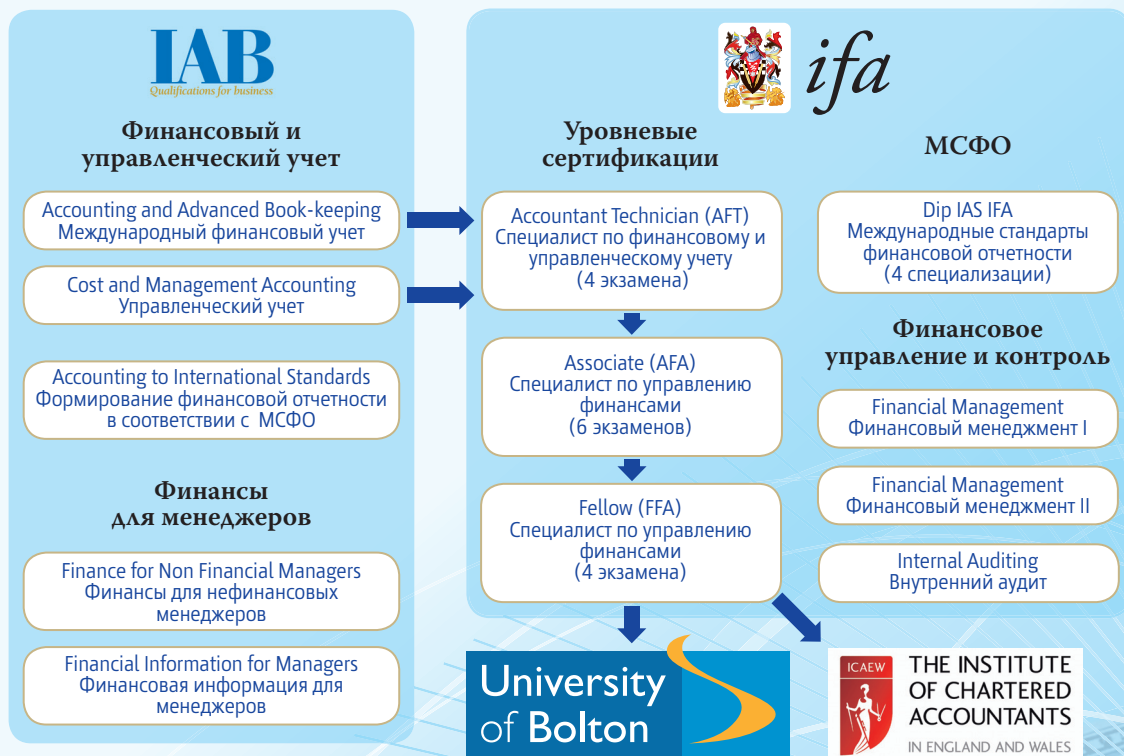
Однако изучению английского языка в институте также уделяется немалое значение – желающие повысить свой языковой уровень могут пройти соответствующие курсы делового и финансового английского, а затем отправиться на международную стажировку.

Знание английского языка открывает выпускникам «Постгреджюйт-РАУ» такие перспективы, как продолжение обучения в престижных учебных заведениях Великобритании: Болтонском университете и Институте присяж-

ных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW), которые согласно договоренности засчитывают шесть и более экзаменов, пройденных на предыдущих уровнях IAB и IFA. Уже третий выпуск слушателей «Постгреджюйт-РАУ» завершает обучение в Болтонском университете.

Таким образом, за достаточно короткий срок – до 2,5 лет – любой российский специалист имеет возможность получить высшее профессиональное образование Великобритании, находясь при этом в России. Более того, полученные знания в полной мере адаптированы к российским экономическим реалиям и стандартам, а значит, без сомнения, являются полезными и перспективными в условиях укрепления позиций нашей страны на мировом инвестиционном рынке.

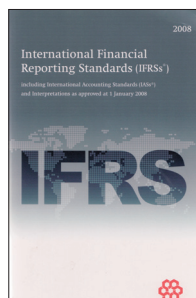
СТРУКТУРА ПРОГРАММ В ГОЛОВНОМ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВЕ IAB И IFA В ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЕ – ИПК «ПОСТГРЕДЖЮЙТ-РАУ»



Обучение также осуществляется в учебных центрах России и Восточной Европы (смотрите сайты) www.iab.org.ru, www.ifa.org.ru, тел. +7 (495) 231-1059, 436-0927

Книжное обозрение

International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008. London: International Accounting Standards Board, 2008. 2719 p.



Издание включает полные официальные тексты МСФО на английском языке, утвержденные на 01.01.08.

Книга содержит пересмотренные стандарты – IFRS 3 «Объединение бизнесов» (Business Combinations), IAS 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements), IAS 23 «Затраты по займам» (Borrowing Costs), а также IAS 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (Consolidated and Separate Financial Statements). МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 27 вступают в действие с 01.07.09, а остальные стандарты – с 01.01.09, в обоих случаях допускается более раннее их использование.

Кроме того, в издание включены две новые интерпретации – ПКИ (IFRIC) 13 «Программы лояльности клиентов» (Customer Loyalty Programmes), которое применяется начиная с отчетного (годового) периода с 01.07.08 и позднее, и ПКИ (IFRIC) 14 «Ограничения на актив пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к фондированию и их взаимосвязь» (IAS 19 – The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and Their Interaction), которое применяется начиная с отчетного периода с 01.01.08. Для обоих документов разрешено более раннее использование.

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

Книга предоставлена издательством «Волтерс Клувер»

Международные стандарты финансовой отчетности 2008: издание на русском языке. М.: Аскери, 2008. 1100 с.



Издательство «Аскери» выпустило перевод последней редакции МСФО в печатном и электронном видах. Это уже седьмое издание текста международных стандартов на русском языке.

Перевод выполнен с англоязычного оригинала официальных текстов МСФО, принятых в ЕС и опубликованных в Официальном вестнике Евросоюза по состоянию на 03.06.08.

Издание предназначено для составителей и пользователей международной отчетности, а также для всех, кто изучает МСФО.

Книга предоставлена издательством «Аскери»

Организаторы:



ФИНАНСОВЫЙ
ДИРЕКТОР

Партнер:



РАЗВИТИЕ БИЗНЕС-СИСТЕМ
КАПИТАЛЬНО-КОНСУЛЬТАЦИОННОЕ УПРАВЛЕНИЕ

Партнер: Normail Business Alliance



СЕРИЯ СОБЫТИЙ:

ПРИВЛЕЧЕНИЕ ФИНАНСИРОВАНИЯ

ЦЕЛЕВАЯ АУДИТОРИЯ:

Конференция рассчитана на финансовых директоров компаний, заинтересованных в стратегическом развитии вверенных им предприятий различных отраслей бизнеса

СДЕЛАЙ СВОЮ КОМПАНИЮ ПРИВЛЕКАТЕЛЬНОЙ ДЛЯ ИНВЕСТОРОВ!

ЦЕЛИ СОБЫТИЙ:

- € Обмен опытом по управлению инвестиционной деятельностью компании, разработке стратегии финансирования, размещения облигационного займа
- \$ Предоставление финансовым директорам уникальной возможности познакомиться с эксклюзивным опытом коллег по решению самых актуальных проблем управления финансами
- € Возможность повысить инвестиционную привлекательность компании и познать самые секретные стратегии привлечения внешнего финансирования

ОСНОВНЫЕ ТЕМЫ:

СОБЫТИЕ 1:

Как заработать успешную кредитную историю

9 октября
2008 года

- € Как сформировать кредитную политику предприятия
- \$ Как правильно выстроить взаимоотношения с банками
- € Лизинг или кредит – как сделать выбор
- \$ Как выпустить вексель
- € На что обратить внимание при эмиссии облигации
- \$ Особенности выпуска CLN
- € Выпуск евробондов – экзотика или нет?
- \$ Бридж-финансирование как способ минимизировать риски невыпуска облигаций
- € На каком этапе какие долговые инструменты предпочтительнее
- \$ Как минимизировать риски при работе на долговом рынке

СОБЫТИЕ 2:

Подготовка к IPO. Вы готовы? Проблемы и риски

2 декабря
2008 года

- € Этапы выхода компании на рынки публичного финансирования
- \$ Проведение IPO на российских площадках (последние изменения в российском законодательстве, связанные с IPO)
- € Реструктуризация компании под IPO
- \$ Трансформация отчетности в целях выхода на IPO
- € Важные моменты при подготовке и проведении роуд-шоу
- \$ Юридическое сопровождение сделки. Корпоративные и налоговые риски при совершении IPO за рубежом
- € Стратегический инвестор как альтернатива IPO. Опыт практиков по привлечению инвестиций
- \$ Типичные ошибки при работе с инвесторами

Стоимость участия одного делегата составляет **22 500 руб. + НДС 18%**
При регистрации и оплате до 9 сентября 2008 года предоставляется **скидка 15%**
При регистрации трех делегатов от компании предоставляется **скидка 50%** на третьего участника

Спешите регистрироваться по тел.: (495) 933-5518; 925-7743
и на сайте www.events.b2bmedia.ru
Продюсер конференции—Виктория Кисель: kisel@b2bmedia.ru

Ответы на тест, опубликованный на с. 64

1. Неправильно. В частности, пар. 105d(i) МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements) и МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» (Financial Instruments: Disclosures) требуют в ряде случаев раскрывать информацию нефинансового характера.
2. Неправильно. Пар. 31 МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств» (Cash Flow Statements) требует раскрывать отдельно потоки денежных средств, относящиеся к полученному и уплаченному вознаграждению.
3. Правильно. Согласно пар. 37 МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (Income Taxes).
4. Неправильно. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов» (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates) позволяет представлять отчетность в любой валюте по усмотрению компании, но функциональной должна быть валюта основной экономической среды, в которой компания осуществляет свою деятельность.
5. Правильно. Согласно пар. 20 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets) последующие расходы в большинстве случаев должны относиться на расходы в отчете о прибылях и убытках.
6. Правильно. Согласно МСФО (IAS) 38 и МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment) как материальные, так и нематериальные активы могут признаваться в случае, когда существует высокая вероятность, что экономическая выгода будет получена компанией в результате их использования и стоимость активов может быть определена с достаточной точностью.
7. Правильно. Это условие изложено в пар. 3 МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО» (First-time Adoption of International Financial Reporting Standards).
8. Правильно. Согласно МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные организации» (Investments in Associates), даже если процент владения меньше 20, могут существовать другие способы значительно влиять на деятельность компании, например через назначение членов совета директоров или участие в принятии решений, определяющих политики.
9. Неправильно. Согласно пар. 12 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (Impairment of Assets) в процессе определения существования признаков обесценения актива компания должна изучать как внутренние, так и внешние источники информации (рыночная стоимость актива, рыночные процентные ставки и т.д.)
10. Неправильно. Согласно пар. 62 МСФО (IAS) 36 компания должна признать обязательство только в том случае, если это требуется другим МСФО.

Тест подготовлен компанией PricewaterhouseCoopers

Организаторы:



2008

3 октября
Ararat Park Hyatt

практическая конференция

ВНУТРЕННИЙ АУДИТ

В условиях быстрых изменений конкурентной среды, роста размера компаний, повышения сложности процессов управления у руководства компании физически нет возможности получить и оценить информацию, необходимую для принятия правильных управленческих решений.

Внутренний аудит – главный источник информации, который помогает руководству в достижении целей

Цели конференции:

- Обмен опытом по проблемам оценки системы внутреннего контроля в части достоверности информации, соблюдения законодательства, сохранности активов, эффективности и результативности деятельности отдельных функций и подразделений
- Возможность удостовериться в том, что посредством внутреннего аудита собственники, совет директоров, исполнительное руководство компании получают разумную степень уверенности в том, что компания достигнет поставленных целей наиболее эффективным образом

К выступлению приглашены:

- Гурьев Алексей, начальник управления внутреннего аудита ОАО «Северсталь»
- Миронов Игорь, руководитель службы внутреннего аудита ООО «ТрансМарк» и ООО «Калужская пивоваренная компания», дочерних компаний SAB Miller plc
- Жеймо Юрий, начальник департамента внутреннего аудита ОАО «МегаФон»
- Анна Андреева, CCSA, Audit Director, «Эльдорадо»
- Эрика Колчина, руководитель департамента внутреннего аудита, «М. Видео»
- Дмитрий Покалюхин, CFO, «Адидас»
- Алексей Гурьев, начальник управления внутреннего аудита, ОАО «Северсталь»
- Петр Скуридин, внутренний аудитор, Coca-Cola

Мы ждем всех, кто хочет повысить инвестиционную привлекательность компании и познать самые секретные стратегии привлечения внешнего финансирования!

Основные темы:

- Как создать службу внутреннего аудита
- Оценка эффективности службы внутреннего аудита
- Служба внутреннего контроля против службы внутреннего аудита: отличия и синергия. Нужна ли она в реальном секторе?
- Как использовать в работе внутреннего аудитора результат внешнего
- Проверка бизнес-процессов внутреннего аудита.
- Какое образование нужно для внутреннего аудитора
- IT-аудит: как оценить зрелость информационной системы компании



Реклама

Стоимость участия одного делегата составляет 20 000 руб. + НДС 18%

При регистрации трех делегатов от компании, на третьего участника предоставляется скидка 50%

Спешите регистрироваться по телефонам: (495) 933-5518; 925-7743
и на сайтах www.events.b2bmedia.ru, www.fd.ru
Продюсер конференции Виктория Кисель: kisel@b2bmedia.ru

КонсультантПлюс лидер отрасли



КонсультантПлюс
лауреат национальной
премии «Компания года»
в номинации «Лидер отрасли»

- Полная информация
- Быстрый поиск
- Удобный сервис

надежная правовая поддержка