

МСФО

профессиональный журнал для практиков в области финансов

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

WWW.MSFO-MAG.RU

№ 6

ноябрь-декабрь

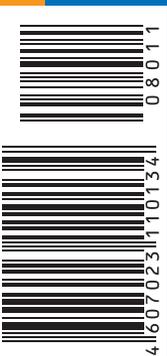
2008

Изменения в стандартах 2009

МСФО в телекоммуникационных компаниях

Интервью с представителем IASB

Как оптимизировать затраты на аудит



IAS/IFRS

Подпишитесь

на журнал «МСФО: практика применения»
и примите бесплатное участие
в Третьем ежегодном форуме по МСФО
в Кремле!*

Журнал «МСФО: практика применения»:

- События и перспективы
- Новое в МСФО
- Методология и опыт
- Профессиональные консультации
- Мастер-класс
- Национальные стандарты
- Внутренний контроль и аудит
- Автоматизация
- Карьера и образование
- Справочные материалы

25 февраля 2009 года
в Государственном
Кремлевском дворце

ПОДПИСКА 2009

***Оформив годовую подписку 2009
и зарегистрировавшись до 26 декабря
2008 года, вы сможете принять участие
в форуме БЕСПЛАТНО.**

Оформив годовую подписку 2009
и зарегистрировавшись до 1 февраля
2009 года, вы получите гарантированную
скидку на участие – 50%.

Подписка на журнал:

(495) 921-3676

Регистрация на участие в форуме:

(495) 933-5518

Журнал «МСФО: практика применения»
проводит Третий ежегодный форум
по международным стандартам финансовой
отчетности 2009.

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.

Главный редактор Екатерина Рубцова

Заместитель главного редактора
Ольга Теплухина

Редакторы-эксперты Наталья Волегова,
Лариса Курова, Татьяна Манец

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

Корректоры

Луиза Надрова, Татьяна Саганова,
Ирина Черникова

Фотограф Константин Лабунский

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 разреше-
ния редакции. Редакция не несет ответственности за достоверность
информации, содержащейся в рекламных объявлениях.

**Материал «Международное обучение» на с. 122 публикуется
на правах рекламы.**

Тираж 24 000 экз. Цена свободная
Подписано в печать 05.12.2008
Отпечатано в ООО ПО «Периодика»,
105005, Москва, Денисовский пер., 30
Заказ № 10 282

В подготовке материалов номера принимали участие члены Экспертного совета:

Артур Акопян,

партнер управляющей компании GTF Private Equity

Анастасия Арапова,

руководитель отдела контроллинга
ООО real, -Hypermarket

Диляра Басырова,

начальник отдела консолидации по МСФО
ОАО «МХК «ЕвроХим»

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»

Ольга Королёва,

главный бухгалтер ОАО «Связьинвест»

Александр Обермейстер,

финансовый директор ЗАО «Видео Интернешнл Тренд»

Александра Озерянова,

финансовый директор ООО «ДжекПот»

Игорь Сухарев,

управляющий партнер Бухгалтерского
Методологического Центра (БМЦ)

Андрей Трусов,

главный бухгалтер ОАО «Аэрофлот –
Российские авиалинии»

Конференция Зимняя школа финансовых директоров Начни год правильно!

ЦЕЛИ ЗИМНЕЙ ШКОЛЫ:

- * Обмен опытом по адаптации под новые условия рынка, по управлению расходами и доходами, по пересмотру бюджетов, по пересмотру функций корпоративных центров (движение от финансовой компании к операционному управлению), по пересмотру портфеля активов, по разработке KPI.
- * Предоставление финансовым директорам уникальной возможности познакомиться с эксклюзивным опытом коллег по работе с принципом 4 P (Product, People, Profit and Process): правильное управление ресурсами компании и людьми, повышение качества продаваемых товаров и услуг, оптимизация процессов в организации.
- * Рассмотрение практических аспектов по пересмотру стратегии, эффективного ведения бизнеса, по работе с дебиторской задолженностью.

ЦЕЛЕВАЯ АУДИТОРИЯ:

- финансовые и генеральные директора;
- руководители высшего и среднего звена крупных холдинговых структур и средних компаний;
- руководители инвестиционных и страховых компаний.

ОСНОВНЫЕ ТЕМЫ, КОТОРЫЕ БУДУТ РАССМОТРЕНЫ НА КОНФЕРЕНЦИИ:

- Как пересматривать ведение бизнеса
- Источники финансирования
- Эффективное ведение бизнеса
- Подготовка к работе в посткризисный период

СТОИМОСТЬ УЧАСТИЯ:

Стоимость участия одного делегата составляет 32 940 руб. + НДС 18%
При регистрации и оплате до 15 января предоставляется скидка 15%
При регистрации трех делегатов от компании на третьего участника предоставляется скидка 50%

*Мы ждем всех,
кто хочет узнать
самое важное о работе
Финансового директора
в новых условиях рынка!*

За дополнительной информацией просим вас обращаться по телефону: (495) 933-55-18 и по e-mail: events@b2bmedia.ru
www.events.b2bmedia.ru, www.msfo-mag.ru
Продюсер конференции Виктория Кисель: kisel@b2bmedia.ru

От редакции



Главный редактор
Екатерина Рубцова

Для многих компаний наступили непростые времена. Кто-то сокращает персонал, производство, ассортимент продукции, оставляя только самые прибыльные направления. Однако есть и другие возможности преодолеть временные трудности. Например, в начале декабря корпорация «Эконика» объявила об успешном завершении процесса формирования консолидированной отчетности по МСФО и ее независимого аудита. Это позволило холдингу получить доступ к европейскому финансированию в период кризиса. В широком смысле слово «кризис» (в переводе с греч. krisis – решение, поворотный пункт) означает кульминационную стадию тяжелой ситуации, в результате которой наступает ее разрешение. Самое главное в такой ситуации – не терять оптимизма, креативности мышления и положиться на свой профессионализм. А опыт и рекомендации ведущих специалистов по МСФО на страницах нашего журнала, несомненно, помогут вам в этом.

В 6-м номере мы завершаем обучающий курс по консолидации финансовой отчетности, который проводили в течение года. Мы рассмотрели все аспекты данного процесса – от самых простых вопросов до консолидации сложных смешанных групп. Надеюсь, что этот курс позволил вам систематизировать знания, ответить на вопросы, которые у вас возникали в процессе составления финансовой отчетности, а также проверить себя, приняв участие в конкурсе. Это был новый проект для нашего издания, поэтому будем рады, если вы пришлете в редакцию свои отзывы, замечания и конструктивные предложения. В следующем номере мы подведем итоги конкурса и начнем новый обучающий курс по трансформации финансовой отчетности, которая вызывает не меньше сложностей и вопросов у ее составителей.

До встречи в новом году!

Содержание

СОБЫТИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ

- 6** **События**
9 **«Мы полагаемся на национальных разработчиков стандартов учета»**
Интервью с представителем IASB

НОВОЕ В МСФО

- 12** **Очередные изменения МСФО**
Светлана Чучалина ■ Изменения в учете активов для продажи, выбывающих инвестиций, инвестиционной недвижимости на этапе строительства и т.д. *Советы по применению новых редакций МСФО (IFRS) 5 и МСФО (IAS) 16 и др.*

МЕТОДОЛОГИЯ И ОПЫТ

- 17** **Признание и представление отложенных налогов в консолидированной отчетности**
Сергей Модеров ■ Отражение ОНА и ОНО. *Примеры. Личный опыт*
- 23** **Особенности учета в телекоммуникационных компаниях**
Александр Низков ■ Признание выручки, учет запасов, нематериальных активов, основных средств и встроенных деривативов. *Личный опыт*
- 31** **Как распределить цену приобретения**
Екатерина Григорьева ■ Этапы распределения цены сделки. *Примеры. Личный опыт*
- 36** **Как рассчитать прибыль на акцию**
Павел Аникин ■ Базовая прибыль на акцию и раскрытие информации в отчетности. *Примеры. Личный опыт*
- 43** **Расчеты долевыми инструментами**
Анна Брацило ■ Виды выплат на основе акций. Отражение в отчетности условных и безусловных прав на получение долевого инструмента. *Примеры. Личный опыт*

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

- 48** **Сближение учета расходов будущих периодов**
Игорь Сухарев ■ Классификация затрат, отраженных по статье «Расходы будущих периодов» в соответствии с их экономическим содержанием. *Примеры*
- 52** **Ценообразование на услуги по трансформации отчетности в соответствии с МСФО**
- 57** **Подготовка к первому применению МСФО: работа с консультантами**
Екатерина Кулага ■ Определение целей, выбор консультанта и аудитора, создание рабочей группы. Аудит готовности к составлению отчетности. *Личный опыт*
- 63** **Как исправить ошибку в финансовой отчетности**
Оксана Темченко ■ Ретроспективное исправление ошибок и ограничения, связанные с ним. Раскрытие информации об ошибках. *Примеры. Личный опыт*
- 70** **Вопрос-ответ**
- 73** **Тест для проверки знаний МСФО**
- 74** **Толковый словарь**

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ

76 Учет в Великобритании

Вероника Лаврушина ■ Нормативное регулирование. Различия UK GAAP и МСФО

МАСТЕР-КЛАСС

81 Консолидация по МСФО: от простого к сложному

Елена Кузнецова ■ Консолидация сложных смешанных групп. Проверочное задание 6. Ответ на проверочное задание 5

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ И АУДИТ

100 Аудит отражения в учете неотделимых улучшений

Аудиторская проверка правильности отражения неотделимых улучшений

107 Как оптимизировать затраты на аудит консолидированной отчетности

Елена Хохлова ■ Взаимодействие с несколькими аудиторскими компаниями. Этапы подготовки к аудиту. *Личный опыт*

АВТОМАТИЗАЦИЯ

112 Автоматизация расчета резерва под обесценение дебиторской задолженности и выданных авансов

Антон Парфенов ■ Разработка требований к системе, выбор метода расчета резервов. Реализация требований МСФО (IAS) 10. Этапы и результаты проекта

КАРЬЕРА И ОБРАЗОВАНИЕ

119 «Финансы и экономика – это не только цифры, но и очень много общения»

Интервью с заместителем генерального директора по финансам и экономике ОАО «Полиметалл» **Сергеем Черкашиным**

122 Международное обучение

Время анализировать риски¹

СПРАВОЧНЫЕ МАТЕРИАЛЫ

124 Книжное обозрение; ответы на тест

¹ Публикуется на коммерческой основе.

АНОНС

Адаптация финансовых специалистов к условиям кризисного периода: кризис-менеджмент от «Постгреджэйт-РАУ»

См. с. 122

Реклама

Обсуждение подходов к МСФО в условиях мирового кризиса

Минфин России принял участие в 25-й сессии Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности Совета по торговле и развитию ООН. В сессии, которая была посвящена вопросам повышения прозрачности деятельности компаний и сопоставимости финансовой отчетности, приняли участие представители более 80 государств, а также некоторых регуляторов, таких как ЕС, IASB, Международная федерация бухгалтеров и Всемирный банк. Рассматривался опыт применения МСФО и МСА Египтом, Польшей, Великобританией и Швейцарией. Участники отметили, что, несмотря на преимущества международных стандартов, переход к их применению включает некоторые трудности. Это создание эффективного правового механизма введения МСФО в национальное законодательство, адекватность системы аудита, наличие образовательных стандартов. На сессии были одобрены изменения в изданные ранее Руководящие принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности для малых и средних предприятий. **Антон Каланов**, руководитель департамента международной отчетности АКГ «Интерэкспертиза» (AGN International), считает, что «сегодняшняя ситуация с учетом достаточно объективно отражает экономическую действительность. МСФО не обязательны для большинства компаний, и это правильно: не нужно вводить их «огнем и мечом» — это лишние огромные расходы бизнеса и близкая к нулю польза. Было бы логично ввести обязательность наличия отчетности по МСФО для всех компаний, ценные бумаги которых обращаются на бирже. Кроме того, хотелось бы снять искусственно созданное налоговыми органами и налоговым департаментом Минфина России ограничение на признание затрат на составление и аудит отчетности по МСФО компаниями, для которых такая отчетность не явля-

ется формально обязательной. Что же касается постепенной конвергенции РСБУ и МСФО, то здесь еще много работы, даже если сохранять в качестве цели реформ умеренно качественную отчетность при умеренных затратах на ее подготовку. После долгого перерыва Минфин России внес несколько изменений, и нас очень порадовали поправки в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», где впервые закреплена возможность использования правил МСФО, когда ПБУ не содержат тех или иных норм. При этом внушают огромные опасения попытки финансового ведомства исключить п. 4 ст. 13 Закона о бухгалтерском учете, который содержит разрешение не применять правила РСБУ, не позволяющие достоверно отразить финансовое положение и результаты деятельности компании. В этом году в РСБУ появилось даже дисконтирование. Правда, пока не как требование, а лишь в качестве экзотической возможности и при отсутствии конкретной регламентации выполнения этой процедуры». По словам **Диллары Басыровой**, начальника отдела консолидации по МСФО ОАО «МХК «ЕвроХим», «уже не один год практически все крупные компании составляют отчетность по МСФО, но предприятия поменьше находятся не в самом выгодном положении. Специалисты по МСФО считаются высокооплачиваемыми, консультационные услуги и аудит по МСФО очень дороги. Стандарты выпускаются на английском языке и переводятся с задержкой. Образовательные программы по МСФО недоступны в регионах. О малом и среднем бизнесе говорить пока рано. С точки зрения внедрения МСФО в «массы» необходима как финансовая, так и методологическая поддержка государства, а также создание комитетов и профессиональных сообществ, которые станут провайдерами МСФО».

По материалам правовых систем

FASB и IASB не хотят менять свои планы

На саммите, прошедшем 15 ноября, лидеры «Большой двадцатки» призвали Комитет по МСФО и FASB к срочным и кардинальным изменениям в системе финансовой отчетности. Речь шла об улучшении руководства по оценке финансовых инструментов, особенно сложных. Кроме того, им рекомендовалось уделить больше внимания учету и отчетности по внебалансовым активам, а также требованиям к раскрытию производных финансовых инструментов. Тем не менее финансовые регуляторы не собираются менять планы и продолжают работу над текущими проектами. По мнению IASB, в работе находится слишком много важных проектов, отходить от которых они пока не планируют. Так, изменения в стандарт по консолидации активов будут внесены не раньше 2009 года. Что касается стандарта по учету внебалансовых активов, то, как заявил представитель FASB, работа уже ведется так быстро, как только возможно. В завершение была обсуждена проделанная работа по оценке активов на неликвидных рынках: главы обеих организаций полностью удовлетворены ею и не считают, что можно сделать что-то еще. Г-н Херц полностью солидарен со своим коллегой. В ходе своего выступления он предположил, что корпоративные менеджеры, вероятно, желают получить детальный справочник по справедливой стоимости, и пообещал, что они его не получат. По мнению **Антон Каланова**, «так всегда бывает в условиях кризиса: претензии предъявляются к аудиторам и к органам, регулирующим составление финансовой отчетности. И это часто неправильно. Невозможно детально регламентировать учет всех возможных операций (и чтобы при этом отчетность была достоверной), а также путем введения правил (финансового) учета заставить составителей отчетности соблюдать правила хорошего (финансового) поведения. Возможности ква-

лифицированного, независимого и усердного аудитора тоже небезграничны. Наверное, главная проблема заключается в излишней заинтересованности составителей отчетности в ее искажении. Может быть, несовершенна система премирования топ-менеджмента, например, слишком много внимания уделяется вознаграждению опционами (когда топ-менеджмент заинтересован в приукрашивании отчетности как до, так и после получения вознаграждения)». По словам **Дилары Басыровой**, «наступление кризиса выявило несовершенство действующих стандартов по учету финансовых активов. Волатильность цен на рынке должна отражаться в отчетности, что не совсем верно в текущей ситуации. В подобных случаях нужно четко понимать, как действовать, а не отражать убытки только потому, что приобретенные акции упали в цене по вине кризиса». **Александр Богопольский**, руководитель международной отчетности ФК «УралСиб», считает, что «трудно требовать от регуляторов четкого и простого алгоритма определения справедливой стоимости в условиях «подавленных рынков». Все понимают, что это сложный вопрос. Регуляторы сделали то, что могли, — описали общие модели определения такой стоимости, в которой, как в мозаике, должны учитываться все факторы — и рыночная стоимость (которая уже не является определяющей, в отличие от условий «нормального», ликвидного рынка), и финансовое состояние эмитента, и статус отрасли (включая ее волатильность и бета-коэффициент), и страновые риски, и множество других факторов. На практике, скорее всего, вопрос придется решать с внешним аудитором — на предмет его согласия с разумностью конкретной модели, принятой отчитывающимся предприятием».

По материалам интернет-издания GAAP.ru

Новый порядок учета для сделок M&A появится в июле будущего года

Новый порядок учета для сделок по слиянию и поглощению, разрабатываемый IASB совместно с FASB, будет представлен в июле следующего года. Изменения коснутся способа отражения затрат на юридическое и финансовое консультирование, которые обычно бывают внушительными при проведении таких сделок. Они будут учитываться в отчете о совокупном доходе отчетного периода, а не капитализироваться по статье издержек на приобретение компании. Поправки в законодательстве коснутся и европейских, и американских компаний. По мнению **Александра Богопольского**, «основной плюс заключается в устранении двусмысленности при отнесении некоторых расходов на стоимость приобретения, так как разные компании могут по-разному трактовать понятие «прямые расходы, непосредственно связанные с приобретением бизнеса». Таким образом, улучшается сопоставимость однородных приобретений, сумма которых раньше «замыливалась» различными сопутствующими расходами. Кроме того, логично, что «справедливая стоимость» приобретаемого бизнеса не должна включать расходы покупателя на саму сделку, которые могли бы быть совершенно иными у другого покупателя этого же бизнеса. Минусами являются потеря сопоставимости с аналогичными учетными концепциями, например требование капитализировать процентные расходы в соответствии с новой редакцией МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (Borrowing Costs). Согласно этой редакции, стоимость одного и того же актива может быть разной в зависимости от того, финансируется она за счет собственных или заемных средств. Другим,

практическим минусом является то, что покупатели теперь должны бюджетировать и отражать сопутствующие приобретению расходы по другой статье расходов (не капитальные, а операционные). Естественно, что такой подход может значительно ударить по прибыли компаний, так как расходы, которые раньше капитализировались и попадали в гудвил или распределялись, например, на амортизируемые приобретаемые активы, сейчас будут «бить» непосредственно по прибыли компании. Возможно, на практике покупатели будут даже вынуждены сокращать важные расходы, связанные с приобретением «дочек», например такие, как финансовая интеграция «дочки», работающей на отличной от материнской компании IT-платформе или отчитывающейся по другим национальным стандартам (в случае зарубежных приобретений)». **Дияра Басырова** считает, что «не капитализировать издержки на юридическое и финансовое консультирование при покупке компании правильно, поскольку под справедливой стоимостью понимается непосредственно оплата инвестиции. До настоящего момента на практике возникали сложности с определением, какие расходы можно включать в стоимость инвестиции. Конечно, суммы могут быть существенными и будут уменьшать прибыль текущего периода (я бы рекомендовала данные расходы списывать по мере их осуществления, а не ждать результата сделки), но в большинстве случаев компания приобретает другую с целью получения прибыли, поэтому списание оправданно».

По материалам интернет-издания GAAP.ru

«МЫ полагаемся на национальных разработчиков стандартов учета»



Несмотря на продолжающийся мировой экономический кризис, IASB и FASB не собираются отказываться от своих планов и продолжают работу по конвергенции¹ двух учетных систем – МСФО и US GAAP. Предлагаем вам интервью с представителем Комитета по МСФО². Профессор **Мэри Барт** ответила на вопросы, которые мы задали от имени заинтересованного бизнес-сообщества.

– Недавно SEC выпустила «дорожную карту», согласно которой с 2014 года компании США будут представлять свою отчетность по МСФО. Значит ли это, что FASB прекратит свое существование?

– «Дорожная карта» – это всего лишь план, а не какое-то обязательство. В соответствии с ним SEC должен будет принять решение в 2011 году. Я надеюсь, FASB не прекратит свое существование. Потому что в своей работе мы полагаемся на национальных разработчиков стандартов учета. Ведь они лучше знают специфику своих стран, какие вопросы их волнуют. И они, возможно, помогут нам в отношении разработки стандартов для компаний, которые не имеют листинга на бирже, некоммерческих организаций. Есть много вопросов, которые им предстоит решить, поэтому мы заинтересованы в таком сотрудничестве.

– В свете того, что в России идет процесс сближения требований РСБУ и МСФО, существуют ли планы Комитета запустить процесс конвергенции с нашей страной?

– Мы стараемся помочь любой стране, которая приняла решение о конвергенции национальных стандартов финансовой отчетности с международными. В структу-

¹ См. статью «МСФО и US GAAP: проблемы конвергенции» («МСФО: практика применения», 2008, № 5, с. 10). – *Прим. ред.*

² Интервью организовано при поддержке компании «Эрнст энд Янг». – *Прим. ред.*

ре Комитета по МСФО есть такой человек, Уэйн Аптон, который является директором по международному сотрудничеству. Он ездит по разным странам и выясняет, какие вопросы у разработчиков стандартов, какие проблемы они решают и что им нужно. На основе этой информации мы разрабатываем программы помощи.

– В соответствии с МСФО и US GAAP трудно определить, ценные бумаги являются капиталом или обязательством. Будут ли конвергироваться определения данного понятия?

– Я надеюсь, что да. У нас сейчас в разработке два проекта. Первый – это концептуальные принципы подготовки и представления отчетности. В нем приводится покомпонентный подход к определениям, мы применяем его к активам, обязательствам и капиталу. Надеемся, что эти понятия будут конвергированы. Второй проект посвящен подходам к учету финансовых инструментов, которые имеют характеристики капитала и обязательств. В рамках этого проекта FASB выпустил документ, в котором говорится о трех подходах к классификации и измерению финансовых инструментов: на базе основного права собственности (based ownership approach), так называемый «собственность – погашение» (ownership-settlement approach) и переоцениваемые ожидаемые результаты (reassessed expected outcomes). На тот момент FASB единогласно решил, что нужно применять подход, базирующийся на основном праве собственности. Мы выпустили этот документ с вопросами к заинтересованной общественности. Мы уже получили ответы и рассматриваем их вместе с FASB, чтобы подготовить окончательный конвергированный вариант.

– В США объявлено, что стандарты финансовой отчетности должны быть ориентированы не на правила, как US GAAP, и не на принципы, как МСФО, а на цели. Что имеется в виду, помимо общей декларации о том, что отчетность должна быть прозрачной, нейтральной, понятной и т.п.?

– В Соединенных Штатах используют слово «цели», а в МСФО – «принципы». На самом деле хотя некоторые в США говорят «цели», FASB использует и слово «принципы». И когда люди говорят, что стандарты ориентированы на принципы или на цели, они имеют в виду одно и то же. Многие считают, что МСФО основаны на принципах, а US GAAP – на правилах, но US GAAP основаны на принципах, а в МСФО есть правила. Это вопрос степени. В американских стандартах гораздо больше правил. Ведь требуется достаточное количество правил, чтобы обеспечить единообразие в сравнении учета разных компаний. Вместе с тем слишком большое количество правил все усложняет.

– В какой степени IASB и FASB планируют применять оценку статей баланса по справедливой стоимости при составлении финансовой отчетности?

– Если вы заглянете в Концепцию по МСФО, определения активов и обязательств, а также обратите внимание на качественные характеристики отчетности,

такие как достоверность и уместность представления, то скажете, что нам нужны принципы, а не множество правил. Это означает, что почти в каждом своем проекте мы должны учитывать справедливую стоимость как вариант учета. Кроме того, от специалистов поступает много жалоб по поводу несоответствий в учете. Существует несколько видов таких несоответствий. Одной из причин их возникновения является то, что бухгалтеры по-разному оценивают различные виды активов и обязательств. Поскольку несоответствия никому не нравятся, возникла необходимость одинаково оценивать эти статьи. Пусть это будет один способ, но какой? Стоит подумать о справедливой стоимости. Единственной причиной, по которой мы используем хеджирование, которое все недолюбливают из-за его сложности, является то, что мы признаем производные и некоторые другие финансовые инструменты по справедливой стоимости, а иные статьи – по первоначальной. Устранить такое несоответствие можно с помощью хеджирования. Еще одним способом является оценка обоих по справедливой стоимости и отражение этих колебаний в отчете о прибылях и убытках, благодаря чему эти колебания компенсируются. Я не знаю, чем это закончится. Это как раз тот вопрос, который мы постоянно обсуждаем. Со справедливой стоимостью есть проблемы, ее сложно оценивать, но мы должны разобраться. ■

Беседовала Валерия Силифанова

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

ОЧЕРЕДНЫЕ изменения МСФО

Светлана Чучалина,

генеральный директор компании Energy Consulting Roedl
группы Energy Consulting

В 2008 году Комитет по МСФО внес изменения в несколько стандартов, в частности в МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость», МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и другие. Эти изменения не кардинальны и обязательны к применению только со следующего года, но специалистам по МСФО уже сейчас нужно обратить на них внимание, чтобы заблаговременно собрать необходимую информацию и подготовиться к изменению учета.

Активы, предназначенные для продажи

Учет долгосрочных активов, предназначенных для продажи, регулируется МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations). В общем порядке при составлении консолидированной финансовой отчетности активы и обязательства подлежащей продаже дочерней компании классифицируются как выбывающая группа, а ее деятельность – как прекращенная деятельность. Не так однозначно трактуется продажа контрольного пакета акций или вкладов компании, когда фактически в результате продажи в течение ближайшего года после отчетной даты часть вкладов в уставные капиталы дочерних ком-

паний останется на балансе материнской компании, но будет переведена в состав иных инвестиций. Как правило, подобные вложения учитывались в обычном для дочерних компаний порядке.

Для отражения таких случаев МСФО (IFRS) 5 был дополнен параграфами 8А и 36А. Теперь активы и обязательства дочерней компании, в отношении которой на отчетную дату существует твердое намерение реализовать план по продаже («committed to a sale plan») части вложений в нее (при этом будет потерян контроль), следует отражать в консолидированной отчетности в качестве удерживаемых для продажи, а результаты деятельности – как результаты от прекращенной деятельности в отчете о совокупном доходе. Такой учет применяется ко всей «дочке», а не только к выбывающей части.

Справка

МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations) действует с 01.01.05, изменения, опубликованные в мае 2008 года, применяются к отчетностям за периоды, начинающиеся 01.07.09 и позднее. Более раннее применение допустимо, однако только в том случае, если будет принято решение применить одновременно изменения МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (Consolidated and Separate Financial Statements), опубликованные в том же месяце. Факт более раннего применения требует раскрытия. Изменения применяются перспективно с даты первого применения МСФО (IFRS) 5.

Действующий сегодня МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment) обязателен к применению с 01.01.05. Изменения, опубликованные в мае 2008 года, применяются к отчетностям за периоды, начинающиеся 01.01.09 и позднее. Более раннее применение допустимо, однако оно обязывает применить также майские изменения в п. 14 МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» (Statement of Cash Flows), уточняющие порядок отражения денежных средств по операциям с основными средствами, рассмотренными в измененном пункте 68А МСФО (IAS) 16. Факт более раннего применения требует раскрытия. Прямого указания о порядке принятия изменения нет, по мнению автора, предполагается перспективное применение.

Продажа основных средств

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment) дополнен пар. 68А, который будет полезен компаниям, регулярно продающим в ходе обычной хозяйственной деятельности объекты основных средств, ранее сдававшиеся в прокат или аренду третьим лицам. Изменение заключается в том, что теперь в момент окончания периода аренды или проката эти основные средства должны быть классифицированы как производственные запасы по текущей (сложившейся на дату переоценки) балансовой стоимости. При этом к таким объектам не применяются положения МСФО (IFRS) 5, а средства, полученные в результате их продажи, являются выручкой и учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка» (Revenue).

Следует отметить, что ключевым моментом в применении указанного параграфа является именно регулярность продаж объектов основных средств, используемых в ходе обычной хозяйственной деятельности. Ком-

паниям, в которых сдача основных средств в прокат (аренду) с последующей их продажей является основным видом деятельности или носит регулярный характер, необходимо изменить порядок учета в соответствии с указанным нововведением.

Стоимость выбывающих инвестиций

В пар. 38 МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (Consolidated and Separate Financial Statements) были внесены изменения, которые устранили противоречие, существовавшее между этим стандартом и МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement). Согласно МСФО (IAS) 27, компания может выбирать способ оценки стоимости инвестиций в дочерние, зависимые и совместно контролируемые компании для отражения в своей отдельной финансовой отчетности по себестоимости либо в соответствии с МСФО (IAS) 39. При изменении

Справка

Изменения в МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (Consolidated and Separate Financial Statements)¹, касающиеся определения стоимости выбывающих инвестиций, применяются к отчетностям за периоды, начинающиеся с 01.01.09 и позднее. Более раннее применение допустимо, но в этом случае компания должна раскрывать эту информацию в примечаниях. Изменения применяются перспективно с даты первого применения МСФО (IFRS) 5.

Действующая версия МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» (Investment Property) применяется к отчетности, начинающейся 01.01.05, последние изменения действуют с 01.01.09. Более раннее применение допустимо, но оно обязывает также применить раньше майские изменения пунктов 5 и 81 МСФО (IAS) 16, поскольку они обусловлены изменениями в МСФО (IAS) 40 и устанавливают следующее: в случае выбора модели учета инвестиционного имущества по фактичес-

ким затратам в соответствии с МСФО (IAS) 40 следует использовать модель учета по фактическим затратам, предусмотренную МСФО (IAS) 16. Факт более раннего применения требует раскрытия. Изменение применяется перспективно.

Новая редакция МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (Borrowing Costs) была опубликована в марте 2007 года и вступает в силу в отношении финансовой отчетности, составленной начиная с 01.01.09. Досрочное применение стандарта приветствуется. Если компания применит новый стандарт в отношении периодов, начинающихся до 01.01.09, она обязана раскрыть этот факт в пояснениях к отчетности². Изменения, опубликованные в мае 2008 года, действуют начиная с той же даты. Допустимо более раннее применение, и информацию о нем следует раскрывать в отчетности. Прямого указания о порядке принятия изменения нет, по мнению автора, предполагается перспективное применение.

классификации и переводе инвестиций в состав удерживаемых для продажи их стоимость должна была оцениваться в соответствии с МСФО (IFRS) 5 независимо от способа первоначального учета.

В результате внесенных изменений этого больше не требуется. Если компания применяет при составлении своей отдельной отчетности метод учета вкладов в дочерние, зависимые и совместно контролируемые компании по МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement), ей не нужно изменять оценку стоимости инвестиций при изменении классификации.

Строительство инвестиционной недвижимости

Многочисленные поправки были внесены в МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» (Investment Property): изменены параграфы 8, 9, 48, 53, 54 и 57, пар. 22 исключен и добавлены параграфы 53А и 53В.

Все изменения касаются классификации и оценки недвижимости, находящейся на стадии строительства или разработки для дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости. Ра-

¹ Дополнительно см. статьи «Изменения в МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 27» («МСФО: практика применения», 2008, № 4, с. 18) и «Изменения в МСФО (IFRS) 1 и МСФО (IAS) 27 – «Стоимость инвестиции» («МСФО: практика применения», 2008, № 5, с. 10). – *Прим. ред.*

² Дополнительно см. статью «Изменения в учете затрат по займам» («МСФО: практика применения», 2007, № 6, с. 32). – *Прим. ред.*

нее к такой недвижимости применялись положения МСФО (IAS) 16, теперь же в соответствии с нововведениями на стадии создания она подлежит признанию в качестве инвестиционной недвижимости и оценке в порядке, предусмотренном в МСФО (IAS) 40.

В большинстве случаев компании, владеющие инвестиционной недвижимостью, выбирают порядок учета по справедливой стоимости, который позволяет представлять финансовую информацию более достоверно.

Можно предположить, что указанные поправки приведут к серьезным изменениям в порядке представления информации об объектах недвижимости, находящихся на стадии сооружения или разработки и предназначенных для дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости.

Вероятно, возникнет необходимость дополнительной оценки строящейся недвижимости для целей МСФО на каждую отчетную дату, что потребует дополнительных затрат времени и средств, связанных с необходимостью ведения параллельного учета на данном участке.

Ставка капитализации

В МСФО (IAS) 23 внесены разъясняющие изменения. Ранее из положений стандарта было неясно, какие процентные ставки использовать для расчета затрат по займам и кредитам – установленные в соответствующих договорах или исчисленные по эффективной ставке процента в соответствии с МСФО (IAS) 39. Особенно данный вопрос был важен для тех компаний, которые в соответствии с МСФО (IAS) 23 обязаны капитализировать проценты по займам, использованным на приобретение или строительство квалифицируемых активов за счет заемных средств.

В соответствии с новой редакцией пар. 6 к затратам по займам относятся только расходы по займам, рассчитанные в соответствии с МСФО (IAS) 39, а именно с использованием метода эффективной ставки процента. Эти изменения не окажут сильного влияния на нагрузку специалистов по МСФО: дополнительных расчетов не должно потребоваться, даже если применяется расчет для определения величины процентов, подлежащих капитализации, в этом случае просто будут использоваться другие проценты, и это отразится на показателях финансовой отчетности.

Советы по применению новых редакций МСФО (IFRS) 5, МСФО (IAS) 16 и других стандартов

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



Поправки, внесенные в МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations), на практике будут означать следующее. Если специалист по МСФО определит, что дочерняя компания удовлетворяет классификации в качестве удерживаемой для продажи, ему необходимо будет оценить справедливую стоимость всех ее активов и обязательств за вычетом затрат на продажу (если продажа предполагается более чем через год, то затраты нужно учесть по дисконтированной стоимости) и далее до момента продажи переоценивать их на каждую отчетную дату с отражением финансо-

вого результата в отчете о прибылях и убытках. В учете следует выделить все активы и обязательства группы, поскольку, во-первых, МСФО (IFRS) 5 прямо требует их отдельного представления, и, во-вторых, по внеоборотным активам необходимо будет прекратить начисление амортизации, а значит, их учет будет вестись отдельно.

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment) был дополнен пар. 68А, установившим, что компания, регулярно продающая в ходе обычной хозяйственной деятельности объекты основных средств, которые ранее сдавались в прокат (аренду) третьим лицам, обязана перевести их из основных средств в состав производственных запасов по текущей (сложившейся на дату переноса) балансовой стоимости в момент прекращения сдачи указанных объектов в прокат (аренду) и классификации их в качестве подлежащих продаже.

Внесение пар. 68А в МСФО (IAS) 16 даст ответ на не очень существенный, но часто повторяющийся вопрос специалистов многих лизинговых компаний и при этом приведет к улучшению финансовых показателей. В соответствии с поправками рассматриваемая операция является обычной и соответственно должна отражаться в обычном порядке в отчете о прибылях и убытках, то есть в составе выручки (причем развернуто) и отчете о движении денежных средств (в составе операционной деятельности) без применения МСФО (IFRS) 5.

При использовании пар. 28 МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (Consolidated and Separate Financial Statements), разрешающем противоречия в порядке оценки стоимости вкладов в дочерние, зависимые и совместно контролируемые компании в отдельной финансовой отчетности между данным стандартом и МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement), нужно помнить следующее. Если компания отражает такие финансовые вложения по себестоимости (то есть использует альтернативный вариант учета), то при их классификации как предназначенных для продажи (в том числе в составе группы) все так же применяется МСФО (IFRS) 5.

Поправки, внесенные в МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» (Investment Property), касающиеся изменения порядка классификации и оценки недвижимости, находящейся на стадии сооружения или девелопмента с целью дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости, окажут позитивное влияние на отчетность многих компаний отрасли, поскольку позволят улучшить финансовые результаты за периоды, когда строительство объектов не завершено.

Поскольку стандарт предусматривает раскрытие в пояснительной записке справедливой стоимости инвестиционной недвижимости, учитываемой по первоначальной стоимости, то у компаний могут увеличиться затраты на составление отчетности. Однако если активы незначительны, то компания может не привлекать профессионального оценщика, а выполнить оценку объектов самостоятельно. ■

ПРИЗНАНИЕ и представление отложенных налогов в консолидированной отчетности

Сергей Модеров,

руководитель отдела финансового учета по международным стандартам
Института проблем предпринимательства, АССА

Учет отложенных налогов является одним из наиболее актуальных и сложных вопросов в российских компаниях. Связано это с тем, что метод расчета, применяемый в российском учете, отличается от принятого в МСФО. Дополнительные сложности возникают при исчислении отложенных налогов и раскрытии информации о них в консолидированной отчетности, а значит, этим моментам стоит уделять особое внимание.

Методология расчета отложенных налогов

Учет отложенных налогов в международных стандартах регулируется МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (Income Taxes)¹.

Для практического применения положений стандарта необходимо выполнить несколько последовательных действий:

1. Составить баланс компании в соответствии с МСФО.
2. Сформировать налоговый баланс. При этом целесообразно вести налоговый учет аналогично бухгалтерскому, с применением

метода двойной записи. Для удобства баланс лучше оформить следующим образом: значения активов записывать со знаком «плюс», а обязательств – со знаком «минус».

3. Сопоставить построчно баланс, составленный в соответствии с МСФО, и баланс, подготовленный по правилам налогового учета, и выявить такие статьи, по которым ОНО и ОНА никогда не будут признаваться в силу указаний МСФО (IAS) 12.

4. Выявить различия между финансовым и налоговым учетом, которые, как ожидается, никогда не исчезнут (в РСБУ – постоянные различия), и привести данные налогового ба-

¹ Дополнительно см. статьи «Учет налога на прибыль» («МФСО: практика применения», 2006, № 3, с. 14) и «МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» («МФСО: практика применения», 2007, № 4, с. 10). – *Прим. ред.*

Термины

Текущий налог – сумма налога на прибыль, подлежащая уплате (возмещению) в бюджет за период. Рассчитывается от налогооблагаемой прибыли (в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами).

Отложенные налоговые обязательства (ОНО) – сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в будущих периодах.

Отложенные налоговые активы (ОНА) – сумма налога на прибыль, подлежащая возмещению в будущих периодах.

Расходы по налогу – совокупность текущего и отложенного налога.

Временная разница – разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его налоговой базой.

Налоговая база актива (обязательства) – сумма, относимая к активу или обязательству в налоговых целях.

Налогооблагаемая временная разница – временная разница, приводящая к увеличению налогооблагаемой прибыли будущих периодов.

Вычитаемая временная разница – временная разница, приводящая к уменьшению налогооблагаемой прибыли будущих периодов.

ланса в соответствие с данными финансового учета для того, чтобы не рассчитывать по соответствующим статьям временные разницы.

5. Найти разницу между соответствующими строками финансового и налогового балансов. Получившиеся отрицательные значения, умноженные на налоговую ставку, будут являться отложенными налоговыми активами, положительные – отложенными налоговыми обязательствами.

6. Определить, относятся ли полученные активы и обязательства на отчет о прибылях и убытках¹ или на отчет о движении собственного капитала.

7. Найти сумму рассчитанных значений. Отложенный налоговый актив протестировать на предмет возможности получения в полном объеме и признать его в финансовой отчетности только в том размере, в котором он вероятнее всего будет реализован.

8. Если в результате сравнения полученного значения с аналогичной величиной на предыдущую отчетную дату будет выявлено увеличение отложенных налоговых обязательств или уменьшение активов, то нужно признать расход по отложенному налогу, а в обратной ситуации – доход².

Личный опыт

Александра Озерянова, финансовый директор ООО «ДжекПот» (Москва)

В нашей компании для представления промежуточной отчетности используется упрощенный способ расчета отложенных налогов. Величина отложенного налогового обязательства, рассчитанного по данным РСБУ, суммируется с произведением суммы всех поправок, отраженных в отчете о прибылях и убытках (за исключением доли меньшинства), и ставки налога. Если трансформация отчетности производится в MS Excel, то в ячейку, расположенную выше строки расчета доли меньшинства, заносится формула данного произведения. Таким образом можно достаточно быстро рассчитать величину отложенных налогов компании за период.

Из года в год аудиторы нашей компании пересчитывают налог по более корректной методике, но разница в полученных результатах всегда незначительна.

¹ Изменения, внесенные в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements), вступающие в силу с 2009 года, предполагают применение нового вида отчета – о совокупном доходе, который включает все виды расходов и доходов компании, в том числе и те, которые относятся на статьи капитала. – *Прим. ред.*

² Подробнее см. статью «Сближение в учете налогов на прибыль» («МСФО: практика применения», 2007, № 4, с. 54). – *Прим. ред.*

Единственным недостатком данного метода является отсутствие возможности сделать раскрытия, поэтому применять его можно только в случаях, если они не требуются или если есть уверенность, что аудиторы пересчитают отложенный налог и предоставят недостающие для раскрытия данные.

Признание и взаимозачет отложенных налогов в консолидированной отчетности

Если юридически возможен взаимозачет текущего налога к уплате в бюджет и к возмещению из бюджета, то в рамках одной компании в отчетности можно зачесть отложенный налоговый актив и отложенное налоговое обязательство.

При осуществлении взаимозачета в консолидированной отчетности сначала нужно рассчитывать отложенные налоговые активы и обязательства индивидуально по каждой компании, входящей в группу, а затем складывать их для получения консолидированных значений. МСФО (IAS) 12 предусматривает, что в консолидированной финансовой отчетности текущие налоговые активы и обязательства разных компаний, входящих в группу, можно зачесть, только если они имеют юридическое право уплачивать или возмещать налог единым платежом и намереваются им воспользоваться.

Личный опыт

Ирина Ковалева, главный специалист управления международной консолидированной отчетности ЗАО «ЕВРОЦЕМЕНТ групп» (Москва)

Одним из нюансов признания отложенных налогов в консолидированной отчетности является то, что в случае отражения операций объединения бизнеса специалист по МСФО должен оценить по справедливой стоимости активы и обязательства приобретаемой компании на момент покупки. Возникающие в данной ситуации различия между справедливой стоимостью ак-

тивов и обязательств и их налоговой оценкой влияют на величину отложенного налога, при этом, согласно МСФО (IAS) 12, эти налоговые активы и обязательства необходимо учесть в расчете деловой репутации. Чтобы не ошибиться, расчеты лучше выполнять в следующей последовательности: сначала посчитать справедливую стоимость активов и обязательств, затем пересчитать отложенные налоги, получить трансформированный баланс на момент консолидации и потом найти гудвил.

Кроме того, при составлении консолидированной отчетности необходимо рассчитать влияние на отложенный налог элиминирования нерезализованной прибыли в сделках между компаниями группы. Аналогичная корректировка для налоговых целей не производится, что приводит к возникновению отложенных налогов.

Отложенные налоги в дочерних компаниях

Материнская компания, контролируя дочернюю, определяет порядок и сумму выплачиваемых дивидендов, а значит, может влиять на возникновение и сторнирование временных разниц в отношении соответствующей инвестиции. Поэтому согласно п. 40 МСФО (IAS) 12, если материнская компания не собирается в ближайшем будущем распределить полученную от дочерней компании прибыль, то и отложенные налоги по соответствующей статье «Инвестиция» в индивидуальной финансовой отчетности не признаются. В консолидированной отчетности отложенные налоги рассчитываются индивидуально каждой дочерней компанией, если необходимо, сальдируются, а затем консолидируются в отчетности группы.

Отложенные налоги в ассоциированных компаниях и совместных предприятиях

Ни ассоциированная компания, ни совместное предприятие не входят в группу ком-

паний, так как материнская компания их не контролирует. Данное обстоятельство оказывает влияние на расчет отложенных налогов. В соответствии с МСФО (IAS) 12 в отношении инвестиций в ассоциированные компании может признаваться как отложенный налоговый актив, так и обязательство, а в случае совместной деятельности, если предприниматель может контролировать распределение прибыли и решено ее не распределять, отложенное налоговое обязательство не признается.

Отражение отложенных налогов в отчетности

Расчитанные отложенные налоговые активы и обязательства нужно отразить в балансе и сделать соответствующие проводки в отчете о прибылях и убытках или в отчете об изменении собственного капитала.

Отложенные налоги по операциям, которые отражаются в составе отчета о прибылях и убытках, также относятся на ОПУ. Отложенные налоги по операциям, которые отражаются непосредственно в составе капитала либо прочего совокупного дохода, влияют на их величины.

Наиболее часто отложенный налог учитывается в капитале при увеличении балансовой стоимости основных средств после переоценки. В данном случае отложенный налог нужно отнести на резерв переоценки.

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment) не отвечает на вопрос, нужно ли каждый год переводить часть резерва переоценки на нераспределенную прибыль. Если каждый год этого не делать, то к концу срока эксплуатации основного средства, когда оно будет почти амортизировано, в составе резерва переоценки останется «ничего не означающая» сумма дооценки по нему, что не совсем логично. Поэтому большинство компаний, составляющих финансовую отчетность в соответствии

с МСФО, осуществляют такой перевод. В соответствии с пар. 64 МСФО (IAS) 12 переведенная сумма не должна включать никакого связанного с ней отложенного налога, а значит, ее нужно заранее исключить. Иными словами, сразу, в момент дооценки, вычесте расход по формированию отложенного налогового обязательства по дооцененному основному средству из резерва дооценки, а затем амортизировать этот резерв в оставшейся сумме. При выбытии переоцененного основного средства сумма переводимого в состав нераспределенной прибыли резерва также не должна включать связанного с ней отложенного налога.

Поскольку для финансовых аналитиков привлекательнее больший показатель нераспределенной прибыли, нежели больший показатель резерва переоценки, компаниям, желающим показать свою деятельность в отчетности по МСФО в наилучшем свете, нужно осуществлять перевод части резерва переоценки по основному средству в течение всего срока его амортизации, не дожидаясь выбытия.

Еще одним примером, когда отложенный налог не относится на отчет о прибылях и убытках, является отражение операции объединения предприятий. В этом случае отложенный налог корректирует величину чистых активов приобретаемой компании и, следовательно, гудвил.

Раскрытие информации об отложенных налогах в отчетности

МСФО (IAS) 12 предъявляет повышенные требования к раскрытию в финансовой отчетности информации, касающейся отложенного налогообложения.

Рассмотрим пример расчета и представления в отчетности сведений об отложенных налогах в соответствии с требованиями стандарта.

Таблица 1 Расчет временных разниц, ОНО и ОНА, \$ тыс.

Статья баланса	Балансовая стоимость по данным МСФО	Налоговая база по данным налогового учета	Временная разница	ОНО	ОНА
Внеоборотные активы	16,5	4,3	12,2	3,416	-
Нематериальные активы	17,8	-	17,8	4,984	-
Проценты к получению	0,15	-	0,15	0,042	-
Проценты к уплате	0,5	-	(0,5)	-	(0,14)
Резерв	2,7	-	(2,7)	-	(0,756)
Налогооблагаемые временные разницы			30,15	8,442	-
Вычитаемые временные разницы			(3,2)	-	(0,896)

Таблица 2 Раскрытие информации по обязательствам по налогу на прибыль, \$ тыс.

Показатель	Расчет показателя	Значение
Учетная прибыль	-	175
Возникшие за период налогооблагаемые временные разницы	(30,15) - (6,15)	(24)
Возникшие за период вычитаемые временные разницы	3,2 - 1,7	1,5
Штрафы и тому подобные затраты, не принимаемые к налогообложению	-	20
Итого налогооблагаемая прибыль	-	172,5
Текущий налог на прибыль	172,5 × 28%	48,3

Пример

Прибыль компании до налогообложения, согласно отчету о прибылях и убытках за 2007 год, составила \$175 тыс. Ставка налога на прибыль – 28%. На конец предыдущего отчетного периода в балансе были признаны:

- вычитаемая временная разница в размере \$1,7 тыс., которая сформировалась по статьям баланса «Проценты к уплате» (\$0,5 тыс.) и «Резервы» (\$1,2 тыс.);
- налогооблагаемая временная разница в размере \$6,15 тыс., из которых \$6 тыс. были сформированы по статье баланса «Основные средства» и \$0,15 тыс. – по «Процентам к получению».

В течение отчетного периода на компанию налоговыми органами был наложен штраф в сумме \$20 тыс., который никогда не будет при-

нят в соответствии с имеющимся налоговым законодательством в качестве расхода, уменьшающего налогооблагаемую прибыль.

В табл. 1 указаны статьи баланса, по которым в результате сравнения данных финансового и налогового учета выявлены временные разницы и их значения, а также представлен расчет отложенных налоговых активов и обязательств, подлежащих включению в бухгалтерский баланс. Отложенный налог в балансе на конец отчетного периода составил \$7,546 тыс. $((30,15 - 3,2) \times 28\%)$.

Для объяснения взаимосвязи между расходами по налогу и учетной прибылью в отчетности нужно представлять выверку обязательств по налогу на прибыль (табл. 2).

Дополнительно раскрывается движение отложенных налоговых активов и обязательств

Таблица 3 **Аналитика по счету отложенного налога, \$ тыс.**

Показатель	Расчет показателя	Значение
Обязательство на начало периода	$(6,15 - 1,7) \times 28\%$	1,246
Отнесено на собственный капитал	-	-
Отражено в отчете о прибылях и убытках отчетного периода	7,546 - 1,246	6,300
Обязательство на конец периода	8,442 - 0,896	7,546

Таблица 4 **Структура затрат по налогу на прибыль, \$ тыс.**

Показатель	Значение
Текущий налог на прибыль	48,3
Отложенный налог, возникший за период	6,3
Итого налог на прибыль	54,6

Таблица 5 **Аналитика по счету отложенного налога по каждому виду временных разниц, \$ тыс.**

Статья баланса	На начало периода		Отнесено на собственный капитал	Отнесено на финансовый результат периода (расчет)	На конец периода
	Порядок расчета	Значение			
Основные средства	$6 \times 28\%$	1,68	-	1,736	3,416
Нематериальный актив	-	-	-	4,984	4,984
Проценты к получению	$(0,15 \times 28\%)$	0,042	-	-	0,042
Проценты к уплате	$(0,5) \times 28\%$	(0,14)	-	-	(0,14)
Резерв	$(1,2) \times 28\%$	(0,336)	-	$(0,42) = (0,756) - (0,336)$	(0,756)
Итого	-	1,246	-	6,3	7,546

(табл. 3) и состав налога на прибыль, отраженного в ОПУ (табл. 4).

Согласно стандарту, в примечаниях к отчетности отдельно показывается, по каким активам и обязательствам и в каком размере формировались временные разницы. При этом нужно выделить суммы, отраженные в отчете о прибылях и убытках и в ОДК (табл. 5).

В более сложных ситуациях требуются дополнительные раскрытия, касающиеся прекращенной деятельности, выплаты дивидендов, дочерних и ассоциированных компаний, филиалов и совместной деятельности, изменений налоговой ставки и других существенных аспектов деятельности компании. ■

ОСОБЕННОСТИ учета в телекоммуникационных компаниях

Александр Низков,

главный методолог отдела международной отчетности ОАО «СИТРОНИКС»

В последние годы телекоммуникационная отрасль развивается высокими темпами, при этом эволюция международных стандартов идет гораздо медленнее. В результате появляются все новые аспекты учета, не нашедшие должного урегулирования в МСФО. Для решения возникающих в связи с этим учетных вопросов специалистам приходится анализировать положения других международно признанных стандартов учета и использовать профессиональное суждение.

Сегодня наиболее проблемными, нерегламентированными в полном объеме вопросами, с которыми приходится сталкиваться специалистам по МСФО телекоммуникационных компаний, является учет операций, связанных с:

- признанием выручки;
- корректным отражением себестоимости и операционных расходов;
- учетом нематериальных активов, основных средств и запасов;
- составлением сегментной отчетности;
- учетом встроенных деривативов.

Рассмотрим, в чем конкретно выражаются имеющиеся на текущий момент проблемы с

учетом в телекоммуникационных компаниях и как они могут быть решены.

Признание выручки

МСФО (IAS) 18 «Выручка» (Revenue) вызывает обоснованные претензии бухгалтерского сообщества¹. Помимо того что многие моменты стандартом не урегулированы, существуют еще и позиции, по которым положения МСФО (IAS) 18 не соответствуют подходам, изложенным в Концепции по МСФО (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement)².

¹ Дополнительно см. статью «Сближение в учете выручки» («МСФО: практика применения», 2008, № 2, с. 50). – Прим. ред.

² Дополнительно см. статью «МСФО: вводные положения» («МСФО: практика применения», 2006, № 1, с. 12). – Прим. ред.

Например, он практически не освещает вопросы, связанные с признанием выручки по соглашениям, предполагающим продажу потребителям комбинированных продуктов, то есть пакетов, состоящих из товаров и услуг, которые так часто используют операторы мобильной связи. Как правило, они предлагают своим клиентам пакеты, состоящие из мобильного телефона, предоплаченных минут, всевозможных скидок, специальных предложений и привилегий. Для корректного признания выручки от продажи такого пакета необходимо по возможности выделить выручку, связанную с каждой его составляющей (товаром, услугой). При этом важно определить, какие компоненты могут и должны учитываться отдельно, а какие подлежат объединению в целях учета.

По разным компонентам пакета выручка, как правило, признается в разное время. Например, выручка от продажи мобильного телефона может быть признана сразу в момент продажи пакета, если к потребителю перешли все риски, связанные с правом собственности на телефон, и если проданный телефон обладает для потребителя ценностью сам по себе. А вот включенная в пакет сумма предоплаты за время разговора должна признаваться в составе выручки, только когда услуга будет оказана, то есть когда потребитель использует предоплаченное время.

Национальные стандарты финансового учета в отдельных странах уделяют данным проблемам достаточно много внимания. US GAAP освещают этот вопрос в специальном документе – EITF № 00-21 «Признание выручки по комплексным поставкам» (Revenue arrangements with multiple deliverables). Аналогично UK GAAP рассматривает подобную тему в FRS 5 «Отражение в отчетности сути сделок: признание выручки» (Reporting the substance of transactions: Revenue

recognition)¹. Главными вопросами при этом остаются техническая и коммерческая делимость разных составляющих проданного пакета и достоверное определение справедливой стоимости каждой из них.

Выручка от продажи мобильных телефонов

Если в продаваемом потребителю пакете имеется мобильный телефон, необходимо определить, должен ли он для целей признания выручки учитываться отдельно от остальных составляющих и можно ли выручку от продажи мобильного телефона признать сразу либо нужно отложить ее на будущие периоды.

Многие операторы могут учитывать выручку от продажи мобильных телефонов отдельно: поскольку телефон признается переданным потребителю, все риски, связанные с правом собственности, переходят к нему, и телефон имеет ценность для покупателя независимо к другим составляющим пакета. Кроме того, справедливую стоимость мобильного телефона довольно легко определить. Однако из указанного правила бывают исключения. Например, некоторые операторы продают мобильные телефоны с «прошитой» SIM-картой. В таком случае покупатель не может сменить оператора путем замены карты. Получается, что телефон «привязан» к услугам конкретного оператора. В таком случае возникают сомнения в том, что мобильный телефон имеет ценность для покупателя сам по себе, а следовательно, и в возможности признания выручки по факту передачи покупателю всех рисков, связанных с правом собственности на него. К тому же появляются проблемы с определением справедливой стоимости проданного мобильного телефона.

Нередко при подключении к определенному оператору телефон выдается «в подарок» или за символическую плату. В этом

¹ Дополнительно см. статью «Учет в Великобритании» с. 76. – Прим. ред.

случае перед операторами встает вопрос корректного признания его себестоимости. Оператор может рассматривать ее как маркетинговые расходы и отражать их в том отчетном периоде, в котором они понесены, или как стоимость привлечения клиента и тогда включение их в состав расходов может откладываться на будущие периоды.

Кроме того, в ряде случаев покупатель, получив мобильный телефон «в подарок» либо по символической стоимости, фактически компенсирует себестоимость мобильного телефона в течение продолжительного периода, например в течение трех лет. Такая схема работы еще больше усложняет вопрос признания выручки от продажи. Ведь в соответствии с МСФО (IAS) 18 выручка от продажи телефона в общем случае должна признаваться в момент перехода к покупателю всех рисков, связанных с правом собственности. Однако стоимость телефона будет уплачиваться в течение нескольких лет. Естественно, в этом случае возникают обоснованные сомнения в поступлении оплаты в полном объеме, а значит, необходимо начислять резерв.

Комиссия за подключение

Некоторые операторы мобильной связи при продаже пакета взимают с покупателя комиссию за подключение. При этом встает вопрос о ее признании в качестве части выручки от продажи пакета. В момент оплаты такую комиссию признавать нельзя, поскольку для покупателя подключение само по себе не имеет никакой ценности. Оплачивая комиссию за подключение, покупатель фактически производит предоплату за услугу связи, которую он рассчитывает получить в будущем. Для правильного признания сумм такой комиссии необходимо четко понимать, за что указанная комиссия взимается с покупателя.

Выручка за проданные карточки

Как известно, многие мобильные операторы продают карточки с определенным количест-

вом минут разговора. Покупатель этой карточки фактически вносит предоплату за услуги связи. При такой схеме работы у оператора также могут возникнуть проблемы с определением момента признания выручки. Ее можно признать в тот момент, когда услуга оказана покупателю карточки, то есть когда он использует оплаченное время. Однако на практике операторам часто не удается четко отследить этот момент.

Другой, не менее важной проблемой является учет неиспользованных минут. Так, если на карточке указан срок, до которого она должна быть использована, выручка может быть признана с его наступлением. Однако если карточка бессрочная, признание выручки откладывается до момента, пока покупатель не использует оплаченное время либо не утратит право требования услуг или сумм возмещения от оператора. Для того чтобы определить момент, когда покупатель потратит предоставленные минуты, нужна надежная система учета, позволяющая отследить использование карточек покупателями.

В процессе принятия решения о сумме признаваемой выручки необходимо учитывать всевозможные скидки, которые предлагаются покупателю пакета. Так, условия подключения могут предполагать, что каждая 20-я минута разговора признается для покупателя бесплатной. В таком случае бесплатные минуты, с точки зрения МСФО, должны рассматриваться как скидки.

Личный опыт

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

В компаниях – интернет-провайдерах выручка может признаваться следующим образом:

- по регулярным услугам – доход определяется ежемесячно посредством биллинговых расчетов;
- абонентская плата за аренду каналов связи признается ежемесячно, доходы по установке – в течение периода установки;

• доходы по подключению клиентов распределяются на весь срок действия договора с клиентом на пропорциональной основе, но не более 12 месяцев.

Учет реализации услуг связи, предоставляемых с использованием prepaid карт, осуществляется на основании данных карточного биллинга¹ о фактическом потреблении услуг за период.

Данные о себестоимости производства переданных на реализацию карт, объеме услуг связи, составляющем реализацию периода и будущие доходы, расчетах с агентами (дилерами), доле агентского вознаграждения и себестоимости карт, относящихся к реализации периода, объемах потребленных услуг и неиспользованном авансе отражаются сводными оборотами. Другими словами, по всем операциям за период на основании данных биллинга для отражения в учете берется только итоговая сумма. Услуга может быть оказана по тысячам карт, и, чтобы не делать проводки по каждой операции, используются сводные обороты.

При предоставлении скидок в учете операций по продажам используется валовый метод. Торговая дебиторская задолженность отражается общей суммой без скидки, а величины скидок учитываются на отдельном счете, который уменьшает выручку за отчетный период. В случае агентских отношений при реализации услуг связи по prepaid картам скидка, предоставляемая агенту, не уменьшает стоимость услуг связи, а признается агентским вознаграждением и списывается на коммерческие расходы периода пропорционально потребленным услугам. По данным карточного биллинга определяется объем потребления услуг (выручка), а также соответствующий объем агентского вознаграждения и стоимости

использованных карт. Признание обязательств по выплате части агентского вознаграждения может быть увязано с оплатой карт дилером. Возможный порядок учета реализации услуг связи, предоставляемых с использованием prepaid карт, и отражения расходов по ним приведен в таблице.

Учет запасов

С определенными проблемами в учете сталкиваются предприятия, продающие своим клиентам мобильные телефоны по цене ниже себестоимости. В частности, в какой момент списывать часть стоимости запасов на убытки: при принятии решения о продаже телефонов по цене меньше себестоимости или при фактической продаже телефона. В данном случае подход к учету определяется намерениями оператора. Если он принимает решение о финансировании закупок телефонов за свой счет и в дальнейшем продает их по символическим ценам для расширения клиентской базы, то речь идет о маркетинговых расходах, которые должны признаваться в момент фактической продажи телефона. Если же причиной низкой цены телефона является его фактическое обесценение (например, телефон устаревшей модели), то убыток от обесценения признается сразу по факту его возникновения независимо от времени его продажи.

Нематериальные активы

Значительную часть активов телекоммуникационных компаний составляют нематериальные активы, в частности лицензии. В процессе их учета часто возникают следующие вопросы:

¹ Биллинговая система (биллинг) – это технологическая платформа, позволяющая автоматически осуществлять подсчет трафика по видам предоставляемых услуг (интернет, телефония). Биллинг устанавливает размеры тарифных ставок, определяет, какой тариф должен применяться к данному объекту, и выставляет счета за пользование услугами. – *Прим. ред.*

Таблица **Порядок учета реализации услуг связи, предоставляемых с использованием предоплаченных карт, и отражения расходов по ним**

Операция	Название счета, на котором отражается операция	
	по дебету	по кредиту
Передача карт агенту по валовой цене	«Расчеты с дилерами»	«Будущие доходы»
Списание карт по себестоимости	«Будущие расходы»	«Карты»
Начисление скидки агента (агентского вознаграждения)	«Будущие расходы»	«Расчеты с дилерами»
Отражение активации карт по данным отчета карточного биллинга	«Будущие доходы»	«Продажи»
Отражения агентского вознаграждения пропорционально потреблению периода	«Коммерческие расходы»	«Будущие расходы»
Отражение себестоимости использованных карт пропорционально потреблению	«Коммерческие расходы»	«Будущие расходы»
Получение от агента оплаты за использованные карты	«Денежные счета»	«Расчеты с дилерами»
Списание неиспользованного остатка после первого входа	«Будущие доходы»	«Продажи»
Списание неиспользованных карт, оплаченных дилером, в момент истечения срока их использования	«Будущие доходы»	«Продажи»

- какие затраты подлежат капитализации;
- каким способом должны амортизироваться нематериальные активы;
- как нематериальные активы должны проходить тест на обесценение¹.

Хотя международные стандарты в какой-то степени отвечают на вышеуказанные вопросы, на практике нередко возникают ситуации, нечетко описанные в МСФО. Например, в ряде случаев телекоммуникационные компании получают лицензии от правительственных органов либо бесплатно, либо за символическую плату, не характеризующую их справедливую стоимость. Порядок их учета в МСФО четко не урегулирован. Проще всего учесть такой актив по себестоимости. Однако будет ли это правильно? Возможно, более верным станет отражение лицензии по справедливой стоимости с одновременным

отражением полученного правительственного гранта. В любом случае специалистам придется обосновать свое профессиональное суждение перед аудиторами.

Для многих телекоммуникационных компаний важной статьёй расходов являются затраты на исследования и разработки. И хотя вопросы, связанные с учетом указанных расходов, в определенной мере урегулированы МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets). На практике возникает немало вопросов в процессе принятия решения о капитализации затрат на разработку².

Например, нередко бывает сложно продемонстрировать возможность получения экономических выгод от продажи или использования нематериального актива. В результате затраты на разработку приходится списывать на расходы периода.

¹ Дополнительно см. статью «Как учесть нематериальные активы по МСФО» («МСФО: практика применения», 2006, № 6, с. 20). – Прим. ред.

² Подробнее о затратах на исследования и разработки см. статью «Как сблизить учет нематериальных активов в РСБУ и МСФО» («МСФО: практика применения», 2007, № 6, с. 65). – Прим. ред.

Определенные вопросы возникают и при выборе метода амортизации. Так, МСФО (IAS) 38 наряду с прямолинейным методом допускает возможность применения других методов начисления амортизации, отражающих график получения экономических выгод от использования актива. Однако их разрешается использовать, только если такой график получения экономических выгод может быть достоверно определен. А поскольку для многих компаний это технически сложная задача, то в большинстве случаев применяется прямолинейный метод. При этом остаточная стоимость, как правило, признается равной нулю.

Основные средства

При учете основных средств у телекоммуникационных компаний нередко возникают вопросы в отношении капитализации затрат на оплату труда, связанных с установкой основных средств. Бывают ситуации, когда сложно отделить трудозатраты, связанные с установкой приобретенных основных средств, от затрат на техническую поддержку. В результате возникают сложности с определением части затрат, подлежащей капитализации. Для их разрешения в компании должна быть выстроена надежная система отдельного учета затрат, подлежащих капитализации в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment).

Встроенные деривативы

Специалистам телекоммуникационных компаний часто приходится анализировать кон-

тракты с целью идентификации встроенных деривативов¹. Для этого утверждается специальная процедура идентификации.

Примерами контрактов, в которых могут быть встроенные деривативы, являются соглашения TDA (Trade Direct Agreement). Это двусторонние договоры купли-продажи фиксированного количества минут по фиксированной цене. Поскольку такие договоры содержат фиксированную цену, установленную в валюте, и их исполнение предполагается в будущем, они могут рассматриваться как соглашения, содержащие встроенные деривативы. Однако в соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement), если сделка номинирована в валюте, обычно используемой в мировой практике при заключении подобных сделок, считается, что договор не содержит встроенный дериватив. Встроенный дериватив не будет признаваться и в случае, если договор номинирован в валюте той основной экономической среды, в которой осуществляет свою деятельность одна из основных сторон. Например, если соглашение заключено между российской и немецкой телекоммуникационными компаниями, то номинирование соглашения в рублях или в евро не приведет к возникновению встроенного дериватива.

При решении этой и подобных задач специалистам по МСФО следует полагаться на свое профессиональное суждение и применять общие принципы, изложенные в Концепции по МСФО, отражая при этом реальную сущность проводимых компанией операций.

¹ Дериватив – финансовый инструмент, стоимость которого корректируется в результате изменения установленной переменной (базисной ставки) и для приобретения которого нужны небольшие инвестиции или они вовсе не требуются, а также расчеты по которому осуществляются в будущем. Согласно МСФО, необходимо выделять производные финансовые инструменты, встроенные в сложные финансовые инструменты, если их экономические характеристики и риски не связаны тесно с основным договором. – *Прим. ред.*

Развитие отрасли усложняет учет



Интервью с партнером управляющей компании GTF Private Equity
Артуром Акопяном

– Артур, как вы считаете, в чем заключается специфика учета по МСФО в телекоммуникационных компаниях?

– Специфика применения международных стандартов в области телекоммуникаций обусловлена такими характеристиками отрасли, как открытость межоператорских взаимоотношений на базе единых технологических стандартов, высокий темп технологических инноваций, разнообразие моделей ведения бизнеса и получения выручки, необходимость инвестировать средства в получение лицензии и выполнение лицензионных требований и другие. Поэтому практикующим бухгалтерам, работающим в отрасли связи, важно хорошо разбираться в практических аспектах применения МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам». Например, для правильного отражения процесса капитализации процентов, для капитализации инсталляционных затрат на установку и активацию оборудования, для корректного учета фонда оплаты труда, а также для правильного выбора метода амортизации. Нужно уметь верно интерпретировать требования МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», например, при учете нематериальных активов, признанных в результате применения МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов». Особо я бы выделил МСФО (IAS) 18 «Выручка».

– Чем, на ваш взгляд, вызваны проблемы при учете выручки в этом секторе?

– Дело в том, что стремительный рост технологического развития и высокая конкуренция в отрасли подталкивают телекоммуникационные компании к чрезвычайно креативному ценообразованию и продвижению своих услуг. В этой отрасли встречается невероятное множество принципов тарификации, специальных маркетинговых предложений, схем поддержания лояльности абонентов, пакетирования конвергентных услуг, а также разных схем взаимоотношений «принципал-агент» между операторами. В фиксированной связи давно обозначилась тенденция, связанная с тем, что проводные операторы стремятся позиционировать себя в качестве интегрированного провайдера, который не просто предоставляет услугу доступа к связи, но и инсталлирует клиентское терминальное (оконечное) оборудование и поддерживает информационную инфраструктуру клиента. В последнее время мобильные операторы также предлагают различные нестандартные решения и стремятся представить сложные «конвергентные» услуги, которые могут сочетать в себе голосовую связь и передачу данных, а также элементы технологий фиксированной и мобильной связи.

По этой причине в телекоммуникациях существует огромный пласт проблем, связанных с применением МСФО (IAS) 18 и корреспондирующих норм из US GAAP (например, EITF № 00-21 «Признание выручки по комплексным поставкам» (Revenue arrangements with multiple deliverables). По правилам МСФО (IAS) 18 выручка по пакетированным предложениям должна признаваться в момент передачи существенных рисков и выгод покупателю. Кроме того, сумма выручки и соответствующих затрат должна быть надежно измерена и должна быть высока вероятность получения экономических выгод. Но порядок учета сложных услуг подробно не расписан. Поэтому на практике телекоммуникационные операторы часто пользуются нормами US GAAP.

– Как вы считаете, профессиональному сообществу для решения данной проблемы стоит обратить внимание Комитета по МСФО на необходимость более подробной регламентации учета таких операций?

– Не думаю. На мой взгляд, существующая иерархия международных стандартов и разъяснений дает возможность для выработки качественного профессионального суждения. Кроме того, в телекоммуникационной отрасли сейчас накоплен значительный объем наилучших практик, которые хорошо знакомы лидирующим телекоммуникационным компаниям и аудиторским фирмам. ■

Беседовала Татьяна Манец

Windows Internet Explorer

http://www.1gbuh.ru/

журнал "Первый в бухгалтерии. Chief accountant"

Первый
в бухгалтерии
Журнал для профессионального роста

www.1gbuh.ru –
сайт для первых
лиц бухгалтерии!

Журнал «Первый в бухгалтерии. Chief Accountant» **Арсенал главного бухгалтера**

- отзывы главных бухгалтеров
- статьи свежего номера
- весь архив материалов
- самый полный перечень документации
- налоговый календарь на 2008 год
- словарь международных финансовых терминов

Реклама

КАК распределить цену приобретения

Екатерина Григорьева,

директор департамента оценки бизнеса и нематериальных активов
Консалтинговой группы «НЭО Центр»

В связи с глобальным финансовым кризисом на российском рынке стремительно развиваются процессы слияния и поглощения компаний. При этом одним из важнейших этапов отражения покупки в отчетности является идентификация приобретенных активов и распределение между ними цены приобретения.

В случае перехода контроля над компанией от одного юридического лица к другому оценка стоимости активов и обязательств приобретенной компании, то есть purchase price allocation (PPA), осуществляется в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов» (Business Combinations). Согласно этому стандарту, все объединения предприятий должны отражаться в учете с помощью метода покупки.

Этапы распределения цены сделки

Для правильного распределения цены сделки на приобретенные компанией активы необходимо выполнить несколько шагов.

Шаг 1. Установление факта перехода контроля. Иначе говоря, специалисту по

МСФО нужно определить, имело ли место объединение предприятий, идентифицировать покупателя и приобретенную компанию.

Шаг 2. Определение эффективной даты перехода контроля. Она может не совпадать с датой закрытия сделки, и в случае, если она неправильно определена, у специалистов по МСФО могут возникнуть проблемы при аудите отчетности¹.

Шаг 3. Определение стоимости объединения предприятия. Она может не иметь прямого выражения в денежном эквиваленте (то есть оплата производится ценными бумагами или с рассрочкой платежа и т.д.), следовательно, необходим дополнительный расчет.

Шаг 4. Идентификация активов и обязательств, не отраженных ранее в балансе приобретенной компании, но подлежащих признанию в балансе покупателя согласно МСФО.

¹ Дополнительно см. статью «Как оформить приобретение компании и определить ее стоимость» («МСФО: практика применения», 2008, № 5, с. 53). – Прим. ред.

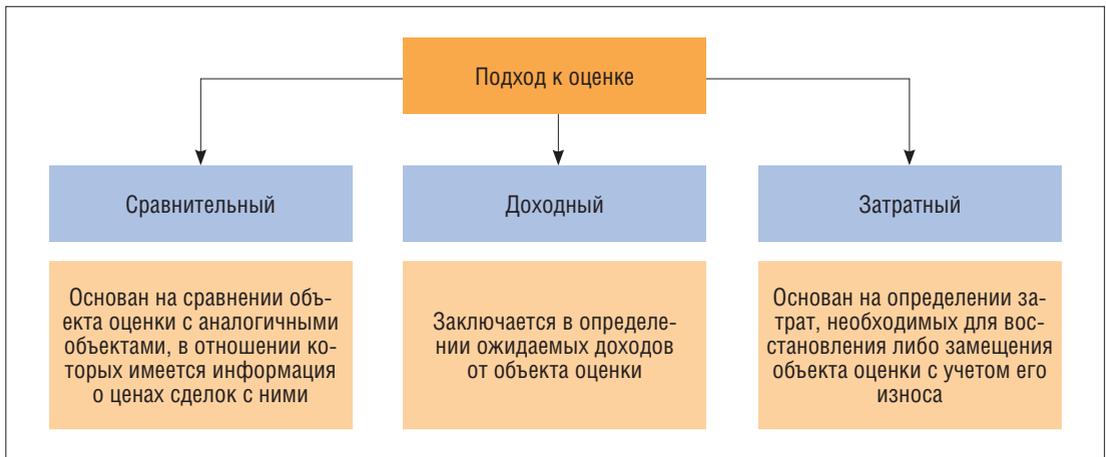


Рисунок Подходы к методам оценки

Шаг 5. Определение справедливой стоимости всех подлежащих признанию в балансе покупателя активов и принятых обязательств приобретенной компании на дату перехода контроля.

Личный опыт

Надежда Горина, старший специалист по МСФО компании «Сибирь Энерджи Пи эл Си» (Москва)
В моей практике чаще всего трудности возникали при оценке основных средств приобретенных компаний. Обычно предприятия нефтегазовой отрасли характеризуются их большим количеством и разнородностью. Часто сложно оценить остаточный срок службы ОС, а он влияет и на их справедливую стоимость и на величину амортизации. Самыми сложными для оценки являются объекты, у которых нет или очень редко встречаются аналоги, например основные средства первой половины прошлого века.

Кроме того, обычно после покупки выявляется большое количество ошибок и неточностей в отчетности и документах приобретенной компании, значит, требуется время на их исправление. Если в результате сделки было приобретено несколько компаний, то задача усложняется в разы, так как необходимо выделить гудвил, относящийся к каждой из них.

В соответствии с пар. 32 МСФО (IFRS) 3 компания-покупатель на дату приобрете-

ния должна распределить стоимость объединения предприятий путем признания идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой организации, удовлетворяющих критериям признания, по их справедливой стоимости.

Чаще всего в качестве справедливой принимается рыночная стоимость активов и обязательств. В международных стандартах оценки определены три базовых подхода к оценке рыночной стоимости (рисунок).

Личный опыт

Надежда Горина, старший специалист по МСФО компании «Сибирь Энерджи Пи эл Си» (Москва)
В условиях мирового кризиса к распределению цены приобретения нужно подходить особенно осторожно. Для начала надо понять, что является справедливой стоимостью приобретаемого предприятия и является ли стоимость, полученная сравнительным подходом, справедливой. Сегодня, скорее всего, этот способ оценки не даст достоверного результата и лучше применить доходный и затратный подходы. В моей практике в основном использовался доходно-затратный метод (с расчетом затрат на замещение и восстановление актива). Если речь идет об оценке нематериальных активов, то часто приходится обходиться только доходным методом, поскольку обычно оказывается, что для использования затратного подхода не хватает каких-либо данных.

Например, часто нет информации о затратах на разработку товарных знаков или логотипов, затрат на охрану авторских прав, маркетинг и т.д.

Выбор подходов и методов зависит от наличия необходимой на момент проведения оценки информации.

Шаг 6. Определение справедливой стоимости приобретенной доли.

После определения справедливой стоимости приобретенных активов и обязательств выполняется расчет справедливой стоимости собственного капитала приобретенной компании, а затем приобретенной доли.

$Scob. \text{ кап.} = \text{Сакт.} - \text{Соб.}$

$\text{Спр. доли} = Scob. \text{ кап.} \times R,$

где Сакт. – справедливая стоимость признанных операционных и неоперационных активов;

Соб. – справедливая стоимость признанных обязательств;

Scob. кап. – справедливая стоимость собственного капитала;

R – доля приобретенного пакета в акционерном капитале (%);

Спр. доли – справедливая стоимость приобретенной доли.

Шаг 7. Определение гудвила/дохода от сделки.

Если справедливая стоимость приобретенной доли больше стоимости покупки, то специалистам компании нужно проверить правильность идентификации и оценки приобретенных объектов и при подтверждении полученных ранее результатов признать доход от сделки. Такие ситуации бывают в случае приобретения контрольного пакета путем совершения нескольких сделок по выкупу «неконтрольных» долей.

Личный опыт

Иван Калашников, руководитель департамента международной отчетности УК «ВЕРМАН» (Тюмень)

Долгое время в мировой практике учета не было единства в трактовке сущности и соот-

ветственно отражении отрицательного гудвила. Согласно US GAAP (до изменений, внесенных FASB в начале этого года), при возникновении отрицательной разницы между справедливой стоимостью чистых активов и ценой приобретения эта разница сначала распределялась на приобретенные активы (путем уменьшения их справедливых стоимостей). При этом по некоторым активам такое снижение было запрещено, например по финансовым инструментам, активам, подлежащим продаже, и ОНА.

В соответствии с МСФО отрицательную разницу необходимо сразу признавать как доход. При этом для каждого из приобретаемых активов и обязательств определяется индивидуальная справедливая стоимость, которая зачастую может быть получена только расчетным путем с использованием большого числа допущений, касающихся будущих событий. По моему мнению, способ учета, который раньше использовался в US GAAP, более верный. Стоимость, определенная по индивидуальным объектам расчетным путем, как правило, со временем не подтверждается, а значит, менее объективна, чем та, что была уплачена участниками рынка при совершении сделки на текущий момент. Поскольку во втором случае обе стороны хорошо осведомлены о всех деталях приобретаемых чистых активов и действуют независимо друг от друга, сделка осуществляется на активном рынке, где открытая информация о ее объекте позволяет дать ему объективную стоимостную/монетарную оценку. Еще один аргумент: целью приобретения другой компании обычно является получение прибыли от нее или за счет синергии, реализуемой в момент объединения активов, рынков, знаний и потенциала вовлеченных компаний. Осуществляя первоначальные инвестиции (в момент покупки существенной доли компании), покупатель рассчитывает получить от них отдачу. В обычных условиях она материализуется с прошествием времени, когда произойдет реализация, например, синергетического эффекта. Получение «мгновенного» дохода от инвестиции в

Таблица **Распределение цены сделки**

Показатель	Значение, тыс. руб.
Стоимость признанных операционных активов	2 594 437
Запасы	79 565
НДС по приобретенным ценностям	8023
Долгосрочная дебиторская задолженность	-
Краткосрочная дебиторская задолженность	218 240
Основные средства и незавершенное строительство	1 839 725
<i>Признанные нематериальные активы</i>	
Товарные знаки	42 065
Абонентская база	406 672
Программное обеспечение	147
Стоимость признанных неоперационных активов	170 210
Доходные вложения в материальные ценности	-
Долгосрочные финансовые вложения	12 831
Отложенные налоговые активы	-
Прочие внеоборотные активы	-
Краткосрочные финансовые вложения	-
Денежные средства	76 871
Неоперационные запасы	-
Неоперационная долгосрочная дебиторская задолженность	-
Неоперационная краткосрочная дебиторская задолженность	80 508
Справедливая стоимость обязательств	(433 931)
Долгосрочные кредиты и займы	-
Краткосрочные кредиты и займы	(254 000)
Отложенные налоговые обязательства	(11 065)
Кредиторская задолженность	(156 440)
Задолженность участникам по выплате доходов	(5798)
Прочие обязательства	(5512)
Неоперационная кредиторская задолженность	(1116)
Условные обязательства	-
Пенсионные обязательства	-
Справедливая стоимость собственного капитала	2 330 715
Приобретенный пакет	51,00%
Доля в чистых активах	1 188 665
Цена сделки	1 462 941
Гудвил	274 276
в том числе непризнанные нематериальные активы	-
Квалифицированный персонал	25 941

момент совершения сделки кажется не совсем логичным. И последний аргумент: чаще всего продавец компании рассчитывает получить прибыль от продажи и соответственно не заинтересован в реализации каких-либо активов ниже рыночной стоимости.

На мой взгляд, цена покупки является более достоверной и именно она должна служить ориентиром для определения справедливой стоимости приобретаемых чистых активов.

Если справедливая стоимость приобретенной доли меньше стоимости покупки, то признается гудвил в размере этой разницы. Как правило, он возникает из-за наличия активов, которые не могут быть признаны в соответствии с МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets) (квалифицированный персонал, аудитория радиослушателей и т.п.), или присутствия синергетического эффекта от сделки.

Рассмотрим практический пример распределения цены сделки по приобретению контрольной доли компании телекоммуникационной отрасли.

Пример

Компания X приобрела 51% долю участия в уставном капитале компании Y. Сумма сделки, согласованная сторонами договора, составила 1 462 941 тыс. руб. с учетом всех сопутствующих расходов, в том числе на оплату финансовых консультаций. Основными видами деятельности компании Y является предоставление услуг фиксированной связи и доступа в интернет. Оценщику и менеджменту компании X для распределения цены сделки, помимо оценки справедливой стоимости основных средств, оборотного капитала и обязательств, следует идентифицировать и определить справедливую стоимость нематериальных активов. При этом

часть нематериальных активов может быть признана несущественной с учетом критерия существенности для консолидированного баланса компании X, устанавливаемого внешним аудитором. Предположим, что с учетом специфики деятельности приобретенной компании в качестве существенных нематериальных активов могут быть признаны товарный знак, программное обеспечение и абонентская база.

Распределение цены сделки в конечном счете сводится к выбору методологии и непосредственно оценке справедливой стоимости активов и обязательств приобретенной компании. Разница между ценой сделки и справедливой стоимостью приобретенной доли в чистых активах представляет собой величину гудвила.

Анализ и оценка 51%-й доли участия в уставном капитале компании Y, а также результаты идентификации нематериальных активов и определения справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств компании Y для подготовки консолидированной отчетности в соответствии с МСФО показали, что в рамках сделки по приобретению компанией X 51%-й доли Y в справедливой стоимости чистых активов цена покупки превысила долю приобретенной компании.

Таким образом, оценка стоимости 51%-й доли участия в уставном капитале компании Y выявила наличие положительной величины гудвила в размере 18,8% от суммы сделки. При этом объясненная часть гудвила (справедливая стоимость квалифицированного персонала) составляет только 25 941 тыс. руб. (или 9,46%). В соответствии с МСФО (IAS) 38 и МСФО (IFRS) 3 квалифицированный персонал не является нематериальным активом, так как компания не располагает возможностью контролировать будущие экономические выгоды, связанные с ним¹. ■

¹ Стоимость квалифицированного персонала рассчитывается методом экономии затрат доходного подхода как сумма затрат на наем персонала (услуги кадровых агентств), потерь от неэффективности персонала, затрат на обучение и повышение квалификации.

КАК рассчитать прибыль на акцию

Павел Аникин,

начальник отдела аудита по международным стандартам ЗАО «РУФАУДИТ»,
старший преподаватель НОУ УМЦ Российской коллегии аудиторов

Данные о прибыли на акцию широко используются акционерами и потенциальными инвесторами при оценке рентабельности компании и во многом влияют на принятие решений об инвестировании. Поэтому в соблюдении методики расчета этого показателя заинтересованы как пользователи, так и составители финансовой отчетности предприятий.

Порядок расчета прибыли на акцию регулируется одноименным МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» (Earnings per Share). Данный стандарт не является обязательным для всех организаций. Он применяется компаниями, обыкновенные акции или потенциальные обыкновенные акции которых обращаются на рынке, а также компаниями, которые находятся в процессе их размещения на открытых рынках ценных бумаг.

Согласно требованиям МСФО (IAS) 33, предприятие должно раскрывать два вида прибыли на акцию – базовую и разводненную. Базовая прибыль на акцию показывает, какая величина чистой прибыли компании приходится на одну обыкновенную акцию, находящуюся в обращении.

Разводненное значение прибыли на акцию отражает возможную минимальную величину чистой прибыли на обыкновенную акцию в обращении при условии, что компания выполнит все имеющиеся обязательства по выпуску новых акций.

Базовая прибыль на акцию

Базовая прибыль на акцию рассчитывается в отношении держателей обыкновенных акций компании и является частным от деления прибыли или убытка, относящихся к данному классу акционеров, на средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении за период. Если раскрывается величина чистой прибыли или убытка от продолжающейся деятельности, то базовая прибыль на акцию должна рассчитываться и в отношении этого показателя. На практике компании могут представлять информацию и о других промежуточных компонентах прибыли: чрезвычайные прибыли или убытки, прибыль/убыток от прекращаемой деятельности, кумулятивный эффект от изменения учетной политики.

Вычисление показателя базовой прибыли на акцию производится по формуле:

$$\text{Basic EPS} = (\text{ЧП} - \text{ПД}) / \text{СКА},$$

где Basic EPS – базовая прибыль на акцию;

ЧП – чистая прибыль за период;

ПД – посленалоговые суммы дивидендов по привилегированным акциям, разницы, возникающие после погашения привилегированных акций, и другие аналогичные эффекты привилегированных акций, классифицированных как капитал;

СКА – средневзвешенное количество акций в обращении.

Наиболее трудоемким для расчета можно назвать показатель средневзвешенного количества акций в обращении. Поскольку чистая прибыль является интервальным показателем, характеризующим деятельность компании за период, то для того, чтобы адекватно отразить зависимость между величиной привлеченного акционерного капитала и прибылью, делиться она должна на среднее количество акций. Таким образом, выпущенные или выкупленные в течение периода акции должны быть усреднены периодом их нахождения в обращении.

Расчет средневзвешенного количества акций в обращении может быть произведен двумя способами.

Способ 1. К акциям на начало года прибавляются выпущенные (отнимаются выкупленные) акции, умноженные на долю года, оставшуюся с момента их выпуска до отчетной даты.

Способ 2. Начиная с первого дня отчетного периода и на каждую дату изменений определяется количество акций в обращении и умножается на долю года, в течение которой данное количество находилось в обращении, после чего полученные произведения суммируются.

Пример

У компании на 1 января отчетного года в обращении находилось 500 тыс. обыкновенных акций. В течение года произошли следующие изменения:

- 1 марта выпущены и оплачены 20 тыс. акций;
- 1 июня приобретено 100 тыс. собственных акций;

Справка

МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» (Earnings per Share) был опубликован в 1997 году и применялся к отчетным периодам, начинающимся 01.01.98 или позже. В феврале 2000 года Комитет по интерпретациям международных стандартов финансовой отчетности (International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC) выпустил ПКИ (SIC) 24 «Прибыль на акцию – финансовые инструменты и прочие контракты, исполнение по которым может производиться долевыми инструментами» (Earnings Per Share – Financial Instruments and Other Contracts that May Be Settled in Shares), касающуюся договоров, обязательства по которым могут исполняться как денежными средствами, так и путем выпуска акций. В декабре 2003 года в МСФО (IAS) 33 были внесены изменения в рамках проекта по оптимизации стандартов. Пересмотренная версия стандарта применяется к периодам, начинающимся 01.01.05 или позже. В настоящий момент проводится работа по внесению в него дополнительных изменений. Планируется, что окончательный вариант будет принят в 2009 году.

- 1 декабря выпущены и оплачены 10 тыс. акций.

Рассчитаем средневзвешенное количество акций в обращении за год двумя способами.

Способ 1. СКА составляет 459 167 шт. $(500\ 000 + 20\ 000 \times 10 / 12 - 100\ 000 \times 7 / 12 + 10\ 000 \times 1 / 12)$.

Способ 2. СКА составляет 459 167 шт. $(500\ 000 \times 2 / 12 + 520\ 000 \times 3 / 12 + 420\ 000 \times 6 / 12 + 430\ 000 \times 1 / 12)$.

Особым случаем изменения количества акций в обращении является их дробление. В такой ситуации применяется следующий расчет: количество акций в обращении пересчитывается с начала года, а не с момента

дробления. Например, если на начало года у компании в обращении находилось 200 тыс. обыкновенных акций и 1 июля было произведено дробление в пропорции две к одной, то средневзвешенное количество акций в обращении составит не 300 тыс. шт., как в случае с обычным выпуском ($200 + 200 \times 6 / 12$), а 400 тыс. шт., то есть будет равно количеству акций после дробления.

Причина такого расчета заключается в том, что при дроблении не происходит изменения величины чистых активов (собственного капитала) компании, то есть 200 тыс. старых акций – то же самое, что и 400 тыс. новых. Поэтому с экономической точки зрения весь год в обращении находилось 400 тыс. новых акций. Если бы вместо дробления был произведен выпуск дополнительных 200 тыс. акций, то это привело бы к росту капитала.

Пример

У компании на 1 января отчетного года в обращении находилось 500 тыс. обыкновенных акций. В течение года произошли следующие изменения:

- 1 марта выпущены и оплачены 20 тыс. акций;
- 1 июня приобретено 100 тыс. собственных акций;
- 30 июня произведено дробление акций две к одной;
- 1 декабря выпущены и оплачены 10 тыс. акций;
- 31 декабря выпущены и оплачены 100 тыс. акций.

Прибыль за год составила 15 млн руб.

В такой ситуации для всех значений до дробления в расчет средневзвешенного количества акций в обращении добавится коэффициент дробления 2, с помощью которого будут приведены в соответствие показатели количества акций до и после дробления.

Способ 1. СКА составит 917,5 тыс. шт. ($500 \times 2 + 20 \times 10 / 12 \times 2 - 100 \times 7 / 12 \times 2 + 10 \times 1 / 12$) либо

Способ 2. СКА составит 917,5 тыс. шт. ($500 \times 2 / 12 \times 2 + 520 \times 3 / 12 \times 2 + 420 \times 6 / 12 \times 2 + 850 \times 1 / 12$).

При этом 100 тыс. акций, выпущенных 31 декабря, в расчет не принимаются, так как они не находились в обращении в течение отчетного года.

Базовая прибыль на акцию составит 16,35 руб. ($15\,000 / 917,5$).

Если структура капитала компании является простой, то есть состоит только из обыкновенных акций, то расчеты на этом заканчиваются.

Разводненная прибыль на акцию

Если у компании имеются разводняющие ценные бумаги, то есть конвертируемые ценные бумаги, опционы и варранты на акции или другие права, которые при осуществлении (конвертации) могут разводнить прибыль на акцию, то необходимо раскрыть в отчетности по МСФО величину разводненной прибыли на акцию.

Если же ценные бумаги компании являются антиразводняющими, компания не обязана раскрывать разводненную прибыль на акцию. Данное требование является следствием использования принципа консерватизма, согласно которому в финансовой отчетности следует показывать наихудший результат разводнения.

Конвертируемые ценные бумаги

При учете влияния на прибыль на акцию конвертируемых ценных бумаг применяется метод условной конвертации. Он предполагает, что в начале отчетного периода были конвертированы ценные бумаги (либо в момент их выпуска, если они были выпущены в течение периода). Кроме того, исключаются начисленные по ним проценты, то есть предполагается, что если бы эти ценные бумаги были конвертированы, то компания избежала бы соответствующих процентных расходов.

Пример

Прибыль компании «Альфа» за отчетный период составила 15 млн руб., средневзвешенное количество акций в обращении – 1 млн. Кроме того, у компании имеются два выпуска конвертируемых облигаций:

- первый выпуск был размещен в предыдущем году и представляет собой 12%-е облигации общим номиналом 2 млн руб., конвертируемые в 25 тыс. простых акций;
- второй выпуск был размещен 30 июля текущего года и представляет собой 15%-е облигации общим номиналом 1500 тыс. руб., конвертируемые в 20 тыс. простых акций.

Базовая прибыль на акцию составит 15 руб. (15 / 1).

Для расчета разводненной прибыли на акцию необходимо рассчитать скорректированную чистую прибыль (учесть влияние процентов) и средневзвешенное количество акций в обращении, скорректированное для разводненной прибыли на акцию (учесть влияние условной конвертации облигаций в обыкновенные акции). Сумма процентов, начисленных по конвертируемым облигациям, составляет 333,75 тыс. руб. ($2000 \times 12\% + 1500 \times 15\% \times 5 / 12$).

Кроме того, необходимо учесть эффект налогообложения, так как если бы компания не начислила данные расходы по процентам, то суммы дополнительной прибыли был бы уплачен налог в размере 253,65 тыс. руб.¹ ($333,75 \times (1 - 0,24)$).

Итого скорректированная чистая прибыль равна 15 253,65 тыс. руб.

Скорректированное СКА составит 1 033 333 акции ($1\,000\,000 + 25\,000 + 20\,000 \times 5 / 12$), таким образом, разводненная прибыль на акцию равна 14,76 руб. ($15\,253\,650 / 1\,033\,333$).

Как видно из расчетов, конвертируемые финансовые инструменты действительно разводнили (уменьшили) значение прибыли

Термины

Потенциальные обыкновенные акции – финансовые инструменты или договоры, которые могут предоставлять владельцу право собственности на обыкновенные акции. К ним относятся: долговые или долевыми инструментами, конвертируемые в обыкновенные акции; опционы и варранты; акции, выпускаемые при выполнении определенных условий.

Разводнение – уменьшение прибыли на акцию (или увеличение убытка), которое может произойти в случае конвертации имеющихся конвертируемых инструментов, исполнения опционов (варрантов) или выпуска обыкновенных акций при соблюдении определенных условий.

Антиразводнение – увеличение прибыли на акцию (или уменьшение убытка), которое может произойти в случае конвертации имеющихся конвертируемых инструментов, исполнения опционов (варрантов) или выпуска обыкновенных акций при соблюдении определенных условий.

на акцию. Если бы проценты по облигациям или количество акций, в которые они конвертируются, были таковы, что прибыль на акцию увеличилась по сравнению с базовой, то такие ценные бумаги обладали бы антиразводняющим эффектом и не принимались бы в расчет.

Варранты и опционы на акции по своей сути аналогичны и предоставляют их держателям право приобрести акции по фиксированной цене в течение определенного времени. Для их включения в расчет разводненной прибыли на акцию используется метод собственных выкупленных акций. Он предполагает, что опционы (варранты) исполняются на начало отчетного периода или дату выпуска, если он

¹ Ставка налога на прибыль в приведенном примере составляет 24%. – Прим. ред.

был в течение этого периода. Считается, что денежные средства, полученные от осуществления таких инструментов, направляются на приобретение собственных акций с целью передачи их держателям опционов (варрантов), а недостающее количество покрывается за счет дополнительного выпуска акций.

Например, если рыночная стоимость акций составляет 50 руб., а цена осуществления варранта – 25 руб., то для приобретения одной акции на рынке понадобится выручка от осуществления двух варрантов. Поскольку два варранта дают право на получение двух акций, то, помимо одной акции, выкупленной на рынке, необходимо выпустить еще одну. Таким образом, осуществление каждого двух варрантов приводит к возникновению одной дополнительной акции в обращении. Для опционов используются аналогичные расчеты.

При этом необходимо иметь в виду, что, хотя осуществление варрантов или опционов предполагается на начало отчетного периода или дату выпуска, стоимость их исполнения сравнивается со средней стоимостью акции за период, а не на дату выпуска разводняющих ценных бумаг или начало года.

Если цена осуществления варранта или опциона выше рыночной цены акций, то на полученные денежные средства можно выкупить большее количество акций, чем необходимо передать их держателям. А значит, расчет по методу собственных выкупленных акций приведет к сокращению числа акций в обращении. В такой ситуации опционы и варранты являются антиразводняющими ценными бумагами и исключаются из расчета разводненной прибыли.

Пример

Чистая прибыль компании за период составила 5 млн руб. Средневзвешенное количество акций в обращении – 100 тыс. шт. 1 января было выпущено 5 тыс. опционов на акции (каждый опцион дает право на приобретение одной акции) с ценой осуществления 42 руб. Средняя цена акции за отчетный период составила 70 руб.

Рассчитаем средневзвешенное количество акций в обращении с учетом осуществления всех опционов по методу собственных выкупленных акций.

При осуществлении опционов будет получено право выкупить акций на сумму 210 тыс. руб. (42×5000), то есть 3 тыс. акций по рыночной цене ($210 / 70$). Таким образом, в обращение будет дополнительно выпущено 2 тыс. собственных акций ($5 - 3$). Разводненная прибыль составит 49,02 руб. ($5000 / (100 + 2)$).

Ранжирование разводняющих ценных бумаг

Наиболее сложной для расчета является ситуация, когда у компании имеется несколько видов разводняющих ценных бумаг, поскольку тогда специалистам по МСФО необходимо корректно учесть их влияние на прибыль на акцию и показать наилучший вариант разводнения.

Антиразводняющие ценные бумаги сразу исключаются из расчета. Чтобы корректно учесть влияние оставшихся ценных бумаг, их необходимо ранжировать по степени влияния на прибыль на акцию. Это позволит избежать искажения информации в отчетности.

Для этого необходимо выполнить следующие действия:

1. Рассчитать разводняющий эффект каждой ценной бумаги путем деления корректировки чистой прибыли на корректировку средневзвешенного количества акций в обращении, к которым приводит конвертирование или осуществление ценной бумаги.

2. Ранжировать все ценные бумаги по влиянию на прибыль на акцию от наибольшего эффекта к наименьшему. При этом чем меньше значение разводняющего коэффициента, тем больший разводняющий эффект оказывает ценная бумага.

3. Рассчитать разводненную прибыль на акцию путем пошагового прибавления разводняющего эффекта каждой ценной бумаги в порядке, определенном в п. 2, до тех пор

Таблица 1 Расчет разводняющего эффекта

Ценные бумаги	Влияние на прибыль, руб.	Влияние на СКА, шт.	Разводняющий эффект	Ранг
Опционы	0	90 909	0	1
Облигации, 12%	6 566 400	1 600 000	4,10	4
Облигации, 14%	2 553 600	300 000	8,51	5
Облигации, 10%	2 394 000	900 000	2,66	3
Облигации, 11%	2 006 400	800 000	2,51	2

Таблица 2 Расчет разводненной прибыли

Ценные бумаги	Пересчитанная прибыль, руб.	Пересчитанное СКА, шт.	Разводненная прибыль на акцию, руб.
Опционы	25 000 000	5 990 909	4,17
Облигации, 11%	27 006 400	6 790 909	3,98
Облигации, 10%	29 400 400	7 690 909	3,82
Облигации, 12%	35 966 800	9 290 909	3,87
Облигации, 14%	31 954 000	7 990 909	3,99

пока влияние очередной бумаги не станет антиразводняющим или пока не будут учтены все ценные бумаги.

Пример

Прибыль компании за отчетный год составляет 25 млн руб. Средневзвешенное количество акций в обращении – 5900 тыс. На начало года у компании имеются следующие виды разводняющих ценных бумаг:

- 500 тыс. опционов с ценой осуществления 45 руб., каждый опцион дает право на приобретение одной акции. Средняя цена акции за отчетный период составила 55 руб.;
- 1600 тыс. конвертируемых облигаций номиналом 45 руб. и ставкой доходности 12% годовых, каждая облигация конвертируется в одну акцию;
- 600 тыс. конвертируемых облигаций номиналом 40 руб. и ставкой доходности 14% годовых, каждые две облигации конвертируются в одну акцию;
- 900 тыс. конвертируемых облигаций номиналом 35 руб. и ставкой доходности 10% годовых, каждая облигация конвертируется в одну акцию;
- 400 тыс. конвертируемых облигаций номиналом 60 руб. и ставкой доходности 11% го-

довых, каждая облигация конвертируется в две акции.

В течение года никаких операций с разводняющими ценными бумагами не происходило. Ставка налога на прибыль – 24%.

Базовая прибыль на акцию составляет 4,24 руб. (25 000 / 5900).

Расчет разводняющего эффекта для всех ценных бумаг представлен в табл. 1.

Далее последовательно прибавляем влияние каждой ценной бумаги в соответствии с ее рангом и вычисляем показатель разводненной прибыли на акцию (табл. 2).

Таким образом, получаем, что 12%-е и 14%-е облигации не должны включаться в расчет, так как при ранжировании ценных бумаг они приводят к антиразводнению прибыли.

Разводненная прибыль на акцию составит 3,82 руб.

Личный опыт

Антон Парфёнов, начальник отдела международной финансовой отчетности ЗАО «Группа ЧТПЗ» (Челябинск)

Как и все организации, акции которых публично обращаются на рынке, компания в соответс-

твии с МСФО (IAS) 33 раскрывает в отчетности по МСФО прибыль на акцию.

Компания не выпускала ни опционов, ни привилегированных акций, поэтому расчет базовой прибыли на акцию не требует больших усилий. Однако для сбора необходимой для этого информации нам пришлось доработать автоматизированную систему, поскольку она не позволяла учитывать количество акций в обращении.

Зачастую у специалистов по МСФО возникают сложности с доступом к информации о собственных выкупленных акциях. Дело в том, что сведения, которые специалисты компании могут получить у реестродержателя, не всегда говорят о том, кто именно является их конечным бенефициаром, а выписку по лицевому счету запросить довольно проблематично и не более одного раза в год из-за ограниченности доступа к подобной информации. Зачастую специалистам по МСФО приходится судить об их смене, отслеживая логику заключенных известными акционерами договоров, просматривая публикации в СМИ и с помощью прочих доступных источников.

Раскрытие информации в отчетности

МСФО (IAS) 33 требует раскрывать для каждого периода, по которому представляется отчет о прибылях и убытках, данные о базовой и разводненной прибыли на акцию по каждому классу обыкновенных акций. В пояснениях следует указать, каким образом рассчитаны числитель и знаменатель формулы, по которой рассчитывалась прибыль на акцию. Кроме того, необходимо предоставить информацию об имеющихся финансовых ин-

струментах с антиразводняющим эффектом, а также информировать пользователей отчетности о значительных операциях с обыкновенными акциями после отчетной даты.

Личный опыт

Антон Парфёнов, начальник отдела международной финансовой отчетности ЗАО «Группа ЧТПЗ» (Челябинск)

Создав отдельный стандарт, посвященный данному показателю, Комитет по МСФО тем самым подчеркнул его важность для пользователей отчетности. Однако в соответствии с российским законодательством дивиденды могут выплачивать только исходя из прибыли, рассчитанной по РСБУ. И поскольку прибыль, рассчитанная по российским стандартам, может в разы отличаться от прибыли в международной отчетности, то информативность данного показателя для прогнозирования возможных дивидендов очень низка.

Поэтому для того чтобы не вводить пользователей отчетности в заблуждение, мы в примечании по раскрытию уставного капитала указываем, что дивиденды выплачиваются только на основании прибыли РСБУ, и приводим ее размер. Однако и ее можно использовать только для анализа финансового положения компании, но никак не для прогноза будущих дивидендов, поскольку в соответствии с ковенантом¹ одного из наших кредитных договоров нам запрещено выплачивать дивиденды.

В дополнение к информации о базовой и разводненной прибыли организация имеет право представить показатели, рассчитанные на основе статей отчета о прибылях и убытках, отличных от требуемых стандартом. В этом случае также нужны соответствующие пояснения. ■

¹ Практически во всех кредитных договорах есть так называемые covenants, то есть ограничительные условия. В них оговариваются предельные значения показателей достаточности капитала, долговой нагрузки и другие условия, но иногда бывают и такие условия, как запрет выкупать акции других компаний, регистрировать офшоры или выплачивать дивиденды. Такие условия ставятся для предотвращения вывода заемщиком активов из организации.

РАСЧЕТЫ долевыми инструментами

Анна Брацило,

аудитор службы внутреннего контроля группы компаний
ОАО «Новороссийский морской торговый порт»

Выплаты на основе долевых инструментов как один из основных методов долгосрочной мотивации топ-менеджмента приобретают в России все большую популярность. Однако не ошибиться при учете подобного рода обязательств можно, только хорошо поняв сущность той или иной опционной программы, а также ее текущее состояние.

В общем понимании опционная программа (stock option plan) подразумевает право сотрудника или иного лица купить в заранее оговоренный период определенное количество акций данной компании по льготной цене, то есть опцион на акции предполагает установление фиксированной цены акций в момент заключения сделки (цены предоставления). Получатель же рассчитывает, что на момент исполнения опциона рыночная цена акций окажется выше цены предоставления.

На практике собственные акции или опционы на их приобретение предоставляются ключевым работникам или иным сторонам (например, собственникам или консультантам), в длительном сотрудничестве с которыми есть заинтересованность.

В России опционные программы применяются в основном в банковской сфере и международных компаниях. Российских менеджеров зачастую мотивируют путем предоставления возможности приобретения

акций по цене ниже справедливой (рыночной) или вообще символической.

Личный опыт

Сергей Чадаев, директор по корпоративной отчетности и финансам компании МТС (Москва)

В нашей компании одной из составляющих мотивационной программы, рассчитанной на период до 2011 года, является предоставление сотрудникам виртуальных АДР (американских депозитарных расписок). Участниками программы являются менеджеры высшего и среднего звена МТС (всего около 420 человек). Право на получение вознаграждения участники получают при достижении компанией годового показателя дивидендной доходности (TSR – Total Shareholder Return) не менее 15%. А его размер будет зависеть от величины дохода от прироста рыночной цены АДР. Максимальный срок реализации права на получение вознаграждения – два года с момента подписания соглашения об участии в программе (с правом получения дохода по последнему двухлетнему траншу в 2013 году).

Минусы опционных программ

Лидером по внедрению опционов являются США, где средний размер выплат по опционам превышал в 90-е годы рост заработной платы в разы. Причиной популярности опционов в США было то, что они не рассматривались как издержки компаний и при этом уменьшали платежи по налогу на прибыль. В дальнейшем «увлечение» опционами привело к искажениям в отчетности как вследствие махинаций руководства, так и по причине неправильной трактовки опционных выплат как бесплатных для компаний.

Неоднозначным является аспект согласования интересов собственника и менеджеров, поскольку, получая долю в прибыли компании,

менеджеры не делят с собственниками возможные убытки, следовательно, мотивация на рост прибыли может иметь негативные последствия в виде принятия решений по реализации неоправданно рискованных проектов.

Кроме того, как и любая другая система стимулирования, опционная программа действует не бесконечно долго. После достижения определенных результатов основной мотивацией для топ-менеджеров становится возможность реализовать профессиональные амбиции, руководя действительно интересными проектами. Кроме того, в случае понижения стоимости компании опционы вообще утрачивают свое мотивирующее воздействие.

Виды выплат на основе акций

В международных стандартах описанные операции регулируются МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе долевых инструментов» (Share-Based Payment).

МСФО (IFRS) 2 подразделяет операции с выплатами на основе акций на три основные группы:

1. Операции на основе долевых инструментов с выплатами долевыми инструментами. По условиям таких операций компания получает товары (услуги) в качестве возмещения за свои долевые инструменты (в том числе акции или опционы на акции).

2. Операции на основе долевых инструментов с выплатами денежными средствами. По условиям подобных сделок компания получает товары (услуги), а взамен принимает на себя обязательства перед поставщиком этих товаров или услуг в сумме, основанной на цене (или стоимости) своих акций или других долевых инструментов.

3. Операции с выбором условий оплаты. Суть таких сделок заключается в том, что компания или поставщик товаров (услуг) име-

ет возможность выбрать способ оплаты за поставленные товары (услуги): денежными средствами или долевыми инструментами.

Согласно положениям стандарта, все суммы по сделкам с использованием долевых инструментов подлежат отражению в отчетности по справедливой стоимости приобретенных в таких сделках товаров или услуг.

Справедливая стоимость долевых инструментов, передаваемых иным лицам, считается равной их цене на фондовой бирже. Если акции компании не имеют официальных биржевых котировок, к определению справедливой стоимости привлекают специализированные профессиональные организации.

Оценка справедливой стоимости вознаграждений, основанных на акциях, обычно осуществляется с использованием моделей оценки опционов. Выбор модели для расчета зависит от сложности структуры плана выплат вознаграждений и требует учета ряда факторов (например, процентной ставки; цены исполнения опциона; текущего курса акций; устойчивости курса акций; ожидаемой продолжительности обращения акций, передаваемых в качестве вознаграждений; величины будущих дивидендов).

Отражение в отчетности условных и безусловных прав на получение долевых инструментов

Права на получение долевых инструментов и/или денежных средств бывают условными и безусловными. Безусловное право чаще всего предполагает, что услуги уже оказаны. Поэтому на дату заключения соглашения о безусловном предоставлении долевых инструментов и/или денежных средств компания признает получение услуг в полном объеме и отражает соответствующие обязательства и/или увеличение уставного капитала у себя в отчетности.

Гораздо большее распространение получили схемы вознаграждения, когда долевые инструменты и/или денежные средства предоставляются на определенных условиях. Если они не выполняются (или сотрудник откажется реализовывать свой опцион), то отраженные обязательства перед сотрудником списываются на прочие доходы компании в том отчетном периоде, когда проведена оценка деятельности сотрудника и вынесено решение о невыплате премии или сотрудник дал гарантированный отказ от приобретения опциона.

Кроме того, оценка подобных сделок зависит от того, является условие предоставления прав рыночным или нет. Если выплаты, основанные на акциях, зависят от ситуации на рынке и курса акций, передаваемых в качестве вознаграждений, то при оценке их справедливой стоимости должна учитываться вероятность передачи прав пользования такими акциями. Если условия выплат не зависят от ситуации на рынке, первоначальная величина расходов определяется на основании предполагаемого количества долевых

Справка

МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе долевых инструментов» (Share-Based Payment) вступил в силу с 2005 года. За время его действия были приняты ПКИ (IFRIC) 8 «Сфера применения МСФО (IFRS) 2» (Scope of IFRS 2), которое применяется к периодам, начинающимся 1 мая 2006 года, ПКИ (IFRS) 11 «МСФО (IFRS) 2 – Группа и операции с собственными акциями» (IFRS 2 Group and Treasury Share Transactions), применяющееся к отчетности с 1 марта 2007 года, а также изменения «Условия наделения правами и аннулирование вознаграждения», применяющиеся к годовой отчетности, начинающейся 1 января 2009 года или позже¹.

инструментов, права на которые вступят в силу. Если фактически число переданных акций отличается от первоначального, величина расходов соответственно корректируется в период передачи прав на акции.

Пример 1

Материнская компания 01.04.06 предоставила топ-менеджерам (генеральным директорам материнской и пяти дочерних компаний) по 100 опционов на акции. Отчетный год компании начинается 1 апреля. Право на приобретение опционов для тех менеджеров, которые останутся работать в компании, а также при условии достижения определенных производственных показателей (условие нерыночное) за период с 01.04.06 по 31.03.08 вступает в силу 31 марта 2008 года. По предварительным оценкам компании, все шесть топ-менеджеров на 31.03.08 должны остаться работниками компании. Справедливая стоимость опциона на дату предоставления оценена в \$10. Цена исполнения каждого опциона – \$8.

¹ Подробнее об изменениях в МСФО (IFRS) 2 см. статью «Последние изменения в МСФО (IFRS) 2» («МСФО: практика применения» 2008, № 3, с. 14). – *Прим. ред.*

Таблица 1 **Расходы компании на опционную программу за 2006–2008 годы (Пример 1)**

Период	Опционы, шт. на 1 чел.	Справедливая стоимость, \$	Количество работников, чел.	Сумма расхода, \$
01.04.06–31.03.07	100	10	6	3000 (100 × 10 × 6 × 1/2)
01.04.07–31.03.08	100	10	4	1000 (100 × 10 × 4 - 3000)

Фактически оказалось, что через год после предоставления опционов два менеджера уволились. Все акции, необходимые для исполнения опционов, были выпущены компанией 31.03.08. Номинальная стоимость акции – \$1.

1. Проводим оценку первоначальных сумм, подлежащих признанию в отчетности.

Справедливая стоимость одного вознаграждения составит \$1000 (100 × 10). Поскольку количество вознаграждений, права на которые вступят в силу исходя из предварительных оценок равно 6, совокупный расход на вознаграждения исходя из предварительных оценок будет равен \$6000.

2. Расчет расходов каждого года представлен в табл. 1. В данном случае по итогам первого года текучки кадров не было, а в следующем году два топ-менеджера были уволены и изменилась стоимость опциона, таким образом, расход на вознаграждения по итогам первого года составит 3000 (100 × 10 × 6 × 1/2), а по итогам второго – 1000 (100 × 10 × 4 – 3000). Заданные показатели эффективности были достигнуты, и 31.03.08 права для четырех топ-менеджеров вступили в силу, опционы были исполнены в апреле 2008 года, и компания выпустила 01.04.08 акции номинальной стоимостью \$1.

3. По итогам произведенных расчетов нужно выполнить следующие проводки, \$.

Отражение расходов компании на 31.03.07, \$:	
Д-т Расходы на вознаграждение работников	3000
К-т Собственный капитал	
(Опционы для сотрудников)	3000
Отражение расходов компании на 31.03.08, \$ тыс.:	
Д-т Расходы на вознаграждение работников	1000
К-т Собственный капитал	
(Опционы для сотрудников)	1000

Эмиссия акций 31.03.08, \$:

Д-т Собственный капитал	
(Опционы для сотрудников)	400
К-т Собственный капитал	
(Акционерный капитал) (400 × 1)	400
Д-т Собственный капитал	
(Опционы для сотрудников)	3600
К-т Собственный капитал	
(Эмиссионный доход)(400 × (10 - 1))	3600

При первоначальном размещении акций (IPO) часто на практике вознаграждение консультантов, обслуживающих размещение акций, может зависеть от роста котировок акций за определенный период времени. Такие операции являются примером операций с денежными выплатами, основанными на акциях, и получили название «предоставление прав на удорожание акций» (ПУА). В данном случае услуги должны признаваться в момент получения и подлежат оценке по справедливой стоимости принятых обязательств, причем справедливая стоимость принятого обязательства при операциях с денежными выплатами подлежит обязательной переоценке на каждую отчетную дату до наступления погашения.

Пример 2

01.01.06 предприятие предоставило банку-андеррайтеру дополнительное вознаграждение в виде ПУА в размере 3% от изменения рыночных котировок 1 млн акций за период с 01.04.06 по 31.03.08 за консультационные услуги, оказываемые в течение этого же периода. Таким образом, права вступили в силу 31.03.08, оплата осуществлена в апреле 2008 года. Стоимость 1 акции на момент предоставления прав – \$7, на 31.03.07 – \$8, на 31.03.08 – \$10.

Таблица 2 Расходы компании на опционную программу за 2006–2008 годы (Пример 2)

Период	Количество акций, тыс. шт.	Изменение стоимости акций, \$	Вознаграждение, %	Сумма расхода, \$
01.04.06–31.03.07	1000	1 (8 - 7)	3	30 000 (1 000 000 × 1 × 3%)
01.04.07–31.03.08	1000	2 (10 - 8)	3	60 000 (1 000 000 × 2 × 3%)

Первоначальная оценка итоговых сумм, подлежащих отражению в отчетности, в данном случае не производится. Определяем расходы каждого года и порядок признания в отчетности (табл. 2).

По итогам произведенных расчетов нужно выполнить следующие проводки.

Отражение расходов компании на 31.03.07, \$:

Д-т Расходы на вознаграждение банка 30 000

К-т Обязательство 30 000

На 31.03.08 выполняется аналогичная проводка, \$:

Д-т Расходы на вознаграждение банка 60 000

К-т Обязательство 60 000

Отражение выплаты вознаграждения банку, \$:

Д-т Обязательство 90 000

К-т Денежные средства 90 000

Отражение в отчетности

Влияние операций на основе долевых инструментов должно находить отражение в балансе, отчете о прибылях и убытках организации, а также в примечаниях к отчетности.

Согласно МСФО (IFRS) 2, выплаты, основанные на акциях, приводят в конечном итоге к соответствующим изменениям в капитале организации:

Д-т Расходная статья (например, трудозатраты, консалтинг, закупки)

К-т Счет собственного капитала (расчет осуществляется долевыми инструментами)

Исключением из этого порядка являются вознаграждения, основанные на акциях, расчеты по которым осуществляются в денежной форме, в сумме, эквивалентной стоимости акций.

Стандарт квалифицирует такие выплаты, как обязательства, а не собственный капитал. Величина этих обязательств на дату возникновения определяется по справедливой стоимости акций с использованием моделей оценки опционов и переоценивается по справедливой стоимости акций на каждую отчетную дату:

Д-т Расходная статья (трудозатраты, консалтинг, закупки)

К-т Торговая (или прочая) кредиторская задолженность (расчет осуществляется денежными средствами и необходимо признание обязательства).

Согласно МСФО (IFRS) 2, компаниям нужно признавать расходы, связанные с выплатой вознаграждений, основанных на долевых инструментах, в течение периода, начинающегося с даты предоставления и заканчивающегося моментом передачи соответствующих прав. ■

СБЛИЖЕНИЕ учета расходов будущих периодов

Игорь Сухарев,

управляющий партнер Бухгалтерского методологического центра

Комитетом по МСФО принято много стандартов, регулирующих различные операции и участки учета. Однако в отличие от РСБУ среди них отсутствует отдельный стандарт, посвященный учету расходов. Дело в том, что затраты, согласно международному учету, могут отражаться только двумя способами: либо как актив, либо в качестве расходов. Соответственно затраты, которые не отвечают критериям признания активов, являются расходами. В РСБУ логика признания расходов другая, поэтому и учет затрат зачастую сильно отличается от принятого в МСФО.

Учет расходов в РСБУ регулируется ПБУ 10/99 «Расходы организации»¹, которое, по сути, является зеркальным отражением ПБУ 9/99 «Доходы организации»². Согласно ПБУ 10/99, расход признается, если компания уверена в том, что она лишилась экономических выгод.

Однако на практике такой уверенности обычно не бывает, поэтому не все расходы можно учесть, основываясь на данном положении. Например, проводя рекламную акцию, компания всегда рассчитывает на повышение доходов, поэтому, согласно РСБУ, считать затраты на нее исключительно оттоком экономических выгод некорректно.

В этой ситуации бухгалтеры зачастую относят их на статью «Расходы будущих периодов» (далее – РБП), не обращая внимания на то, что отражение каких-либо расходов в балансе, по сути, является признанием актива.

В отчетности по МСФО логика другая: если компания не может признать актив, значит, признается расход.

В связи с этими разночтениями в правилах признания расходов при трансформации отчетности каждую сумму, отраженную по статье «Расходы будущих периодов», приходится отдельно идентифицировать и проводить переквалификацию. Для сближения учета нужно при отражении сумм, обычно

¹ Утв. приказом Минфина России от 06.05.99 № 33н. – *Прим ред.*

² Утв. приказом Минфина России от 06.05.99 № 32н. Дополнительно см. статью «Сближение в учете выручки» («МСФО: практика применения», 2008, № 2, с. 50). – *Прим. ред.*

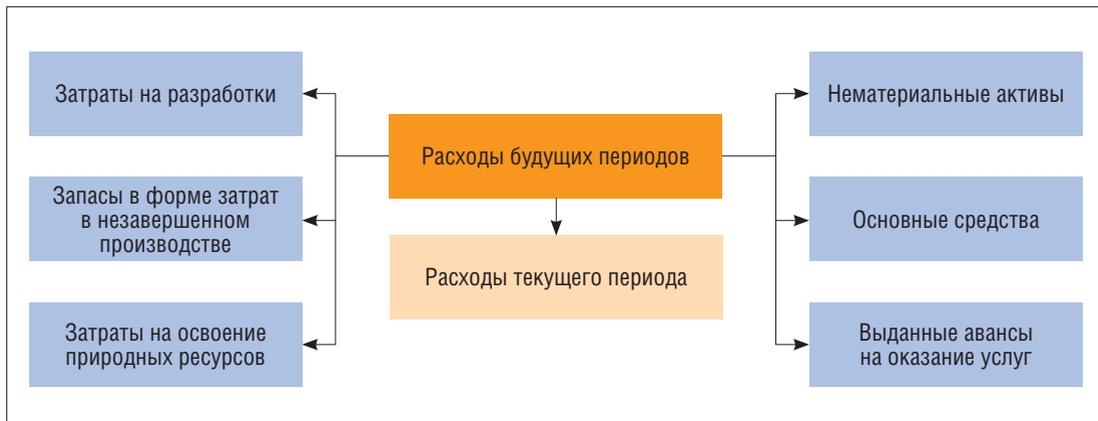


Рисунок 1 **Возможные варианты конкретизации расходов будущих периодов**

относимых в состав РБП, внимательно анализировать каждую операцию и применять критерии признания, описанные в МСФО. В результате бухгалтер сможет отразить их в составе стандартных категорий бухгалтерского учета, не нарушая при этом требования РСБУ. Рассмотрим, какие затраты, традиционно относимые к РБП, можно классифицировать как нематериальные активы, основные средства, запасы, prepaid expenses и т.д., согласно правилам МСФО (рис. 1).

Нематериальные активы и основные средства

Зачастую в составе расходов будущих периодов отражаются программные продукты, используемые организацией, лицензии и т.п. Это связано с тем, что старая редакция ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов»¹, действовавшая до 2007 года, не распространялась на подобные активы. И хотя они, согласно действующей редакции ПБУ 14/2007, могут признаваться в качестве НМА, не все организации провели переаттестацию².

Аналогичная ситуация складывается с затратами на разработки. До недавнего времени они отражались как расходы будущих периодов. Сегодня практика учета изменилась, и в большинстве случаев компании собирают их на затратном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Использование этого счета началось после того, как в Инструкцию по применению Плана счетов в 2003 году была внесена поправка в связи с принятием ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»³. Этот вариант учета близок к МСФО, поскольку, согласно международным стандартам, затраты на разработки являются незаконченным нематериальным активом.

Однако, к сожалению, такой порядок учета применяется не ко всем разработкам, а только к тем, которые формально подходят под определение НИОКР. Например, затраты на разработку и модернизацию программного обеспечения до момента их завершения почти все российские компании учитывают как РБП (если только не списывают их сразу на текущие расходы), хотя к таким затратам вполне логич-

¹ Утв. приказом Минфина России от 16.10.2000 № 91н, действующая редакция положения утв. приказом Минфина России от 27.12.07 № 153н. – *Прим. ред.*

² Дополнительно см. статью «Как сблизить учет нематериальных активов в РСБУ и МСФО» («МСФО: практика применения», 2007, № 6, с. 65). – *Прим. ред.*

³ Утв. приказом Минфина России от 19.11.02 № 115н. – *Прим. ред.*

но и обоснованно было бы применять тот же порядок учета, как и к затратам на НИОКР.

При трансформации отчетности часть РБП, например расходы на техосмотры или техобслуживание самолетов, переводится в состав основных средств¹. Российские бухгалтеры отражают данные затраты как расходы будущих периодов, поскольку они относятся к мероприятию, которое дает эффект в течение длительного периода и нуждается в амортизации, а значит, включать их в текущие расходы было бы неверно. В данном случае для сближения учета специалисты могут вести учет по правилам МСФО, поскольку они точнее отражают суть операции и не противоречат положениям российского учета.

Запасы

Многие компании, занимающиеся оказанием услуг, отражают в составе расходов будущих периодов запасы в форме незавершенного производства. По правилам МСФО (IAS) 2 «Запасы» (Inventories), если компания осуществила затраты на оказание какой-то услуги, но критерии признания выручки еще не выполняются, то они относятся к незавершенному производству. В РСБУ на этот счет четких формулировок нет, поэтому методологически будет верно вести учет как в МСФО, то есть классифицировать данные затраты в качестве запасов.

Еще одним примером, когда осуществленные затраты, несмотря на сложившуюся практику, нужно отражать в составе запасов (а не в РБП), является проведение вскрышных работ², которые ведутся на месторождениях непосредственно перед добычей угля. Особенно в случаях, когда такие работы проводятся регулярно.

Предоплаченные расходы

Одной из традиционных составляющих статьи «РБП» являются авансы на оказание услуг. В отчетности по МСФО они отражаются в балансе по строке «Предоплаченные расходы». Такая формулировка позволяет правильно отразить суть произведенных затрат.

Иногда специалисты относят их в состав дебиторской задолженности, однако это решение не совсем верно, поскольку денежная дебиторская задолженность является финансовым инструментом компании, а авансы к ним не относятся.

Если сумма существенна, то стоит отразить их в отчетности отдельной строкой, назвав ее, как и в МСФО, «Предоплаченные расходы», «Авансы по услугам» или аналогичным термином, отражающим сущность актива.

Расходы текущего периода

Зачастую в составе расходов будущих периодов отражаются затраты на освоение природных ресурсов. Это наиболее спорная статья как в МСФО, так и в РСБУ. И хотя в международных стандартах существует специальный МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» (Exploration for and Evaluation of Mineral Resources), он позиционируется Комитетом по МСФО как временный. Дело в том, что многие положения стандарта, в частности правило капитализации затрат на освоение природных ресурсов в составе активов, были приняты Комитетом по МСФО только под влиянием общемировой практики и в будущем будут пересматриваться.

В российском учете организации отражают такие затраты либо в составе РБП, либо как

¹ Дополнительно см. статью «Особенности учета ОС в авиакомпаниях» («МСФО: практика применения», 2008, № 2, с. 44). – Прим. ред.
² Вскрышные работы – это работы по удалению горных пород, находящихся над полезным ископаемым при открытой разработке. – Прим. ред.

Путаница в понятиях – путаница в учете

Часто сложности и путаница в учете возникают из-за того, что специалисты отождествляют понятия «расходы» и «затраты». Во многом этому способствуют российские ПБУ, как принятые, так и находящиеся на рассмотрении. Разграничив эти понятия, организации могут решить массу учетных вопросов как при ведении российского учета, так и при сближении учетных политик по МСФО и РСБУ.

Наряду с активами, обязательствами, капиталом и доходами расходы являются элементом финансовой отчетности, то есть абстрактной категорией, обозначающей определенную информацию.

Расходы нельзя «фактически осуществить», поскольку это всего лишь квалификация. Фактически осуществленными можно рассматривать только затраты. Они, как и расходы, яв-

ляются оттоком экономических выгод, однако в отличие от расходов могут не приводить к уменьшению капитала, так как компания может получить эквивалентный приток выгод. Если он не эквивалентен и компания не может признать актив, за который заплатила, то такие затраты признаются расходами. Таким образом, компания, фактически осуществившая затраты, может их признать в качестве актива либо в качестве расхода.

Если объект учета не относится к какой-либо стандартной категории, описываемой в МСФО или РСБУ, то не стоит пытаться все равно включить его, например, в РБП. Лучше назвать объект именем, наиболее точно отражающим его суть, и показать в отчете отдельной строкой. Это позволит сделать отчетность более информативной, а значит, более полезной для пользователей.

прочие внеоборотные активы. Оба способа неверны, поскольку не дают пользователю информации о характере данного объекта. По общим принципам МСФО затраты на разведку и оценку месторождения должны списываться на расходы периода, поскольку на момент их осуществления у компании еще нет уверенности в будущих выгодах, а значит, не должно быть и капитализации. Однако, поскольку МСФО (IFRS) 6 разрешает в данном случае отступить от общих принципов МСФО и все-таки признать актив, в российском учете можно поступить так же. Только при этом необходимо назвать этот актив «Затраты на разведку и оценку минеральных ресурсов» или похожим образом, и тем самым проинформировать пользователя отчетности о том, что от данного актива выгоды являются лишь «возможными», а не «вероятными».

Еще одной важной составляющей расходов будущих периодов являются затраты на рекламу (например, прокат роликов по те-

левидению), мероприятия по привлечению покупателей, обучение сотрудников и т.д. Согласно МСФО, если компания не может доказать наличия контроля и других признаков признания активов, то подобные затраты должны списываться на расходы текущего периода.

Но если при оплате обучения компания и сотрудник заключают договор (например, с использованием заемных схем, согласно которым работник должен в будущем вернуть существенную часть затрат, если только не отработает в компании значительной срок), то таким образом компания приобретает контроль над активом. В данном случае операцию можно считать кредитованием и при существенности сумм показать в отчетности отдельной строкой «Кредиты под обучение, подлежащие аннулированию в будущем». Если схема, обеспечивающая компании контроль, не используется, то затраты должны относиться на расходы текущего периода. ■

ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ на услуги по трансформации отчетности в соответствии с МСФО

Мы продолжаем серию статей, посвященных системе ценообразования на услуги по МСФО, оказываемые аудиторско-консалтинговыми компаниями. Недавно мы опубликовали материал, посвященный стоимости аудита отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами¹. В этом номере рассмотрена система ценообразования на услуги по трансформации отчетности в соответствии с МСФО.

Стоимость услуг на трансформацию отчетности формируется прежде всего исходя из трудозатрат специалиста, который этим занимается. На расчет трудозатрат, а следовательно, итоговую стоимость услуг обычно влияет несколько факторов: подготовка консолидированной отчетности или индивидуальной отчетности одной компании, наличие операций, учет которых по МСФО отличается от порядка учета по РСБУ, состояние системы внутреннего контроля в компании, готовила ли компания отчетность по международным стандартам раньше, имеются ли в компании собственные специалисты, которые будут принимать участие в подготовке отчетности по МСФО, а также общий уровень компетен-

тности и профессионализма сотрудников как в рамках, так и вне бухгалтерии, и прочие. При этом **Евгений Самойлов**, генеральный директор ООО «Бейкер Тилли Аудит», советует иметь в виду, что «полученная сумма коммерческого предложения впоследствии может существенно корректироваться в силу рыночной ситуации на конкретный момент, в том числе в зависимости от сроков выполнения и сезонности работ (проекты в пик сезона, конечно же, оплачиваются по повышенным ставкам)».

Стоимость услуг может варьироваться и в зависимости от степени сложности трансформации отчетности. По словам **Евгения Самойлова**, «наиболее трудоемкие операции

¹ См. статью «Система ценообразования на аудит отчетности по МСФО» («МСФО: практика применения», 2008, № 3, с. 90). – Прим. ред.

связаны с пересчетом стоимости основных средств и нематериальных активов, а также раскрытием информации по финансовым активам и обязательствам, поэтому понимание объемов и разнообразия данных объектов учета влияет на время, затрачиваемое на подготовку отчетности. Например, к удорожанию стоимости трансформации приводит применение введенного в 2007 году МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» (Financial Instruments: Disclosures), требующего раскрытия большого объема дополнительной информации. Новые требования стандарта не всегда известны заказчикам, поэтому на практике встречаются ситуации, когда компания или ее консультант своевременно не представляют необходимые раскрытия. Это ведет к необходимости формирования оговорки в части соответствия отчетности МСФО либо изменению сроков подготовки отчетности и, следовательно, аудиторского заключения, поэтому заказчики услуг по трансформации должны обращать внимание на тот факт, что все раскрытия в части МСФО (IFRS) 7 включены в объем работ и будут своевременно подготовлены. Наличие у компаний лизинговых операций либо долгосрочных контрактов, по которым возможно применение МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда» (Construction Contracts), также существенно увеличивают объем работ по трансформации. Нередко рост трудозатрат связан с наличием операций со связанными лицами (например, выдача или получение займов), которые, как правило, осуществляются не на рыночных условиях, следовательно, требуют иной оценки в отчетности по МСФО».

«Для проведения трансформации желательнее привлекать аудиторские фирмы, работающие под брендом международных сетей. Однако, – обращает внимание **Яна Менчинская**, руководитель департамента международной финансовой отчетности ГК «Нексия Пачоли», – при выборе аудиторской

компании следует учитывать тот факт, что по принципу независимости аудиторские компании, в том числе и «большая четверка», не могут оказывать клиентам одновременно услуги по проведению трансформации и аудиту отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО».

Рассмотрим подробнее, каким образом перечисленные выше факторы влияют на трудозатраты и соответственно итоговую стоимость контракта на трансформацию отчетности по МСФО.

Подготовка консолидированной отчетности

По словам **Яны Менчинской**, «чем больше компаний в группе, тем выше будут трудозатраты, и, следовательно, цена услуг по трансформации». Кроме того, отмечает **Евгений Самойлов**, стоимость услуг «напрямую зависит от того, составляется ли группой сводная отчетность по национальным стандартам (осуществляется ли сверка расчетов между компаниями группы, регламентированы ли процедуры по элиминации выявляемых отклонений в части внутригрупповых оборотов, корректируется ли нереализованная прибыль). Если заказчик самостоятельно не занимается консолидацией и подготовкой сводной отчетности, консультанты вкладывают существенно больше времени на проведение работ, которое, помимо самой консолидации, включает выверку внутригрупповых оборотов, сбор дополнительной информации и согласование ее с менеджментом клиента. При этом одним из самых сложных моментов становится составление сегментной отчетности. Компании, планирующие публичные размещения своих долевых или долговых ценных бумаг, обязаны раскрывать информацию по сегментам. Нередко подготовка сегментной информации занимает не меньше времени, чем транс-

формация данных бухгалтерского учета и проведение консолидационных процедур. Сложность работы по сбору сегментной отчетности зависит, во-первых, от уровня аналитического учета по сегментам в фискальном бухгалтерском учете, во-вторых, от юридической структуры холдинга и того, насколько данные по отдельным юридическим лицам могут быть полностью или частично включены в тот или иной сегмент».

Качество учета по РСБУ

Этот параметр также имеет существенное влияние на трудозатраты специалиста, проводящего трансформацию, поскольку от совершенства учетных систем по РСБУ будет зависеть трудоемкость трансформационных процедур. По словам **Максима Савостьянова**, партнера компании «Эрнст и Янг», «это повлияет на то, насколько просто можно будет получить информацию в требуемых аналитических разрезах». **Яна Менчинская** считает, что на цену услуг влияет наличие у компании «операций, учет которых по МСФО отличается от порядка учета по РСБУ. К ним относятся, например, выполнение организацией договоров строительного подряда, финансовой аренды, ведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, наличие значительных финансовых активов и финансовых обязательств, пенсионных планов и др. Существенное влияние на цену услуг оказывает также факт переоценки основных средств и других капитальных вложений».

Наличие в компании собственных специалистов

Немаловажным является то, есть ли в компании специалисты, которые будут принимать участие в трансформации отчетности, и готовность других сотрудников бухгалтерии и прочих связанных с этим процессом служб

оказывать помощь и предоставлять необходимую информацию. По словам **Максима Савостьянова**, «для подготовки отчетности по МСФО потребуется информация от других подразделений (например, оценка состояния дебиторской задолженности – для целей формирования резервов, данные для определения средней ставки заимствования по компании – для дисконтирования долгосрочной задолженности), прочая информация, получаемая от финансовых, коммерческих и производственных служб, необходимая для формирования различных резервов, расчета обесценения активов, и т.д.».

Качество системы внутреннего контроля

Этот параметр также не в последнюю очередь влияет как на качество подготавливаемой отчетности, так и на время ее создания, а следовательно, на снижение трудозатрат консультантов, поскольку, как считает **Яна Менчинская**, от того, насколько хороша система внутреннего контроля в компании, зависит «качество учета и предоставляемой консультантам информации, понимание отдельными работниками бухгалтерий возложенных на них задач при подготовке трансформационных таблиц, оперативность решения проблемных и спорных ситуаций и многие другие вопросы».

Прочие факторы

Помимо перечисленных, на трудозатраты влияют другие составляющие, которые каждая компания-консультант определяет для себя самостоятельно.

Например, по словам **Светланы Луговской**, руководителя отдела международной отчетности ЗАО «ЦБА», «определение стоимости услуг в нашей компании по трансформации, а также консолидации отчетности осуществляются на основании внутренней

методики расчета трудозатрат. Расчет проводится по данным анкеты, которая заполняется заказчиком. Информация в анкете группируется по блокам: основные средства, лизинг; нематериальные активы и расходы будущих периодов и прочее. Например, в анкете содержатся вопросы:

- по основным средствам: количество объектов ОС, в том числе недвижимость;
- по НМА и расходам будущих периодов: перечень и количество объектов;
- по лизингу: количество объектов, полученных в лизинг, и спецификаций по нему.

Затем определяется состав и число специалистов, которые предположительно будут участвовать в проекте. Квалификация этих специалистов также влияет на стоимость услуг. Стоимость трансформации отчетности во многом зависит и от состояния бухгалтерского учета и учетных регистров компании. Если в компании учет до сих пор ведется вручную, то стоимость услуг, несомненно, будет выше.

Многие аудиторско-консалтинговые фирмы обращают внимание на тот факт, составляла ли компания отчетность по МСФО ранее или делает это впервые. **Максим Савостьянов** считает, что «первое применение МСФО всегда обходится намного дороже, поскольку, во-первых, у компании еще нет опыта и наработанных процедур, во-вторых, существует значительный дополнительный объем работ по первому применению (формированию входящих остатков), в-третьих, компании, скорее всего, придется прибегнуть к помощи независимых оценщиков для определения справедливой стоимости основных средств на дату перехода на МСФО. Учитывается и специфика деятельности компании, а также есть ли необходимость разработки полного комплекса методических материалов (учетной политики по МСФО, методологии трансформации, методологии консолидации и т.п.) для последующей самостоятельной подготовки отчетности по МСФО на регулярной основе

или от консультанта требуется исключительно помощь в подготовке отчетности на определенную дату».

Как снизить затраты на трансформацию

Для того чтобы компании – заказчики услуг по трансформации отчетности в соответствии с МСФО хорошо себе представляли, как формируется цена на такие услуги и как ее снизить, специалисты аудиторско-консалтинговых фирм поделились своим мнением.

По словам **Максима Савостьянова**, не зная ситуации в конкретной компании, сложно дать универсальные рекомендации. Однако «в целом, если компании необходимо готовить отчетность по МСФО на регулярной основе, то есть смысл стремиться как можно скорее перейти на подготовку отчетности силами своих специалистов. Для этого необходимо создать и отладить систему подготовки такой отчетности, включая методологические и технические аспекты (разработка учетных политик, методик трансформации и консолидации, доработка плана счетов, выбор и внедрение нового программного обеспечения либо доработка существующего). При всей важности решения методологических задач начинать нужно с формирования команды, способной эту систему поддерживать. Во-первых, это позволит существенно сократить трудозатраты (а значит, и стоимость услуг) консультантов на помощь в решении методологических и технических задач, а во-вторых – обеспечить преемственность работы. Ведь консультанты рано или поздно закончат свою работу, и желательно, чтобы на момент их ухода у компании-клиента уже была сформирована рабочая группа, которая смогла бы осмысленно принять у консультантов выполненные работы и перенять опыт, знания и наработки. Перед переходом на МСФО есть смысл «навести порядок» в учете по

РСБУ – стандартизировать учетные принципы и практики (если речь идет о группе компаний), по мере возможности унифицировать используемые системы и планы счетов. Все это позволит сократить затраты как на проведение единовременной трансформации отчетности силами консультантов, так и на мероприятия, связанные с переходом на самостоятельную подготовку отчетности на регулярной основе».

Светлана Луговская добавляет, что снизить затраты можно, имея «в наличии в электронном виде информацию, необходимую для составления трансформационных таблиц. Например, часто компании относятся небрежно к заполнению карточек на каждое основное средство в базе «1С» либо не хранят историческую информацию по объектам учета, в результате требуются дополнительные усилия со стороны консультанта, чтобы восстановить необходимые сведения. Кроме того, трудоемкость и стоимость трансформации может быть снижена, если компания предварительно закажет проведение диагностики и разработку рекомендаций по ее результатам, позволяющих подготовить необходимую информацию для трансформации отчетности самостоятельно».

Яна Менчинская отмечает, что «переход на МСФО – очень непростой и достаточно длительный процесс. Если речь идет о подготовке консолидированной отчетности группы

компаний, то предварительно необходимо проанализировать периметр консолидации, то есть выявить материнскую компанию, имеющую контроль над другими компаниями группы, и четко определить список компаний, которые должны быть включены в эту отчетность. Если в группе есть непрофильные предприятия, не приносящие доходов и не имеющие значительных активов, то от них лучше избавиться. И делать все это лучше до даты перехода на отчетность по МСФО, так как существенные изменения структуры группы (приобретение и продажа компаний, изменение видов бизнеса) в периоде составления отчетности по МСФО приводят к значительному увеличению затрат на трансформацию. Помимо оптимизации структуры группы, на этапе подготовки к переходу на МСФО необходимо проанализировать учетную политику предприятий по РСБУ и попытаться максимально сблизить ее там, где это возможно, с принципами МСФО. Учетная политика должна быть единой для всех компаний группы».

Евгений Самойлов рекомендует «заранее планировать работу по трансформации отчетности. Подготовка входящего баланса, сравнительной информации вполне возможна до завершения финансового года – в то время, когда аудиторы и консультанты имеют больше возможностей для того, чтобы предложить услуги по наиболее комфортным для клиента финансовым условиям». ■

ПОДГОТОВКА к первому применению МСФО: работа с консультантами

Екатерина Кулага,

заместитель директора департамента по МСФО ЗАО «АКГ «РБС»

При подготовке первой отчетности по МСФО многие компании, даже имея в штате сотрудников, обладающих необходимыми знаниями, предпочитают привлекать консультантов. Правильно определив цели составления отчетности и своевременно решив организационные вопросы как на этапе переговоров, так и в процессе аудита готовности компании к составлению первой консолидированной отчетности, компания сможет избежать массы проблем в будущем.

Определение целей

Прежде чем заключать договор с консультантами, компания должна определить цель составления отчетности по МСФО.

Если компания планирует проведение IPO, то необходимо выяснить требования биржи к финансовой отчетности и аудиторскому заключению. Скорее всего, понадобится отчетность, содержащая сравнительную информацию за три последних года, и безусловно положительное аудиторское заключение, выданное одной из компаний «большой четверки».

При получении кредита в банке необходимо согласовать требования к отчетности с предполагаемым банком-кредитором. Хотя обычно заключение аудитора из «большой четверки» не требуется, иногда банки накладывают ограничения на выбор аудиторской

организации. Поэтому лучше узнать об этом заранее.

Если отчетность составляется для акционеров, то требования к ней формулируют собственники или высшее руководство компании, а выбор аудитора, как правило, зависит от финансовых возможностей группы и планов на перспективу. Иногда компании не проводят аудит полученной отчетности, что, с одной стороны, экономит ресурсы, а с другой – может привести к тому, что ошибки, допущенные консультантами, останутся незамеченными и в дальнейшем приведут к нежелательным для компании последствиям.

Личный опыт

Ольга Чернышова, финансовый контролер
ОАО «Нидан Соки» (Москва)

Среди основных вопросов, на которые нужно ответить любой компании, решившей для пер-

вого составления отчетности по МСФО воспользоваться услугами консультантов, можно выделить следующие:

- каковы цели составления отчетности и ее пользователей;
- каков период времени, в течение которого компания намерена пользоваться услугами консультантов. Если она планирует в дальнейшем обходиться собственными силами, то обучение персонала нужно начинать до работы с консультантами;
- кто будет представлять отчетность аудиторам: консультанты или специалисты компании.

Выбор консультанта и аудитора

Если предполагается аудит отчетности по МСФО, то аудитора нужно выбирать одновременно с консультантами. Дело в том, что согласно Федеральному закону от 07.08.01 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» консультанты, принимавшие участие в составлении отчетности, не могут проводить ее аудит.

Кроме того, нужно заранее узнать сроки, в которые будет проводиться аудит, и выяснить, сможет ли консультант при имеющихся в его распоряжении ресурсах выполнить работу за отведенный период.

Личный опыт

Ольга Чернышова, финансовый контролер ОАО «Нидан Соки» (Москва)

Если у компании нет средств для приглашения к сотрудничеству крупных консалтинговых компаний и принято решение воспользоваться услугами не очень известной фирмы, то в процессе переговоров нужно попросить ее представителей не просто назвать компании, в которых была проведена аналогичная работа, но и предоставить пакет аудированной отчетности. Кроме того, следует поинтересоваться, знакомы ли консультанты с информационной учетной системой, функционирующей в компании, иначе часть времени уйдет на обучение.

При заключении договора желательно разбить планируемую работу на этапы, определить сроки их выполнения и перечень документов, которые должны быть готовы по окончании каждого этапа.

Виктория Москаленко, начальник сектора консолидированной отчетности централизованной бухгалтерии ОАО «Новошип» (Новороссийск)
При выборе консультантов необходимо обратить внимание на следующие моменты:

- наличие у компании лицензии и квалифицированного персонала для выполнения данного вида услуг;
- опыт составления отчетности по МСФО;
- возможность заключения договора на обучение персонала компании.

Елена Бугайцова, финансовый директор «Бразерс и Компания» (Москва)

При заключении договора с консультантами нужно четко оговорить сроки окончания работ, предусмотреть штрафы за их нарушение по вине консультантов и постараться минимизировать штрафы за несвоевременное предоставление информации со стороны компании. Нужно учесть, что на этапе переговоров консультанты, как правило, называют стоимость работ без НДС, поэтому, прежде чем соглашаться на какие-либо условия, рассчитайте стоимость услуг с учетом налога.

Формирование рабочей группы и распределение работ

До начала работ по составлению отчетности руководству компании необходимо назначить из числа сотрудников ответственного за проект. Он будет основным связующим звеном между консультантами и специалистами группы. В его задачи входят:

- контроль сроков выполнения проекта;
- утверждение учетной политики по МСФО;
- организация выполнения необходимых для составления отчетности работ (например, оценки активов);

- обеспечение взаимодействия между консультантами и сотрудниками компании в процессе сбора информации.

Поэтому он должен не только разбираться в российском бухгалтерском учете, МСФО и специфике бизнеса, но и обладать организаторскими способностями и иметь «вес» в компании.

Затем необходимо решить, кто из специалистов компании будет участвовать в составлении отчетности вместе с консультантами. В зависимости от этого будет распределяться общий объем работ между членами рабочей группы. Специалисты компании, участвующие в работе с консультантами, смогут впоследствии давать необходимые пояснения аудиторам, а затем сами составлять отчетность.

На этом же этапе руководство группы компаний и консультанты должны определить, кто из сторон будет нести ответственность за проверку достоверности показателей российской отчетности. Если выполнение этих обязанностей возьмут на себя консультанты, стоимость их услуг возрастет.

Аудит готовности группы к составлению отчетности

На данном этапе уточняются объем и график работ, подготавливается необходимая методологическая база:

- определяется структура группы компаний и дата перехода на МСФО;
- оценивается уровень существенности статей отчетности;
- производится диагностика регистров российского бухгалтерского учета;
- разрабатываются единая учетная политика и план счетов группы компаний;
- выявляются основные участки трансформации;
- проверяется уровень согласованности внутригрупповых оборотов.

Если в процессе аудита готовности консультанты выявят факторы, которые могут препятствовать составлению отчетности по МСФО (например, запутанная структура группы, отсутствие данных), они должны предложить пути их устранения.

Рассмотрим, с какими трудностями чаще всего сталкиваются компании на данном этапе.

Определение структуры группы компаний и даты перехода на МСФО

При определении структуры группы для составления отчетности по МСФО необходимо иметь данные обо всех дочерних, зависимых и совместно контролируемых компаниях, входивших в группу, за несколько предыдущих отчетных периодов (перечень, доли владения, даты их изменений). На данном этапе чаще всего сталкиваются со следующими проблемами:

- у группы нет материнской компании либо их несколько (тогда структура называется холдингом);
- согласно МСФО в группу входит больше компаний, чем рассчитывало ее руководство, и необходимо внести корректировки в сроки и объем работ, а также проверить, как отразится на консолидированной отчетности включение дополнительных данных;
- установить наличие контроля или существенного влияния над компанией можно, только применяя профессиональное суждение, которое лучше заранее согласовать с аудитором.

Личный опыт

Елена Бугайцова, финансовый директор «Бразерс и Компания» (Москва)

При оценке готовности группы к составлению отчетности по МСФО специалистам компании необходимо оценить прозрачность ее юридической структуры. Это важно для принятия решения об уровне консолидации отчетности. Зачастую структура бывает настолько сложная, что выявить конечную материнскую компанию

невозможно. Иногда сложности возникают при установлении связей между компаниями группы, выделении различных видов бизнесов или выявлении отношений «головная-дочерняя». Тогда требуется применение профессионального суждения и согласование его с будущими аудиторами. В таких случаях иногда консультанты требуют представления официального письма за подписями конечных бенефициаров, подтверждающего принадлежность спорных компаний к группе. Чтобы избежать подобных ситуаций, лучше заранее проанализировать имеющуюся структуру и при необходимости изменить ее. Однако при этом нужно учесть, что чем больше компаний будет включено в консолидированную отчетность, тем дороже будут стоить услуги консультантов. Например, в компаниях «большой четверки» стоимость включения в консолидированную отчетность только что открытой компании, не ведущей деятельность (так называемой нулевой), достигает \$12–15 тыс. Поэтому при реорганизации структуры необходимо учитывать не только выгоды от ее прозрачности при аудите, но и дополнительные расходы при составлении отчетности. Затем необходимо оценить прозрачность бизнес-процессов компании и зон ответственности. Если она невысока, то провести анализ имеющихся данных будет довольно сложно, а значит, увеличатся сроки составления отчетности и аудита. Желательно заранее формализовать и задокументировать все бизнес-процессы компании, иначе аудиторское заключение может содержать ряд оговорок о наличии управленческих рисков.

Кроме того, необходимо оценить имеющиеся трудовые, временные и информационные ресурсы. Понять, готов ли финансовый департамент к увеличению документооборота (поскольку консультантам потребуется множество расшифровок, копий документов, сверок с контрагентами и т.д.), а также сопровождению аудита.

При определении даты перехода нужно учесть, что согласно МСФО (IFRS) 1 «Пер-

вое применение МСФО» (First-time Adoption of International Financial Reporting Standards) первая отчетность по МСФО должна содержать сравнительную информацию хотя бы за один год. Таким образом, если первая финансовая отчетность по МСФО формируется за 2007 год, то консультанты должны составить три консолидированных баланса (на 31.12.05, 31.12.06 и 31.12.07) и два консолидированных отчета о прибылях и убытках (за 2006 и 2007 годы).

При этом если материнская компания была создана после 31.12.05, то финансовая отчетность будет составляться с момента ее создания, а данные дочерних компаний включаться с момента их приобретения.

Наиболее распространенными проблемами на этом этапе являются частые изменения в структуре группы за период, предшествующий дате перехода на МСФО, а также наличие сложных и нетипичных операций.

Если за два года до составления первой отчетности в группу входило большое количество компаний, а впоследствии структура упростилась, то консультанты могут посоветовать перенести дату перехода на год позже. Это избавит от трансформации данных большого числа компаний, уже не оказывающих влияния на деятельность группы, раскрытия возможных нежелательных финансовых результатов, а также сократит объем и стоимость работ.

Оценка уровня существенности статей

На данном этапе определяется число компаний, по которым будет проводиться трансформация. Если группа велика, а часть входящих в нее компаний имеют низкую стоимость активов и обязательств и финансовые результаты, не оказывающие существенного влияния на результат группы в целом, то их данные не трансформируют.

Затем выявляют круг операций и статей, учет которых по РСБУ и МСФО отличается,

но пересчет не потребует ввиду незначительности их влияния на общий финансовый результат группы, а также объекты учета, которые потребуют проведения дополнительных работ (например, оценки ОС, расчета пенсионного фонда). Выбор актуария и оценщика также должен быть согласован с аудитором.

Диагностика регистров российского бухучета

Консультанты должны изучить бухгалтерские системы компаний группы и определить «узкие места» в системе бухучета, которые могут затруднить или сделать невозможным составление отчетности по МСФО.

Чаще всего выявляются следующие проблемы:

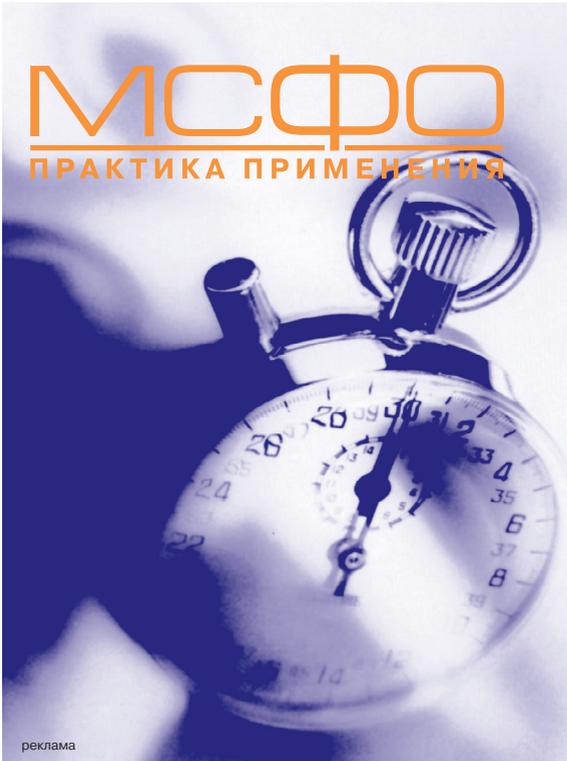
- не учитывалась необходимая внутренняя или внешняя информация;
- нет необходимых оценочных показателей;
- компании не вели бухгалтерский учет;

- бухгалтерская система компаний не позволяет выгружать данные в приложения (например, в MS Excel), в которых консультанты осуществляют трансформацию.

Для трансформации и составления отчетности по МСФО нужны достаточно подробные аналитические расшифровки по всем счетам бухгалтерского учета. Если их нет, то работникам бухгалтерии придется заново обработать информацию с учетом требуемого уровня аналитики. Если компании группы применяют упрощенную систему налогообложения и не ведут бухучет, то его придется восстановить.

Помимо бухгалтерских, понадобятся другие данные. Например, для расчета резерва на ликвидацию нефтяных скважин необходимо знать показатели стоимости ликвидации скважин в текущих ценах и оценочные сроки ликвидации.

Если бухгалтерская система компаний, входящих в группу, не позволяет осуществ-



МСФО
 ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

Вовремя не доставлен журнал?

звоните: (495) 933-55-16

факс: (495) 933-55-17

пишите: service@bmcom.ru

реклама

влять выгрузку данных в MS Excel, то до начала трансформации ее нужно соответствующим образом доработать.

Все выявленные недостатки системы бухгалтерского учета, которые затрудняют или делают невозможным составление отчетности по МСФО, консультанты должны описать в отчете руководству группы, дать рекомендации по исправлению недостатков, а также по сбору недостающей информации.

Разработка единой учетной политики группы и единого плана счетов

Для выработки единой учетной политики членам рабочей группы необходимо проанализировать операции всех компаний, входящих в группу, просчитать возможные варианты учета и принять такую учетную политику, которая учитывала бы особенности каждой компании группы и позволяла предоставить пользователям отчетности наиболее достоверные данные.

Поскольку учетная политика группы по международным стандартам является основой для дальнейшей трансформации, то консультанты должны по возможности сблизить ее с учетными политиками компаний по РСБУ – это уменьшит количество трансформационных корректировок и сократит сроки подготовки отчетности.

Если в МСФО не сформулирован четкий подход к отражению каких-либо операций в финансовой отчетности и требуется применение профессионального суждения, то консультанты должны согласовать его с аудитором.

Выявление основных участков трансформации

На этом этапе консультанты определяют основные операции и статьи, подлежащие трансформации. Например, всегда пересчитывается учет договоров лизинга, дисконтируется долгосрочная задолженность. Для этого консультанты разрабатывают специальные трансформационные таблицы.

Выявление уровня согласованности внутригрупповых оборотов

Для определения уровня согласованности внутригрупповых оборотов выполняется выборочная сверка задолженностей компаний друг другу. Она проводится по данным бухгалтерского учета и ее результатом является матрица взаимных задолженностей.

При необходимости работникам компаний группы необходимо будет провести работу по урегулированию разногласий, которые могут возникнуть при сверке взаиморасчетов.

Отчет по итогам аудита готовности

Результатом аудита готовности является отчет руководству группы, в котором указываются все существенные факторы и недостатки, обнаруженные на данном этапе. Отчет должен включать:

- описание структуры группы и ее изменений за отчетные периоды;
- рекомендации по выбору даты перехода на МСФО;
- оценку уровня существенности;
- перечень проблемных участков системы российского бухгалтерского и управленческого учета;
- описание основных участков трансформации;
- характеристика согласованности внутригрупповых расчетов;
- описание единой учетной политики и плана счетов по МСФО.

Кроме того, в отчете должны быть даны рекомендации по осуществлению операций, которые требуются для составления отчетности по МСФО, но еще не сделаны (оценка активов, сбор необходимой информации, изменение структуры группы), уточнены объем и сроки работ, скорректирована стоимость, определенная на этапе переговоров. ■

КАК исправить ошибку в финансовой отчетности

Оксана Темченко,

директор Приморского института аудита и предпринимательства,
канд. экон. наук

В соответствии с международными стандартами аудита обязанности по предотвращению и обнаружению ошибок возлагаются на руководство компании, а их исправлением обычно занимаются специалисты по МСФО. Процесс этот не так прост, как кажется, – зачастую приходится анализировать новую информацию, выполнять большое количество расчетов, кроме того, нужно не просто определить новые значения, но и правильно отразить их в отчетности и примечаниях.

Правила исправления ошибок в отчетности описаны в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors). Под ошибкой понимают непреднамеренное неверное действие. В финансовой отчетности она может представлять собой:

- арифметические просчеты или описки в учетных записях либо данных бухгалтерского учета;
- упущение фактов или неверную их интерпретацию;
- неправильное применение учетной политики.

Основным критерием, определяющим необходимость исправления ошибки, является ее существенность, которая оценивается для каждой ошибки и их совокупности за период. При этом информация считается существенной, если ее отсутствие или искажение

может повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности.

Существенность зависит от объема и характера искажений и в каждом конкретном случае является предметом профессионального суждения. На практике чаще всего ошибки связаны с операциями со связанными сторонами, судебными делами, несоблюдением законов и нормативных актов, предъявленными компании штрафами, а также с операциями или корректировками, которые могут изменить финансовые результаты, показатели доходности, значимых сегментов бизнеса, размеры компенсационных выплат руководящему составу и др.

Личный опыт

Елена Волкова, ведущий специалист департамента международной отчетности ОАО «Объединенная химическая компания «УралХим» (Москва)

Одним из сложных участков учета, на котором часто допускаются ошибки при составлении

отчетности, является расчет и признание отложенных налогов. Часто специалисты неверно классифицируют временные и постоянные разницы, не рассчитывают отложенный налог по внутригрупповым проводкам. Кроме того, в примечаниях по налогу на прибыль довольно сложно правильно рассчитать налоговый эффект по компаниям, в которых ставки налога на прибыль отличаются от используемой в материнской.

Из-за сложностей в расчетах также возникают ошибки при раскрытии примечаний по объединению бизнесов. При их подготовке для самоконтроля специалисты по МСФО могут проверять, сходятся ли суммы, отраженные в отчете о движении капитала, с представленными в отчете о движении денежных средств.

Юлия Хрипенникова, главный бухгалтер представительства «Баселл Сейлз энд Маркетинг Компани Б.В.» (Москва)

Ошибки могут быть связаны с неверными расчетами, умышленным искажением данных или сокрытием каких-либо неблагоприятных фактов деятельности для получения более привлекательной отчетности. В процессе ее подготовки возникают технические ошибки: неверная корреспонденция счетов, сбои в работе компьютерной программы, математические ошибки в расчетах дисконтированных сумм для отражения долгосрочных обязательств.

Могут возникать принципиальные ошибки, связанные с незнанием стандартов, их неверным толкованием или нарушением принципов составления отчетности. Например, часто не выполняется принцип преобладания содержания над формой при отражении сделок купли-продажи товаров, по существу являющихся операцией предоставления займа. Иногда неверно отражают переоценку активов, неправильно рассчитывают первоначальную стоимость инвестиционного имущества, часто ошибаются при квалификации договоров аренды.

Финансовая отчетность также считается выполненной с нарушением стандартов при нераскрытии полной информации, применении

неверного подхода при формировании и списании резервов, определении момента признания выручки, неравномерном признании доходов и расходов.

Специалисты могут использовать неверный подход в случаях, когда необходимо применить профессиональное суждение и определить оценочные показатели (например, о сроке полезного использования имущества, справедливой стоимости активов, чистой стоимости реализации, величины безнадежных долгов, обязательств по гарантийному обслуживанию).

При этом следует отличать пересмотр оценок в связи с поступлением новой информации и изменившимися условиями деятельности от изначально неверно избранного подхода к учету. В первом случае пересмотр оценки не ведет к появлению ошибки и ее исправлению, а изменение учитывается перспективно. Во второй ситуации требуется ретроспективное исправление.

Надежда Горина, старший специалист по МСФО компании «Сибирь Энерджи Пи эл Си» (Москва)

При составлении отчетности допускаются разные ошибки: по незнанию и из-за невнимательности. Чаще и больше всего их встречается при первом составлении отчетности из-за недостаточного знания специфики предприятия и так называемых сложных мест учета. При первом применении еще не всегда до конца ясно, как и что отражать в финансовом отчете.

В моей практике встречались ошибки, допущенные в результате не только неправильной трактовки события и, как следствие, применения неверного стандарта финансовой отчетности, но и банальной небрежности в употреблении математических знаков «+», «-», «%». Нередки также ошибки, относящиеся к отражению основных средств, нематериальных активов (переоценке, начислению амортизации, продаже, списанию, определению сроков полезного использования и т.д.). Часто встречаются ошибки, обусловленные наличием в компании разных видов деятельности и

сложностями с их отражением в финансовой отчетности.

При этом не всегда очевидно, какие последствия может иметь та или иная ошибка. Поэтому специалистам по МСФО в первую очередь нужно оценить вероятность принятия неверного решения руководством компании. Правильность такой оценки во многом будет зависеть от уровня профессиональной подготовки специалистов по МСФО.

Сотрудник, составляющий отчетность отдельной компании, не всегда может верно оценить последствия ошибки, поскольку не владеет всей необходимой для этого информацией, а значит, может просто не обратить на нее внимания или посчитать несущественной. Руководитель (финансовый директор, начальник отдела международной отчетности) рассматривает ошибку с точки зрения финансового положения всей группы и может правильно определить, как дорого она обойдется компании. Именно поэтому так важен контроль руководителей предприятия при выпуске финансовой отчетности и именно поэтому ответственность за правильность ее составления в любом случае (не важно, проверена она аудитором или нет) всегда лежит на руководстве компании. Проще говоря, на тех людях, которые ее подписывают.

Ретроспективное исправление ошибок

Согласно международным стандартам, ошибки, допущенные в предшествующих отчетных периодах, исправляются ретроспективно путем:

- пересчета сравнительных сумм за периоды, в которых была допущена соответствующая ошибка (пример 1);
- пересчета входящих остатков активов, обязательств и собственного капитала за самый ранний из представленных периодов в том случае, когда ошибка относится к еще более раннему из представленных периодов (пример 2).

Пример 1

В ходе аудита финансовой отчетности компании за 2007 год было выявлено существенное занижение прибыли за 2006 год. Причиной послужило неправильное применение учетной политики.

Для исправления данной ошибки следует скорректировать сравнительную информацию за 2006 год.

Пример 2

В ходе аудита финансовой отчетности компании за 2007 год было выявлено существенное занижение прибыли. Ошибка возникла из-за того, что в учетных записях за последние пять лет отсутствовала часть информации.

Поскольку в финансовой отчетности представляются данные только за два года, то для исправления данной ошибки нужно скорректировать входящие остатки активов, обязательств и собственного капитала за самый ранний из представленных предшествующих периодов, то есть за 2006 год.

Ретроспективные изменения должны показать финансовую отчетность так, как если бы ошибка предшествующего периода не была допущена.

Ограничения ретроспективного исправления

Иногда ретроспективно исправить ошибку невозможно. Причиной может быть нехватка нужной для расчетов информации, неопределенность последствий исправления ошибки, необходимость допущений о намерениях руководства в предыдущем периоде, значительные оценочные расчеты, из которых невозможно объективно выделить требуемую информацию.

Этот факт должен быть подтвержден расчетами либо другой дополнительной информацией и раскрываться в примечаниях.

В подобных ситуациях специалистам компаний нужно пересчитать входящие остатки активов, обязательств и собственного капи-

Таблица 1 **Фрагмент отчета о прибылях и убытках компании «Восток» за 2007 год (с ошибкой), \$**

Показатели	2007	2006
Выручка	100 000	70 000
Себестоимость	(80 000)	(50 000)
Прибыль до налога	20 000	20 000
Налог на прибыль (24%)	(4800)	(4800)
Прибыль после налога	15 200	15 200

Таблица 2 **Фрагмент отчета об изменениях собственного капитала компании «Восток» за 2007 год (с ошибкой), \$**

Показатели	Акционерный капитал	Нераспределенная прибыль	Итого
Сальдо на 31.12.05	3000	10 000	13 000
Прибыль за год, закончившийся 31.12.06	-	15 200	15 200
Сальдо на 31.12.06	3000	25 200	28 200
Прибыль за год, закончившийся 31.12.07	-	15 200	15 200
Сальдо на 31.12.07	3000	40 400	43 400

тала по состоянию на начало самого раннего периода, для которого это возможно.

Личный опыт

Юлия Хрипенникова, главный бухгалтер представительства «Баселл Сейлз энд Маркетинг Компани Б.В.» (Москва)

Исправление многих ошибок ведет к изменению операционной прибыли компании. Если такая ошибка обнаружена после утверждения отчетности к публикации, а в ней объявлены дивиденды, то изменить их сумму уже нельзя. Компенсация недоначисленных или излишне начисленных дивидендов за прошлые отчетные периоды производится за счет увеличения или уменьшения будущих дивидендов по результатам финансовой отчетности текущего года или другого периода, если дивиденды объявляются на основе промежуточных отчетов несколько раз в году.

Пример 3

В ходе аудита финансовой отчетности компании за 2007 год выявлена существенная ошибка в учете: одно из основных средств не было отражено в учете, поскольку по документам оно пять лет назад было реализовано, а фактически компания продолжала его использовать.

Информация об основном средстве и балансовой стоимости была утеряна, а его активного рынка никогда не существовало. Достоверно определить намерения руководства относительно этого основного средства на 31.12.06 невозможно.

В данном случае специалисту по МСФО не нужно отражать в отчетности на 01.01.07 стоимость основного средства, а следует признать его на 31.12.07 по стоимости, равной ценности его использования.

Раскрытие информации об ошибках

Компании, обнаружившие ошибки в своей отчетности, обязаны раскрывать следующую информацию:

- характер ошибки;
- сумму исправления (корректировки) на начало самого раннего из представленных периодов;
- факт невозможности ретроспективного пересчета и его причину;
- описание того, каким образом и начиная с какого времени ошибка была исправлена.

Таблица 3 **Фрагмент отчета о прибылях и убытках компании «Восток» за 2007 год (без ошибки), \$**

Показатели	2007	2006
Выручка	100 000	70 000
Себестоимость (80 000 - 6000 и 50 000 + 6000 соответственно)	(74 000)	(56 000)
Прибыль до налога	26 000	14 000
Налог на прибыль (24%)	(6240)	(3360)
Прибыль после налога	19 760	10 640

Таблица 4 **Фрагмент отчета об изменениях собственного капитала компании «Восток» за 2007 год (без ошибки), \$**

Показатели	Акционерный капитал	Нераспределенная прибыль	Итого
Сальдо на 31.12.05	3000	10 000	13 000
Прибыль за год, закончившийся 31.12.06 (скорректированный показатель)	-	10 640	10 640
Сальдо на 31.12.06	3000	20 640	23 640
Прибыль за год, закончившийся 31.12.07	-	19 760	19 760
Сальдо на 31.12.07	3000	40 400	43 400

Таблица 5 **Влияние ошибки на показатели финансовой отчетности за 2006 год**

Показатели финансовой отчетности, на которые повлияла ошибка	Сумма, \$
Увеличение себестоимости продаж	(6000)
Уменьшение расходов по налогу на прибыль	1440
Уменьшение прибыли	(4560)
Уменьшение дополнительных расходов	(6000)
Уменьшение налога на прибыль к оплате	1440
Уменьшение капитала	(4560)

Эта информация раскрывается один раз, и в отчетности за последующие периоды повторять ее не нужно.

Пример 4

В 2007 году аудиторами была выявлена существенная ошибка в финансовой отчетности компании «Восток»: в себестоимость реализованной продукции в 2006 году была включена сумма в размере \$6 тыс. При этом ее отразили в составе себестоимости продукции в 2007 году. Данные, которые были представлены аудиторам до исправления ошибки, отражены в таблицах 1 и 2. Согласно МСФО (IAS) 8, специалистам нужно внести правки в финансовую отчетность за

2007 год, а также пересчитать остатки активов, обязательств и собственного капитала на 31.12.06 (таблицы 3 и 4).

В примечаниях к финансовой отчетности нужно раскрыть следующую информацию: «В 2006 году в себестоимость реализованной продукции ошибочно не были включены расходы в размере \$6 тыс. Для исправления данной ошибки показатели финансовой отчетности за 2006 год были скорректированы. Влияние корректировок на показатели финансовой отчетности за 2006 год приведены в табл. 5».

Показатели отчетности за 2007 год представлены так, как если бы ошибки не существовало. ■

III

ЕЖЕГОДНЫЙ МЕЖДУНАРОДНЫЙ ФОРУМ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В КРЕМЛЕ

25 февраля 2009 года
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
КРЕМЛЕВСКИЙ ДВОРЕЦ

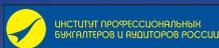
Организатор:



Соорганизатор:



Стратегический партнер:



Партнер секции:



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.

УЗКОСПЕЦИАЛИЗИРОВАННЫЕ ВОПРОСЫ

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

Наш форум – для тех, кто уже сдает отчетность в соответствии с МСФО, кто только начинает это делать, и тех, кто еще не задумывался над этим.

Ожидается, что в 2009 году в форуме примет участие 2500 человек.

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)

ЦЕЛЕВАЯ АУДИТОРИЯ

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

НА ФОРУМЕ ВЫСТУПЯТ

Paul Pacter, глава Комитета стандартов для среднего и малого бизнеса (SME) при Совете по международным стандартам финансовой отчетности (IASB) (Великобритания)

David Damant, председатель Консультативного комитета при Совете по международным стандартам аудита IFAC (IASC) (Великобритания)

Диляра Басырова, начальник отдела консолидации по МСФО, МКХ «ЕвроХим»

Александр Богопольский, заместитель руководителя департамента отчетности, ФК «Уралсиб»

Андрей Ковалев, начальник отдела международной отчетности, ОАО «АК «Трансаэро»

Сергей Епифанов, начальник Управления трансформации и отчетности организаций группы «ЛУКОЙЛ»

Екатерина Григорьева, директор по оценке бизнеса и нематериальных активов департамента оценки бизнеса и активов, Консалтинговая группа «НЭО Центр»

Ирина Харисова, финансовый директор, «АБС Холдинг»

Анастасия Русакова, директор КУМЦ Аудиторской палаты России, директор представительства ИПФМ в России

Ирина Гриднева, руководитель финансового отдела, Nokia Siemens Networks

Константин Стырин, начальник Управления отчетности финансового департамента, ВТБ

Никита Сергиенко, финансовый директор, «Рамблер»

Артур Акопьян, партнер, GTF Private Equity, член экспертного совета журнала «МСФО: практика применения»

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 журналов «МСФО: практика применения», «Первый в бухгалтерии. Chief accountant», «Финансовый директор» **скидка 50%**

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 Атырауской области (Казахстан) была введена плата за присоединение дополнительных мощностей, позволяющих увеличить пропускную способность электрических сетей, с условием возврата денежных средств в течение 300 месяцев начиная с 37-го месяца, следующего за месяцем их перечисления. По условиям договора, заключенного с энергопередающей организацией «Атырау Жарык», наша компания обязана выплатить за присоединение 24 млн тенге, разбив их на 17 одинаковых платежей, выполняемых ежемесячно начиная с 10.08.08. В результате у компании образуется долгосрочная дебиторская задолженность, и по сути договор является договором займа. В соответствии с МСФО сумму займа нужно дисконтировать, а разницу отнести на финансовый результат.

Как правильно выбрать ставку дисконтирования, если период возврата денег значительно превышает сроки кредитования финансовыми учреждениями (самый большой срок в Республике Казахстан предлагается по ипотеке и составляет 20 лет)?

Может ли компания, учитывая длительный срок кредитования и то, что в среднем каждая третья компания существует на рынке не более 7–10 лет, исходя из принципа консерватизма признать убытки по данному договору по мере выплаты денежных средств, а в случае возврата денег, соответственно, – доходы¹?

Внутренний аудитор ТОО «ТМК» (г. Атырау)

Анна Лобас

Согласно пар. AG77 приложения А к МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement), при оценке справедливой стоимости долгового инструмента следует основываться на текущих рыночных условиях или процентных ставках, начисляемых в настоящее время предприятием или другими сторонами по аналогичным долговым инструментам, то есть с аналогичными:

- сроком;
- схемой движения денежных средств;
- валютой;
- кредитным риском;

¹ Полную версию вопроса и ответа см. на сайте www.msfo-mag.ru. – Прим. ред.

- залогом;
- базой начисления процентов.

Искомая рыночная процентная ставка должна отражать кредитный риск дебитора – в данном случае АО «Атырау Жарык» (либо контрагента с близким кредитным риском) – в момент возникновения дебиторской задолженности. Таким образом, задача сводится к поиску рыночного финансового инструмента, который будет выпущен в 2008–2009 годах (период денежных выплат компании по договору) и будет обладать характеристиками, аналогичными рассматриваемой задолженности.

Также можно использовать процентные ставки по привлекаемым АО «Атырау Жарык» денежным средствам (если оно публикует финансовую отчетность), либо статистическую информацию по кредитованию юридических лиц на долгосрочный период в тенге. Чем более точно статистические данные позволяют выделить группу юридических лиц (размер компании, отрасль) и срок кредитования, тем более надежной будет оценка ставки дисконтирования. Информация о ставках по ипотечным ссудам в данном случае не подходит, поскольку слишком отличаются риски контрагентов – АО «Атырау Жарык» и физических лиц. За ставку дисконтирования также можно принять купонную ставку по размещаемым близкими по кредитному рейтингу компаниями облигациям с похожими характеристиками.

При поиске аналогичного инструмента нужно принимать во внимание особенность движения денежных средств, прописанную в договоре: фактически средства будут выдаваться 17 платежами начиная с 10.08.08 по 10.12.09, погашение которых будет происходить равными долями с 10.01.2013 по 10.12.2037¹.

В то же время кредиты и облигации, по которым доступна информация о процентных ставках, погашаются в большинстве случаев одновременно в конце срока. Таким образом, схемы движения средств по кредиту со сроком 25 лет и данной задолженности будут существенно различаться. Поэтому, если нет информации о ставках по кредитам с равномерным погашением, лучше рассчитать средний срок погашения задолженности АО «Атырау Жарык» и искать рыночный аналог с таким же сроком до погашения (вычисляется в MS Excel):

$$(10.12.2037 + 10.01.2013) / 2 - (10.08.2008 + 10.12.2009) / 2 = 5921 \text{ день} = 16 \text{ лет и } 2,5 \text{ месяца.}$$

В международных стандартах используется сложная процентная ставка, в то время как публикуемые ставки, как правило, являются простыми. Переход от простой ставки к сложной производится по формуле:

$$R_{\text{сложная}} = (1 + R_{\text{простая}} \times N/T)^{(T/N)} - 1,$$

где T – количество дней в году (используется фактическое, равное 365);

N – количество дней между процентными выплатами (при выплате процентов раз в год простая и сложная ставка равны);

¹ 37 месяцев отсчитываются с даты последнего платежа.

$R_{\text{простая}}$ – простая ставка, при которой проценты начисляются только на задолженность по основному долгу, без учета процентной задолженности.

В данном случае задолженность беспроцентная, начисленные при учете по МСФО вмененные проценты (imputed interest) будут погашены в момент выплаты основной суммы. Поэтому процентный период (N) можно принять равным среднему сроку задолженности – 5921 день.

Что касается досрочного признания убытков, то, согласно пар. 23 Концепции подготовки и представления финансовой отчетности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement), финансовая отчетность обычно составляется на основе допущения, что предприятие функционирует непрерывно и будет вести операции в обозримом будущем, то есть у руководства нет ни намерения, ни необходимости его ликвидировать. Если такое намерение или необходимость существует, финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и этот факт должен раскрываться.

Таким образом, среднестатистический срок существования компании на рынке никак не повлияет на учет данной задолженности. Основу ее учета следует пересмотреть, только если у руководства компании есть намерение ликвидировать предприятие либо ожидания, что такая необходимость возникнет.

Обратите внимание, что, поскольку дебиторская задолженность является финансовым активом, она подлежит тестированию на наличие признаков обесценения и в случае их выявления – обесценению в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 39. Такими признаками могут служить, в частности, дефолты АО «Атырау Жарык», ухудшение его кредитного рейтинга, нарушение сроков платежей по данной задолженности и т.д.

*На вопрос отвечала Любовь Романова,
старший эксперт департамента международной отчетности
АКГ «Интерэкспертиза» (AGN International)*

Предлагаем вам проверить свои знания по МСФО с помощью данного теста. Требуется определить, верны или нет приведенные ниже утверждения. Ответы даны на с. 125.

Тест

1. Увеличение балансовой стоимости актива в результате переоценки всегда отражается в капитале.
2. Государственные субсидии на покрытие убытков показываются в отчете о прибылях и убытках как доход отдельной строкой (или в составе прочих доходов). В качестве альтернативного варианта государственные субсидии могут отражаться как уменьшение убытков, на покрытие которых они направлены.
3. Капитализация затрат по займам, осуществленных для приобретения, строительства или производства квалифицируемого актива, начинается с той даты, когда эти расходы были понесены.
4. Предприятие должно классифицировать долгосрочный актив как предназначенный для продажи, если существует намерение его продать.
5. Валютой представления данных в финансовой отчетности предприятия всегда является его функциональная валюта.
6. В соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (Agriculture) при первоначальном признании и на каждую отчетную дату биологический актив должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расходов на проведение сделки по продаже. Данные расходы, помимо прочих, включают комиссионные брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов и товарных бирж, транспортные и прочие расходы по доставке активов на рынок.
7. Предприятие объявило дивиденды после отчетной даты, но до того как финансовая отчетность была утверждена к выпуску. Предприятие не должно отражать дивиденды в финансовой отчетности на отчетную дату.
8. Срок полезного использования нематериального актива, возникающего из договорных или иных юридических прав, не должен превышать периода действия таких прав, но может быть короче в зависимости от периода, в течение которого организация рассчитывает использовать актив. Если договорные или иные юридические права передаются на ограниченный период, который может быть продлен, то срок полезного использования нематериального актива также подлежит продлению.
9. Предприятие допустило загрязняющие землю выбросы. По состоянию на отчетную дату оно признало резерв под обязательства по очистке земли. В то же время у компании имеется страховое покрытие, которое частично компенсирует данное обязательство, поэтому она может уменьшить сумму резерва на величину имеющегося покрытия.
10. Если инвестор прямо или косвенно владеет менее чем 20% имеющих право голоса акций, он может классифицировать данную инвестицию как вложение в ассоциированное предприятие при условии, что существуют прочие явные свидетельства наличия значительного влияния.

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 краткие определения терминов, а глубокий анализ, который поможет получить полное представление о том, что означает, где и как используется данное понятие.

Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении (Weighted average number of ordinary shares outstanding)

Данный термин упоминается в МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» (Earnings per Share). Стандарт определяет единые для всех компаний правила вычисления прибыли на акцию и раскрытия информации о ней в финансовой отчетности¹.

Показатель «средневзвешенное количество акций в обращении» используется для расчета прибыли на акцию¹. Согласно МСФО (IAS) 33, его расчет должны проводить те компании, чьи акции котируются на бирже или находятся в процессе эмиссии. Это относится как к отдельным юридическим лицам, так и к группам. Расчет средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода, осуществляется следующим образом:

1. Фиксируется количество акций в обращении на начало отчетного года.
2. Определяются даты изменения капитала (эмиссии, выкупа) и количество акций в обращении на каждую из них.
3. Рассчитывается произведение количества акций на соответствующую дату и удельной продолжительности периода, в течение которого они находились в обращении.
4. Полученные произведения складываются. Удельная продолжительность периода определяется как частное от деления количества

дней, в течение которых акции находились в обращении, на общее количество дней в отчетном периоде.

При этом нужно иметь в виду, что акции могут выпускаться как по рыночной цене (за денежные средства, в обмен на пакет акций другой компании, в качестве погашения обязательств), так и без оплаты (в виде льготной эмиссии, выпуска прав (rights issue), дробления или консолидации акций).

Во втором случае выпуск акций не приводит к изменению активов компании, поэтому при расчетах учитывается, что новые акции были в обращении в течение всего отчетного периода.

Таким образом, средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении можно получить путем умножения количества акций в обращении до даты выпуска на удельную продолжительность периода, в течение которого это число акций находилось в обращении, и коэффициент льготной эмиссии. Он рассчитывается как отношение числа акций после эмиссии, деленное на количество акций до нее.

В случае выпуска прав компания дает акционеру возможность купить ее акции по цене ниже рыночной, а значит, эмиссия содержит как рыночный элемент, так и элемент без оплаты. В данном случае средневзвешенное

¹ Дополнительно см. статью «Как рассчитать прибыль на акцию» на с. 36 – Прим. ред.

количество обыкновенных акций в обращении является произведением числа акций в обращении до даты выпуска, удельной продолжительности периода, в течение которого они находились в обращении и коэффициента выпуска прав. Его находят с помощью деления стоимости акций до эмиссии на стоимость акций после нее.

При расчете средневзвешенного количества акций в обращении для вычисления развод-

ненной прибыли на акцию (diluted earnings per share) принимается, что все конвертируемые финансовые инструменты обменены на обыкновенные акции. Для этого средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении, полученное для расчета базовой прибыли на акцию, корректируется на средневзвешенное количество обыкновенных акций, которые должны быть выпущены в случае конвертации всех понижающих инструментов¹.

*Татьяна Мошкина,
консультант-преподаватель Академии бизнеса «Эрнст энд Янг»*

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

¹ Конвертируемый инструмент является понижающим, если его конвертация приводит к уменьшению показателя прибыли на акцию.

УЧЕТ в Великобритании

Вероника Лаврушина,
заместитель генерального директора
ООО «Аудиторская компания «Налоговое Бюро»

Учетная система Великобритании – UK GAAP – во многом послужила основой при разработке МСФО, поэтому эти системы имеют много общего. В то же время, несмотря на заявленную конвергенцию с международными стандартами, отчетность, сформированная по UK GAAP, имеет ряд существенных отличий.

В экономической литературе чаще встречается принятая в США расшифровка аббревиатуры GAAP – Generally Accepted Accounting Principles (общепринятые принципы бухгалтерского учета). Однако в отличие от США в Великобритании GAAP – это не принципы, а практика учета – Generally Accepted Accounting Practice (общепринятая практика бухгалтерского учета).

Нормативное регулирование

Общие требования к учету и отчетности в Великобритании установлены Законом о компаниях, принятым в 2006 году (Company Act, 2006, CA 2006). При этом глава 15 этого закона, регулирующая бухгалтерский учет и отчетность, вступила в действие совсем недавно – 6 апреля 2008 года. Финансовая отчетность за периоды, начавшиеся ранее этой даты, составляется в соответствии с требованиями старого Закона о компаниях, датированного 1985 годом.

Новый закон дает предприятиям право выбора концептуальных основ финансовой

отчетности: МСФО или UK GAAP. Это касается как индивидуальной, так и консолидированной отчетности. Однако возможность перехода с одних учетных правил на другие ограничена: организация, применяющая UK GAAP, вправе перейти на МСФО с любого отчетного периода, но, начав применять МСФО, она уже не может вернуться к UK GAAP.

Кроме того, компании, акции которых котируются на бирже, не вправе применять UK GAAP при формировании консолидированной отчетности. Такое требование следует из законодательства Евросоюза, в соответствии с которым с 2005 года консолидированная финансовая отчетность листинговых компаний должна быть сформирована в соответствии с международными стандартами.

Регулирование UK GAAP является многоуровневым и, помимо Закона о компаниях, включает:

- стандарты финансовой отчетности (Financial Reporting Standards, FRS);
- положения о стандартной практике учета (Statements of Standard Accounting Practice, SSAP);



Рисунок 1 Структура Совета по финансовой отчетности

- положение о принципах финансовой отчетности (Statement of Principles for Financial Reporting);
- положения о рекомендованной практике (Statements of Recommended Practice, SORP);
- выдержки Рабочей группы по новым возникающим проблемам (UITF Abstracts);
- требования биржи ценных бумаг (Stock Exchange Requirements);
- европейские директивы (EC Directives).

В дополнение к стандартам выпущен ряд рекомендаций учетных организаций – Института дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса (Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW), Институтов дипломированных бухгалтеров Шотландии (Institute of Chartered Accountants of Scotland, ICAS), Ирландии (Institute of Chartered Accountants of Ireland, ICAI) и других.

В настоящее время обязанности по подготовке и пересмотру стандартов финансовой отчетности возложены на Комитет по стандартам бухгалтерского учета (Accounting Standards Board, ASB), входящий в состав Совета по финансовой отчетности (Financial Reporting Council, FRC). Подразделения FRC, ответственные за разработку учетных стандартов и контроль за их исполнением, представлены на рис. 1.

Комиссия по надзору за финансовой отчетностью (Financial Reporting Review Panel, FRRP) контролирует соблюдение компаниями учет-

ных правил. В случае обнаружения расхождений со стандартами учета FRC предлагает компании внести уточнения в финансовую отчетность, а если соглашения не достигнуто, то комиссия имеет право подать на компанию в суд, который может обязать ее составить отчетность, соответствующую стандартам.

Концептуальные основы

Поскольку англо-американская система учета послужила базой для МСФО, то основные требования к финансовой отчетности в UK GAAP очень близки к международным стандартам. Отчетность должна удовлетворять требованиям уместности, надежности, сравнимости и понятности, а требование существенности является отдельной качественной характеристикой финансовой информации: те статьи, которые не являются существенными, не подлежат рассмотрению в контексте остальных принципов.

Положение о принципах финансовой отчетности требует также соблюдения двух базовых учетных концепций – начисления и продолжающейся деятельности.

Представление отчетности

Согласно UK GAAP, годовой отчет состоит из бухгалтерского баланса, отчетов о прибылях и убытках, движении денежных средств,

изменении капитала, а также примечаний к ним. Кроме того, компании обязаны представлять отчет директоров, а организации, акции которых котируются на бирже, – еще и отчет о вознаграждении руководства.

Бухгалтерский баланс может быть представлен в горизонтальном или вертикальном формате. Горизонтальный – это традиционный для России формат, когда статьи актива расположены слева от статей пассива. Вертикальный формат подразумевает последовательное перечисление активов, обязательств и собственного капитала. При этом, как правило, в качестве промежуточного итога выделяются чистые оборотные активы.

В отличие от МСФО в UK GAAP разделение активов и обязательств на долго- и краткосрочные является обязательным¹.

Для отчета о прибылях и убытках предусмотрены два горизонтальных и два вертикальных формата в зависимости от способа группировки расходов: либо по характеру, либо по функциям. При этом горизонтальный формат требует расположения статей расходов справа от статей доходов². Вертикальный формат представляет собой традиционный для МСФО и РСБУ вид.

С 2009 года в МСФО вместо отчета о прибылях и убытках будет представляться отчет о совокупном доходе (statement of comprehensive income)³, позаимствованный из учетной практики США. Однако в UK GAAP сохранилась старая форма отчета – о прибылях и убытках (profit and loss account).

Существенные отличия от МСФО имеет отчет о движении денежных средств. Если МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» (Statement of Cash Flows) требует

раскрытия информации в разрезе трех видов деятельности – операционной, инвестиционной и финансовой, то британский FRS 1 «Отчеты о движении денежных средств» (Cash Flow Statements) требует показывать приток и отток средств по восьми разделам:

- операционная деятельность;
- доход от инвестиций и обслуживание финансирования;
- налогообложение;
- капитальные расходы и финансовые вложения;
- приобретение и выбытие (внеоборотных активов);
- дивиденды, выплаченные акционерам;
- финансирование;
- управление ликвидными ресурсами.

Последний раздел (управление ликвидными ресурсами) предназначен для отражения операций с теми активами, которые, согласно МСФО, признаются эквивалентами денежных средств (краткосрочные ценные бумаги, депозиты и т.д.). Однако UK GAAP не содержит указанного понятия, поэтому выделяет соответствующие операции в отдельный раздел.

Отчетность малых и средних предприятий

В соответствии с Законом о компаниях 2006 года предприятие считается малым (средним), если оно удовлетворяет хотя бы двум представленным в табл. 1 условиям.

Финансовую отчетность в Великобритании необходимо представлять в государственный орган, осуществляющий регистрацию компаний. При этом требования к малым и средним компаниям существенно ниже, чем

¹ В МСФО подразделение активов и обязательств на кратко- и долгосрочные является предпочтительным, однако допускается группировка данных статей по степени их ликвидности, если такое представление позволяет получить более надежную и сравнимую информацию (пар. 51 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements)).

² Такой формат применялся в России до 1995 года.

³ Дополнительно см. статью «Изменения в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» («МСФО: практика применения», 2008, № 1, с. 20). – *Прим. ред.*

Таблица 1 **Критерии классификации предприятий**

Критерий	Малое	Среднее
Выручка (в год) не более, £ млн	5,6	22,8
Суммарная величина активов не более, £ млн	2,8	11,4
Количество работающих не более, чел.	50	250

к крупным. Малые предприятия обязаны представлять только бухгалтерский баланс, при этом они вправе (по желанию) представить отчет о прибылях и убытках и пояснения к финансовой отчетности. Для средних предприятий обязательными формами являются баланс и отчет о прибылях и убытках, формирование пояснений также носит добровольный характер. Кроме того, средние предприятия обязаны представлять отчет директоров, однако в сокращенной по сравнению с остальными компаниями форме.

В 2008 году ASB выпустил новый стандарт для малых предприятий – Financial Reporting Standard for Smaller Entities (FRSSE). Его положения носят частично обязательный, а частично рекомендательный характер. Например, стандарт содержит правила формирования отчета о движении денежных средств, однако малые предприятия вправе его не составлять. FRSSE освобождает малые предприятия от выполнения требований почти всех стандартов и позволят существенно упростить финансовую отчетность. Кроме того, малые предприятия могут не формировать консолидированную финансовую отчетность. Однако льготные требования не касаются финансовой отчетности малых и средних предприятий, чьи акции обращаются на рынке ценных бумаг.

Чем английская практика учета отличается от МСФО

В целом учетные стандарты Великобритании достаточно близки к МСФО¹. Более того,

ряд стандартов, принятых в последние годы, представляет собой полный аналог соответствующих международных стандартов. Например, принятый в декабре 2005 года FRS 29 «Финансовые инструменты: Раскрытие информации» (Financial Instruments: Disclosures) дословно повторяет одноименный МСФО (IFRS) 7.

В то же время существуют и отличия. К заслугам ASB можно отнести то, что такие отличия приведены в конце каждого британского стандарта, что существенно облегчает сопоставление учетных требований UK GAAP и МСФО. Наиболее заметно различается учет операций, связанных с:

- отложенными налогами;
- пенсионными обязательствами;
- объединением бизнесов;
- инвестиционной недвижимостью;
- финансовой арендой.

Например, некоторые виды аренды, относимые в UK GAAP к операционным, в МСФО классифицируются как финансовые. В UK GAAP отсутствует возможность выбора варианта оценки инвестиционной недвижимости, предусмотренная МСФО; согласно английской практике, она должна оцениваться исключительно по рыночной стоимости. Кроме того, в UK GAAP в консолидированной отчетности начисляется амортизация гудвила, что в МСФО сейчас запрещено, и сохранился такой метод консолидации, как объединение интересов.

Значительные отличия имеет оценка отложенных налогов. Во-первых, в UK GAAP

¹ Более полную информацию можно найти на сайтах: www.frc.org.uk, www.companieshouse.gov.uk, www.icaew.com, www.icas.org.uk, www.icaei.ie.

Таблица 2 **Различия в названиях экономических терминов**

UK GAAP	МСФО	Значение	Примечание
Stock	Inventory	Склад, запасы	Различие обусловлено тем, что в США слово stock используется в значении «акционерный капитал»
Turnover	Sales (или revenue)	Продажи, выручка	В данных случаях Комитет по МСФО позаимствовал американскую терминологию
Fixed assets	Non-current assets	Внеоборотные (долгосрочные) активы	
Debtors	Receivables	Дебиторы	
Creditors	Payables	Кредиторы	
Own shares	Treasury shares	Акции, выкупленные у акционеров	-
Profit and loss account	Income statement	Отчет о прибылях и убытках	Название Income statement было позаимствовано из US GAAP

разрешено дисконтирование отложенных налоговых активов и обязательств. Во-вторых, что более существенно, в Великобритании используется иная концепция налоговых разниц. Если МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (Income Taxes) требует признания отложенных налогов балансовым методом на основе временных разниц (temporary differences)¹, то британский FRS 19 «Отложенный налог» (Deferred tax) основан на так называемом методе по отчету о прибылях и убытках и концепции срочных (timing) и постоянных (permanent) разниц. По сути, FRS 19 аналогичен старой версии МСФО (IAS) 12, действовавшей до 1998 года, а также российскому ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации»² (с некоторыми отличиями).

В результате UK GAAP не признает отложенные налоги с сумм переоценки основных средств, а также в ряде случаев при консолидации отчетности. При этом, несмотря на заявленную конвергенцию с МСФО, британский ASB категорически отрицает пре-

дусмотренную МСФО (IAS) 12 методику³, мотивируя это тем, что начисленный с ее использованием отложенный налог не соответствует самому определению обязательства. Обязательство – это «существующая задолженность, возникающая из прошлых событий». Балансовый метод предписывает начислять налог с будущего дохода, который не является прошлым событием, поэтому ASB считает его некорректным.

Данное противоречие между UK GAAP и МСФО вряд ли разрешится в ближайшее время.

Различия в терминологии

Понятийный аппарат UK GAAP имеет некоторые отличия от МСФО. Это связано с тем, что Комитет по МСФО, разрабатывая свои стандарты путем обобщения мировой учетной практики, использовал частично британскую, а частично американскую терминологию. Некоторые примеры таких отличий приведены в табл. 2. ■

¹ Дополнительно см. статьи «Учет налога на прибыль» («МСФО: практика применения», 2006, № 3, с. 14), «МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» («МСФО: практика применения», 2007, № 4, с. 10) и «Сближение в учете налогов на прибыль» («МСФО: практика применения», 2007, № 4, с. 54). – Прим. ред.

² Утв. приказом Минфина России от 19.11.02 № 114н. – Прим. ред.

³ Дополнительно см. статью «Признание и представление отложенных налогов в консолидированной отчетности» на с. 17 – Прим. ред.

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 6

Консолидация сложных смешанных групп	82
Проверочное задание 6	93
Ответ на проверочное задание 5	95

Ответы на проверочное задание 6 присылайте до **22 января 2009 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 6

КОНСОЛИДАЦИЯ СЛОЖНЫХ СМЕШАННЫХ ГРУПП

Елена Кузнецова,
менеджер Академии Делойт

В предыдущем уроке мы разобрали правила консолидации сложных вертикальных групп.

Данный урок посвящен проблемам консолидации сложных смешанных групп.

Напомним, что смешанной называется группа, в которой материнская компания имеет контроль хотя бы над одним дочерним обществом и вместе они контролируют хотя бы еще одну компанию. Пример такой группы представлен на рис. 1.

При консолидации смешанной, как и при консолидации вертикальной, группы применимы два метода – одноступенчатой и многоступенчатой консолидации.

Применение многоступенчатой консолидации для смешанных групп вызывает больше сложностей, чем для вертикальных. Это связано с тем, что инвестиция группы во «внучатую» компанию представляет сумму двух инвестиций: инвестицию материнской компании и инвестицию дочерней компании.

Для группы, представленной на рис. 1, инвестиция группы Р в компанию Т составит 60%.

Для смешанных групп больше подходит метод одноступенчатой консолидации.

Надо только обратить внимание на то, что определение эффективной доли владения в этом случае сложнее, чем в вертикальной группе. В данной группе эффективная доля владения «внучатой» компанией будет состоять из прямого и косвенного владения.

Расчет долей владения и меньшинства для группы Р представлен в табл. 1.

Рассмотрим на примерах, каким образом осуществляется одноступенчатая и многоступенчатая консолидация смешанной группы компаний.

Таблица 1 Расчет долей владения и меньшинства для группы Р

Вид доли	В компании S, %	В компании T, %
Доля владения		
Прямая	60	40
Косвенная	-	12 (20 × 60)
Эффективная доля	60	52
Доля меньшинства		
Прямая	40	40
Косвенная	-	8 (20 × 40)
Эффективная доля	40	48

Таблица 2 Балансы компаний «Альфа», «Бета» и «Гамма» на 31.12.07, \$

Статья	«Альфа»	«Бета»	«Гамма»
Активы			
Инвестиции в компанию «Бета»	2400	-	-
Инвестиции в компанию «Гамма»	480	1440	-
Прочие активы	6000	4600	4000
Итого активы	8880	6040	4000
Капитал и обязательства			
<i>Капитал</i>			
Акционерный капитал (обыкновенные акции номиналом \$1)	4000	2400	2000
Нераспределенная прибыль	3200	2040	1000
<i>Итого капитал</i>	<i>7200</i>	<i>4440</i>	<i>3000</i>
<i>Обязательства</i>	<i>1680</i>	<i>1600</i>	<i>1000</i>
Итого капитал и обязательства	8880	6040	4000

Одновременное приобретение дочерней и «внучатой» компаний

Компания «Альфа» 31.12.04 приобрела 75% голосующих акций компании «Бета» и 20% голосующих акций компании «Гамма». Компания «Бета» в тот же день приобрела 60% голосующих акций компании «Гамма». На 31.12.04 чистые активы компании «Бета» составляли \$3200, а компании «Гамма» – \$2400. В табл. 2 представлены балансы данных компаний на 31.12.07. С 31.12.04 акционерный капитал компаний не менялся, а балансовая стоимость их активов и обязательств равна справедливой стоимости.

Многоступенчатая консолидация

Составим консолидированный баланс компании «Альфа», используя метод многоступенчатой консолидации.

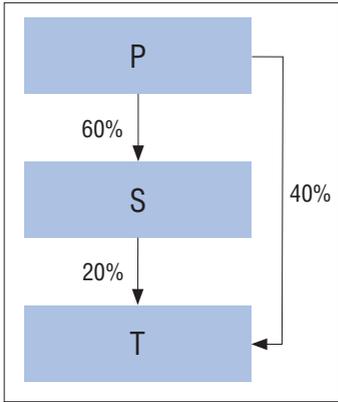


Рисунок 1

Структура смешанной группы компаний

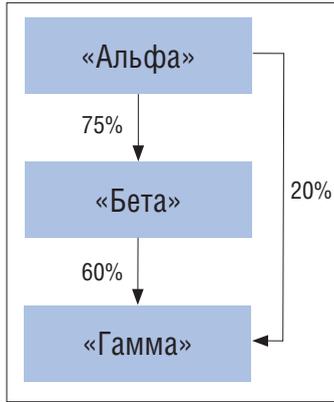


Рисунок 2

Структура группы компаний «Альфа»

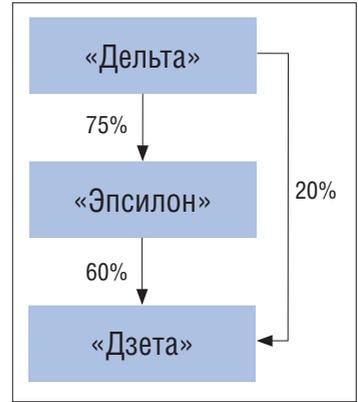


Рисунок 3

Структура группы компаний «Дельта»

Шаг 1. Определяем структуру группы компаний «Альфа» (рис. 2).

Шаг 2. Составляем консолидационные проводки.

Сначала осуществляем корректировки по компании «Гамма».

1. Элиминирование инвестиций в компанию «Гамма», принадлежащих компании «Альфа», \$:

Д-т Акционерный капитал компании «Гамма» (2000 × 20%)	400
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Гамма» ((2400 - 2000) × 20%)	80
К-т Инвестиции в компанию «Гамма»	480

2. Элиминирование инвестиций в компанию «Гамма», принадлежащей компании «Бета», \$:

Д-т Акционерный капитал компании «Гамма» (2000 × 60%)	1200
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Гамма» (400 × 60%)	240
К-т Инвестиции в компанию «Гамма»	1440

3. Отражение доли нераспределенной прибыли «Гамма» за период владения, принадлежащей компании «Альфа», \$:

Д-т Нераспределенная прибыль компании «Гамма» ((1000 - 400) × 20%)	120
К-т Нераспределенная прибыль компании «Альфа»	120

4. Отражение доли нераспределенной прибыли компании «Гамма», которая принадлежит компании «Бета», на начало отчетного периода, \$:

Д-т Нераспределенная прибыль компании «Гамма» ((1000 - 400) × 60%)	360
К-т Нераспределенная прибыль компании «Бета»	360

4. Выделение доли меньшинства в чистых активах на отчетную дату, \$:

Д-т Акционерный капитал (2000 × 20%)	400
Д-т Нераспределенная прибыль (1000 × 20%)	200
К-т Доля меньшинства в активах	600

Теперь проводим корректировки по компании «Бета».

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

Д-т Акционерный капитал компании «Бета» (2400 × 75%)	1800
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Бета» ((3200 - 2400) × 75%)	600

К-т Инвестиции в компанию «Бета»	2400
6. Отражение доли нераспределенной прибыли за период владения, \$:	
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Бета» $((2040 - 800 + 360) \times 75\%)$	1200
К-т Нераспределенная прибыль компании «Альфа»	1200
7. Выделение доли меньшинства в чистых активах на отчетную дату, \$:	
Д-т Акционерный капитал $(2400 \times 25\%)$	600
Д-т Нераспределенная прибыль $((2040 + 360) \times 25\%)$	600
К-т Доля меньшинства в активах	1200

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

Шаг 4. На основании данных консолидационной таблицы составляем консолидированный баланс компании «Альфа» (табл. 4).

Одноступенчатая консолидация

Проведем консолидацию группы «Альфа», используя метод одноступенчатой консолидации.

Шаг 1. Структура группы и доли меньшинства «Альфа» представлена на рис. 2. Дополнительно необходимо рассчитать эффективные доли владения и меньшинства для подконтрольных компаний группы «Альфа» (табл. 5).

Шаг 2. Составляем консолидационные проводки.

1. Элиминирование инвестиций в компании «Бета» и «Гамма», \$:	
Д-т Акционерный капитал компании «Бета» $(2400 \times 75\%)$	1800
Д-т Акционерный капитал компании «Гамма» $(2000 \times 20\%)$	400
Д-т Акционерный капитал компании «Гамма» $(2000 \times 60\%)$	1200
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Бета» $(800 \times 75\%)$	600
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Гамма» $(400 \times 20\%)$	80
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Гамма» $(400 \times 60\%)$	240
К-т Инвестиции в компанию «Бета»	2400
К-т Инвестиции в компанию «Гамма» (баланс «Альфа»)	480
К-т Инвестиции в компанию «Гамма» (баланс «Бета»)	1440
2. Отражение доли нераспределенной прибыли за период владения, \$:	
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Бета» $((2040 - 800) \times 75\%)$	930
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Гамма» $((1000 - 400) \times 65\%)$	390
К-т Нераспределенная прибыль компании «Альфа»	1320
3. Выделение доли меньшинства в чистых активах на отчетную дату, \$:	
Д-т Акционерный капитал компании «Бета» $(2400 \times 25\%)$	600
Д-т Акционерный капитал компании «Гамма» $(2000 \times 20\%)$	400
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Бета» $(2040 \times 25\%)$	510
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Гамма» $(400 \times 20\%)$	80
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Гамма» $((1000 - 400) \times 35\%)$	210
К-т Доля меньшинства в активах	1800

Шаг 3. Заполняем консолидационную таблицу (табл. 6).

Шаг 4. Составленный на основании полученных данных консолидированный баланс компании «Альфа» будет аналогичен тому, что был сформирован при использовании метода многоступенчатой консолидации (табл. 4).

В данном примере был представлен наиболее простой случай, когда все доли

Таблица 3 **Консолидационная таблица (многоступенчатая консолидация), \$**

Статья	Значение статей		
	«Альфа»	«Бета»	«Гамма»
	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)
Инвестиции в компанию «Бета»	2400	-	-
Инвестиции компании «Альфа» в компанию «Гамма»	480	-	-
Инвестиции компании «Бета» в компанию «Гамма»	-	1440	-
Прочие активы	6000	4600	4000
Акционерный капитал	(4000)	(2400)	(2000)
Нераспределенная прибыль компании «Альфа»	(3200)	-	-
Нераспределенная прибыль компании «Бета»	-	(2040)	-
Нераспределенная прибыль компании «Гамма»	-	-	(1000)
Доля меньшинства	-	-	-
Обязательства	(1680)	(1600)	(1000)

Таблица 4 **Консолидированный баланс компании «Альфа» на 31.12.07, \$**

Статья	Значение
Активы	
Прочие активы	14 600
Итого активы	14 600
Капитал и обязательства	
Акционерный капитал (обыкновенные акции номиналом \$1)	4000
Нераспределенная прибыль	4520
Итого доля акционеров материнской компании	8520
Доля меньшинства	1800
<i>Итого капитал</i>	<i>10 320</i>
<i>Обязательства</i>	<i>4280</i>
Итого капитал и обязательства	14 600

Таблица 5 **Расчет долей владения и меньшинства для группы «Альфа» (одноступенчатая консолидация)**

Вид доли	В компании «Бета», %	В компании «Гамма», %
Доля владения		
Прямая	75	20
Косвенная	-	45 (75 × 60)
Эффективная	75	65
Доля меньшинства		
Прямая	25	20
Косвенная	-	15 (25 × 60)
Эффективная	25	35

	Корректировки								Результат по группе
	1	2	3	4	5	6	7	8	
	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)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)
	-	-	-	-	-	(2400)	-	-	0
	(480)	-	-	-	-	-	-	-	0
	-	(1440)	-	-	-	-	-	-	0
	-	-	-	-	-	-	-	-	14 600
	400	1200	-	-	400	1800	-	600	(4000)
	-	-	(120)	-	-	-	(1200)	-	(4520)
	-	-	-	(360)	-	600	1200	600	0
	80	240	120	360	200	-	-	-	0
	-	-	-	-	(600)	-	-	(1200)	(1800)
	-	-	-	-	-	-	-	-	(4280)

приобретены в один день. На практике обычно даты приобретения долей не совпадают. Количество возможных вариантов сложных смешанных групп достаточно большое. Рассмотрим наиболее сложный вариант консолидации смешанной группы.

Приобретение дочерней и «внучатой» компаний в разные даты

Компания «Дельта» 01.01.01 приобрела 20% голосующих акций компании «Дзета». Компания «Эпсилон» 01.01.02 приобрела 60% голосующих акций компании «Дзета». Компания «Дельта» 01.01.03 приобрела 75% голосующих акций компании «Эпсилон». В табл. 7 представлена информация о нераспределенной прибыли данных компаний на различные даты. С 01.01.01 акционерный капитал компаний не менялся, а балансовая стоимость активов и обязательств компаний равна их справедливой стоимости. На 31.12.07 гудвил полностью амортизирован/обесценен. В табл. 8 представлены балансы данных компаний на 31.12.07.

Многоступенчатая консолидация

Шаг 1. Определяем структуру группы «Дельта» (рис. 3).

Шаг 2. Составляем консолидационные проводки.

Сначала проводим корректировку в отношении компании «Дзета».

1. Элиминирование инвестиций в компанию «Дзета», принадлежащих компании «Дельта», \$:

Д-т Акционерный капитал компании «Дзета» (2000 × 20%)	400
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Дзета» (200 × 20%)	40
К-т Инвестиции в компанию «Дзета»	440

Таблица 6 **Консолидационная таблица (одноступенчатая консолидация), \$**

Статья	Значение			Корректировки			Результат по группе
	«Альфа»	«Бета»	«Гамма»	1	2	3	
	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)
Инвестиция в компанию «Бета»	2400	-	-	(2400)	-	-	0
Инвестиция компании «Альфа» в компанию «Гамма»	480	-	-	(480)	-	-	0
Инвестиция компании «Бета» в компанию «Гамма»	-	1440	-	(1440)	-	-	0
Прочие активы	6000	4600	4000	-	-	-	14 600
Акционерный капитал «Альфа»	(4000)	-	-	-	-	-	(4000)
Акционерный капитал «Бета»	-	(2400)	-	1800	-	600	0
Акционерный капитал «Гамма»	-	-	(2000)	1600	-	400	0
Нераспределенная прибыль «Альфа»	(3200)	-	-	-	(1320)	-	(4520)
Нераспределенная прибыль «Бета»	-	(2040)	-	600	930	510	0
Нераспределенная прибыль «Гамма»	-	-	(1000)	320	390	290	0
Доля меньшинства	-	-	-	-	-	(1800)	(1800)
Обязательства	(1680)	(1600)	(1000)	-	-	-	(4280)

2. Элиминирование инвестиций в компанию «Дзета», принадлежащих компании «Эпсилон», \$:

Д-т Акционерный капитал компании «Дзета» (2000 × 60%) 1200

Д-т Нераспределенная прибыль компании «Дзета» (400 × 60%) 240

К-т Инвестиции в компанию «Дзета» 1440

3. Отражение доли нераспределенной прибыли за период владения, принадлежащей компании «Альфа», \$:

Д-т Нераспределенная прибыль компании «Дзета» ((1000 - 200) × 20%) 160

К-т Нераспределенная прибыль компании «Альфа» 160

4. Отражение доли нераспределенной прибыли на начало отчетного периода, принадлежащей компании «Эпсилон», \$:

Д-т Нераспределенная прибыль компании «Дзета» ((1000 - 400) × 60%) 360

К-т Нераспределенная прибыль компании «Эпсилон» 360

5. Выделение доли меньшинства на отчетную дату, \$:

Д-т Акционерный капитал компании «Дзета» (2000 × 20%) 400

Д-т Нераспределенная прибыль (1000 × 20%) 200

К-т Доля меньшинства в активах 600

Теперь выполняем корректировки в отношении компании «Эпсилон».

Таблица 7 **Нераспределенная прибыль компаний, \$**

Дата	«Дельта»	«Эпсилон»	«Дзета»
01.01.01	1000	280	200
01.01.02	1400	480	400
01.01.03	26 200	800	600

Таблица 8 **Балансы компаний «Дельта», «Эпсилон» и «Дзета» на 31.12.07, \$**

Статья	«Дельта»	«Эпсилон»	«Дзета»
Активы			
Инвестиции в компанию «Эпсилон»	2760	-	-
Инвестиции в компанию «Дзета»	440	1440	-
Прочие активы	6000	4000	3600
Итого активы	9200	5440	3600
Капитал и обязательства			
<i>Капитал</i>			
Акционерный капитал (обыкновенные акции номиналом \$1)	4000	2400	2000
Нераспределенная прибыль	3200	2040	1000
<i>Итого капитал</i>	<i>7200</i>	<i>4440</i>	<i>3000</i>
<i>Обязательства</i>	<i>2000</i>	<i>1000</i>	<i>600</i>
Итого капитал и обязательства	9200	5440	3600

6. Элиминирование инвестиций в компанию «Эпсилон», \$:

Д-т Акционерный капитал компании «Эпсилон» (2400 × 75%)	1800
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Эпсилон» ((800 + (600 - 400) × 60%) × 75%)	690
Д-т Гудвил (расчетная величина)	270
К-т Инвестиции в компанию «Эпсилон»	2760

7. Отражение доли нераспределенной прибыли за период владения, \$:

Д-т Нераспределенная прибыль компании «Эпсилон» ((2040 - 800 + (1000 - 600) × 60%) × 75%)	1110
К-т Нераспределенная прибыль компании «Дельта»	1110

8. Амортизация/обесценение гудвила на отчетную дату, \$:

Д-т Прочие расходы (нераспределенная прибыль компании «Дельта») ¹	270
К-т Гудвил	270

9. Выделение доли меньшинства в чистых активах, \$:

Д-т Акционерный капитал (2400 × 25%)	600
Д-т Нераспределенная прибыль ((2040 + 360) × 25%)	600
К-т Доля меньшинства в активах	1200

¹ Расходы по амортизации/обесценению гудвила частично были отражены в нераспределенной прибыли на начало отчетного периода, а частично легли на прочие расходы отчетного периода, но, учитывая, что составляется только консолидированный баланс, вся сумма данных расходов отражается по строке «Нераспределенная прибыль».

Таблица 9 **Консолидационная таблица (многоступенчатая консолидация), \$**

Статья	Значение		
	«Дельта»	«Эпсилон»	«Дзета»
	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)
Инвестиции в компанию «Эпсилон»	2760	-	-
Инвестиции в компанию «Дзета»	440	1440	-
Гудвил	-	-	-
Прочие активы	6000	4000	3600
Акционерный капитал компании «Дельта»	(4000)	-	-
Акционерный капитал компании «Эпсилон»	-	(2400)	-
Акционерный капитал компании «Дзета»	-	-	(2000)
Нераспределенная прибыль компании «Дельта»	(3200)	-	-
Нераспределенная прибыль компании «Эпсилон»	-	(2040)	-
Нераспределенная прибыль компании «Дзета»	-	-	(1000)
Доля меньшинства	-	-	-
Обязательства	(2000)	(1000)	(600)

Таблица 10 **Консолидированный баланс «Дельта» на 31.12.07, \$**

Статья	Значение
Активы	
Прочие активы	13 600
Итого активы	13 600
Капитал и обязательства	
Акционерный капитал (обыкновенные акции номиналом \$1)	4000
Нераспределенная прибыль	4200
Итого доля акционеров материнской компании	8200
Доля меньшинства	1800
<i>Итого капитал</i>	<i>10 000</i>
<i>Обязательства</i>	<i>3600</i>
Итого капитал и обязательства	13 600

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

Шаг 4. Составляем консолидированный баланс компании «Дельта» (табл. 10).

Одноступенчатая консолидация

Теперь проведем консолидацию группы «Дельта», используя метод одноступенчатой консолидации.

Шаг 1. Графическая структура группы «Дельта» представлена на рис. 3.

Дополнительно необходимо рассчитать эффективные доли владения и меньшинства для подконтрольных компаний группы «Дельта» (табл. 11).

	Корректировки									Рез-т по
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	группе
	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)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)
	-	-	-	-	-	(2760)	-	-	-	0
	(440)	(1440)	-	-	-	-	-	-	-	0
	-	-	-	-	-	270	-	(270)	-	0
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	13 600
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(4000)
	-	-	-	-	-	1800	-	-	600	0
	400	1200	-	-	400	-	-	-	-	0
	-	-	(160)	-	-	-	(1110)	270	-	(4200)
	-	-	-	(360)	-	690	1110	-	600	0
	40	240	160	360	200	-	-	-	-	0
	-	-	-	-	(600)	-	-	-	(1200)	(1800)
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(3600)

Таблица 11 **Расчет долей владения и меньшинства для группы «Дельта» (одноступенчатая консолидация)**

Вид доли	В компании «Эпсилон», %	В компании «Дзета», %
Доля владения		
Прямая	75	20
Косвенная	-	45
Эффективная	75	65
Доля меньшинства		
Прямая	25	20
Косвенная	-	15
Эффективная	25	35

Шаг 2. Составляем консолидационные проводки.

1. Элиминирование инвестиций в компании «Эпсилон» и «Дзета», \$:

Д-т Акционерный капитал компании «Эпсилон» (2400 × 75%)	1800
Д-т Акционерный капитал компании «Дзета» (2000 × 20%)	400
Д-т Акционерный капитал компании «Дзета» (2000 × 60%)	1200
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Эпсилон» (800 × 75%)	600
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Дзета» (200 × 20%)	40
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Дзета» (400 × 60%)	240
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Дзета» ((600 - 400) × 45%)	90
Д-т Гудвил (расчетная величина)	270
К-т Инвестиции в компанию «Эпсилон»	2760
К-т Инвестиции в компанию «Дзета»	1880

2. Отражение доли нераспределенной прибыли за период владения, \$:

Таблица 12 **Консолидационная таблица (одноступенчатая консолидация)**

Статья	Значение			Корректировки				Результат по группе
	«Альфа»	«Бета»	«Гамма»	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)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)
Инвестиции в компанию «Эпсилон»	2760	-	-	(2760)	-	-	-	0
Инвестиции в компанию «Дзета»	440	1440	-	(1880)	-	-	-	0
Гудвил	-	-	-	270	-	(270)	-	0
Прочие активы	6000	4000	3600	-	-	-	-	13 600
Акционерный капитал компании «Дельта»	(4000)	-	-	-	-	-	-	(4000)
Акционерный капитал компании «Эпсилон»	-	(2400)	-	1800	-	-	600	0
Акционерный капитал компании «Дзета»	-	-	(2000)	1600	-	-	400	0
Нераспределенная прибыль компании «Дельта»	(3200)	-	-	-	(1270)	270	-	(4200)
Нераспределенная прибыль компании «Эпсилон»	-	(2040)	-	600	930	-	510	0
Нераспределенная прибыль компании «Дзета»	-	-	(1000)	370	340	-	290	0
Доля меньшинства	-	-	-	-	-	-	(1800)	(1800)
Обязательства	(2000)	(1000)	(600)	-	-	-	-	(3600)

Д-т Нераспределенная прибыль компании «Эпсилон» $((2040 - 800) \times 75\%)$	930
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Дзета» $((1000 - 200) \times 20\%)$	160
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Дзета» $((1000 - 600) \times 45\%)$	180
К-т Нераспределенная прибыль компании «Дельта»	1270
3. Амортизация/обесценение гудвила на отчетную дату, \$:	
Д-т Прочие расходы (нераспределенная прибыль компании «Дельта»)	270
К-т Гудвил	270
4. Выделение доли меньшинства на отчетную дату, \$:	
Д-т Акционерный капитал компании «Эпсилон» $(2400 \times 25\%)$	600
Д-т Акционерный капитал компании «Дзета» $(2000 \times 20\%)$	400
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Эпсилон» $(2040 \times 25\%)$	510

Д-т Нераспределенная прибыль компании «Дзета» (400 × 20%)	80
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Дзета» ((1000 - 400) × 35%)	210
К-т Доля меньшинства в активах	1800

Шаг 3. Заполняем консолидационную таблицу (табл. 12).

Шаг 4. Составляем консолидированный баланс компании «Дельта». Он будет аналогичен полученному при использовании метода многоступенчатой консолидации (табл. 10).

В данном уроке мы разобрали консолидацию сложной смешанной группы трех компаний на двух примерах с самым легким и самым сложным из возможных вариантов приобретения долей в подконтрольных компаниях. Консолидацию всех остальных возможных вариантов вы сможете провести самостоятельно на основе знаний, полученных в течение года с помощью данного мастер-класса.

Проверочное задание 6

Компания «Плюшкин» 01.01.01 приобрела 40% голосующих акций компании «Коробочка», когда она была создана. Компания «Чичиков» 01.01.02 приобрела 80% голосующих акций компании «Плюшкин» и 60% голосующих акций компании «Коробочка». Нераспределенная прибыль компаний «Плюшкин» и «Коробочка» на эту дату составила \$400 и \$100 соответственно.

В таблицах 1 и 2 представлена отчетность компаний на 31 декабря 2007 года. Определите тип и структуру группы «Чичиков», сделайте все консолидационные проводки за 2007 год, заполните консолидационную таблицу и составьте консолидированный баланс и отчет о прибылях и убытках на 31.12.07, используя метод многоступенчатой консолидации при условии, что:

1. С 01.01.01 акционерный капитал компаний не менялся.
2. Балансовая стоимость активов и обязательств компаний «Плюшкин» и «Коробочка» на любую из отчетных дат была равна их справедливой стоимости.
3. На начало отчетного периода консолидированный гудвил равнялся нулю.
4. 01.01.05 компания «Коробочка» продала компании «Чичиков» землю по цене реализации \$300 с себестоимостью \$260.
5. Компания «Плюшкин» в течение 2006 и 2007 годов продавала товары компании «Чичиков». Выручка от таких продаж составила \$560 в течение 2006 года и \$400 в течение 2007 года. Остаток данного товара на 31.12.06 и 31.12.07 составил \$300 и \$240 соответственно. Все внутригрупповые продажи товаров в группе «Чичиков» осуществляются с наценкой к себестоимости в размере 25%.

Таблица 1 **Балансы компаний «Чичиков», «Плюшкин» и «Коробочка» по состоянию на 31.12.07, \$**

Статьи баланса	«Чичиков»	«Плюшкин»	«Коробочка»
Активы			
<i>Долгосрочные активы</i>			
Инвестиции в компанию «Плюшкин»	2000	-	-
Инвестиции в компанию «Коробочка»	1400	800	-
Земля	300	0	0
<i>Итого долгосрочные активы</i>	<i>3700</i>	<i>800</i>	<i>0</i>
<i>Краткосрочные активы</i>			
Запасы	500	700	400
Дебиторская задолженность	3800	4500	3600
Денежные средства	680	420	280
<i>Итого краткосрочные активы</i>	<i>4980</i>	<i>5620</i>	<i>4280</i>
Итого активы	8680	6420	4280
Капитал и обязательства			
<i>Капитал</i>			
Акционерный капитал (обыкновенные акции номиналом \$1)	4000	2000	2000
<i>Нераспределенная прибыль</i>			
на начало	840	680	240
за период	1040	600	400
<i>Итого капитал</i>	<i>5880</i>	<i>3280</i>	<i>2640</i>
<i>Обязательства</i>			
<i>Долгосрочные обязательства, всего</i>	<i>2000</i>	<i>2500</i>	<i>1140</i>
<i>Краткосрочные обязательства</i>			
Торговая кредиторская задолженность	800	640	500
<i>Краткосрочные обязательства, всего</i>	<i>800</i>	<i>640</i>	<i>500</i>
<i>Итого обязательства</i>	<i>2800</i>	<i>3140</i>	<i>1640</i>
Итого капитал и обязательства	8680	6420	4280

Таблица 2 **Отчеты о прибылях и убытках компаний «Чичиков», «Плюшкин» и «Коробочка» за год до 31.12.07, \$**

Статья	«Чичиков»	«Плюшкин»	«Коробочка»
Выручка	2400	2000	1600
Себестоимость	(1280)	(920)	(800)
<i>Валовой доход</i>	<i>1120</i>	<i>1080</i>	<i>800</i>
Административные и коммерческие расходы	(320)	(320)	(200)
Процентные доходы	400	80	40
Прочие доходы	480	280	80
Прочие расходы	(160)	(200)	(120)
<i>Прибыль до налога</i>	<i>1520</i>	<i>920</i>	<i>600</i>
Налог на прибыль	(480)	(320)	(200)
Прибыль после налога	1040	600	400

Ответ на проверочное задание 5

Опубликовано: 2008, № 5, с. 94

Шаг 1. Определяем структуру группы компаний «Атос» на 21.12.07. Расчет доли меньшинства представлен в табл. 1.

Таблица 1 Доля меньшинства в компаниях «Портос» и «Арамис», %

Доля меньшинства	В компании «Портос»	В компании «Арамис»
Прямая	25	20
Косвенная	-	20 (25 × 80)

Шаг 2. Выполняем консолидационные проводки.

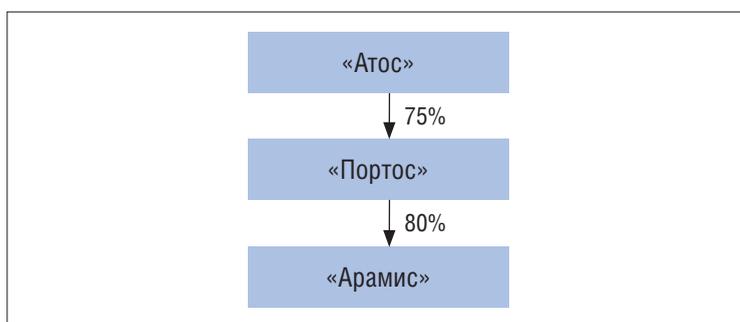


Рисунок Структура группы компаний «Атос»

1. Элиминирование инвестиций в компании «Портос» и «Арамис», \$:

Д-т Акционерный капитал компании «Портос» (60 000 × 75%)	45 000
Д-т Акционерный капитал компании «Арамис» (60 000 × 80%)	48 000
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Портос» (20 000 × 75%)	15 000
Д-т Нераспределенная прибыль компании «Арамис» (10 000 × 80%)	8 000
Д-т Гудвил	4 000
К-т Инвестиции в компанию «Портос»	64 000
К-т Инвестиции в компанию «Арамис»	56 000

2. Выделение доли меньшинства на начало отчетного периода, \$:

Д-т Акционерный капитал компании «Портос» (60 000 × 25%)	15 000
Д-т Акционерный капитал компании «Арамис» (60 000 × 20%)	12 000
Д-т Нераспределенная прибыль на начало отчетного периода – «Портос» (34 000 × 25%)	8 500
Д-т Нераспределенная прибыль на начало отчетного периода – «Арамис» (10 000 × 20% + (12 000 - 10 000) × 40%)	2 800
К-т Доля меньшинства	38 300

3. Обесценение гудвила, \$:

Д-т Прочие расходы	800
Д-т Нераспределенная прибыль на начало отчетного периода (3200 - 800)	2 400
К-т Гудвил	3 200

4. Элиминирование внутригрупповой выручки от реализации товаров, \$:

Д-т Выручка (16 000 + 10 000)	26 000
--------------------------------------	--------

Таблица 2 Консолидационная таблица, \$

Статья	Значение			Корректировки							Результат по группе	
	«Атос»	«Портос»	«Арамис»	1	2	3	4	5	6	7		
	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)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)		
Инвестиции в компанию «Портос»	64 000	-	-	(64 000)	-	-	-	-	-	-	-	0
Инвестиции в компанию «Арамис»	-	56 000	-	(56 000)	-	-	-	-	-	-	-	0
Гудвилл	-	-	-	4000	-	(3200)	-	-	-	-	-	800
Запасы	180 000	120 000	120 000	-	-	-	-	(8000)	-	-	-	412 000
Дебиторская задолженность	34 800	31 200	15 000	-	-	-	-	-	-	(13 000)	-	68 000
Денежные средства	2000	10 000	1000	-	-	-	-	-	-	-	-	13 000
Акционерный капитал компании «Атос»	(120 000)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(120 000)
Акционерный капитал компании «Портос»	-	(60 000)	-	45 000	15 000	-	-	-	-	-	-	0
Акционерный капитал компании «Арамис»	-	-	(60 000)	48 000	12 000	-	-	-	-	-	-	0
Нераспределенная прибыль на начало – «Атос»	(42 000)	-	-	-	-	2400	-	-	-	-	-	(39 600)
Нераспределенная прибыль на начало – «Портос»	-	(34 000)	-	15 000	8500	-	-	-	-	-	-	(10 500)
Нераспределенная прибыль на начало – «Арамис»	-	-	(12 000)	8000	2800	-	-	-	-	-	-	(1200)

Таблица 2 Консолидационная таблица, \$ (Продолжение)

Статья	Значение			Корректировки							Результат по группе
	«Атос»	«Портос»	«Арамис»	1	2	3	4	5	6	7	
	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)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)	Д-т/(К-т)	
Доля меньшинства в активах	-	-	-	-	(38 300)	-	-	-	(15 600)	-	(53 900)
Долгосрочные обязательства, всего	(20 000)	(30 000)	(16 000)	-	-	-	-	-	-	-	(66 000)
Кредиторская задолженность	(54 800)	(63 200)	(22 000)	-	-	-	-	-	-	13 000	(127 000)
Выручка	(120 000)	(100 000)	(80 000)	-	-	-	26 000	-	-	-	(274 000)
Себестоимость	40 000	50 000	30 000	-	-	-	(26 000)	8000	-	-	102 000
Административные и коммерческие расходы	40 000	20 000	10 000	-	-	-	-	-	-	-	70 000
Процентные доходы	(6000)	(16 000)	-	-	-	-	-	-	-	-	(22 000)
Процентные расходы	-	8000	2000	-	-	-	-	-	-	-	10 000
Прочие доходы	(22 000)	(8000)	(3000)	-	-	-	-	-	-	-	(33 000)
Прочие расходы	4000	-	1000	-	-	800	-	-	-	-	5800
Налог на прибыль	20 000	16 000	14 000	-	-	-	-	-	-	-	50 000
Прибыль за период (расчетная величина)	(44 000)	(30 000)	(26 000)	-	-	-	-	-	-	-	(91 200)
Доля меньшинства в прибылях/убытках отчетного периода – «Портос»	-	-	-	-	-	-	-	-	6000	-	6000
Доля меньшинства в прибылях/убытках отчетного периода – «Арамис»	-	-	-	-	-	-	-	-	9600	-	9600

Таблица 3 **Консолидированный баланс компании «Атос» на 31.12.07, \$**

Статья	Значение
Активы	
<i>Долгосрочные активы</i>	
Гудвил	800
<i>Итого долгосрочные активы</i>	<i>800</i>
<i>Краткосрочные активы</i>	
Запасы	412 000
Дебиторская задолженность	68 000
Денежные средства	13 000
<i>Итого краткосрочные активы</i>	<i>493 000</i>
Итого активы	493 800
Капитал и обязательства	
<i>Капитал</i>	
Акционерный капитал (обыкновенные акции номиналом \$1)	120 000
<i>Нераспределенная прибыль:</i>	
на начало периода	51 300
за период	75 600
<i>Итого доля акционеров материнской компании</i>	<i>246 900</i>
Доля меньшинства	53 900
<i>Итого капитал</i>	<i>300 800</i>
<i>Обязательства</i>	
<i>Долгосрочные обязательства, всего</i>	<i>66 000</i>
<i>Краткосрочные обязательства</i>	
Кредиторская задолженность	127 000
<i>Краткосрочные обязательства, всего</i>	<i>127 000</i>
<i>Итого обязательства</i>	<i>193 000</i>
Итого капитал и обязательства	493 800

К-т Себестоимость	26 000
5. Элиминирование нереализованной прибыли, \$:	
Д-т Себестоимость (16 000 × 60% / 160% + 10 000 × 25% / 125%)	8000
К-т Запасы	8000
6. Выделение доли меньшинства в прибылях/убытках отчетного периода, \$:	
Д-т Доля меньшинства в прибылях/убытках – «Портос»	
(30 000 - 6000) × 25%)	6000
Д-т Доля меньшинства в прибылях/убытках – «Арамис» ((26 000 - 2000) × 40%)	9600
К-т Доля меньшинства в активах	15 600
7. Исключение внутригрупповой задолженности, \$:	
Д-т Кредиторская задолженность (16 000 / 2 + 10 000 / 2)	13 000
К-т Дебиторская задолженность	13 000

Таблица 4 **Консолидированный отчет о прибылях и убытках компании «Атос» за 2007 год, \$**

Статья	Значение
Выручка	274 000
Себестоимость	(102 000)
<i>Валовый доход</i>	<i>172 000</i>
Административные и коммерческие расходы	(70 000)
Процентные доходы	22 000
Процентные расходы	(10 000)
Прочие доходы	33 000
Прочие расходы	(5800)
<i>Прибыль до налога</i>	<i>141 200</i>
Налог на прибыль	(50 000)
Прибыль после налога	91 200
В распределении между:	
акционерами материнской компании	75 600
долей меньшинства	15 600

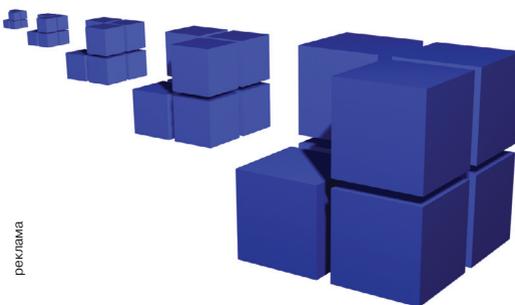
Шаг 3. Заполняем консолидационную таблицу (табл. 2).

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

Трансформация отчетности







Журнал «МСФО: практика применения» и Академия бизнеса «Эрнст энд Янг» предлагают читателям принять участие в дистанционном курсе обучения

В течение 2009 года журнал «МСФО: практика применения» будет публиковать цикл статей с проверочными заданиями от Академии бизнеса «Эрнст энд Янг»

Участники, приславшие правильные ответы на задания, будут награждены ценными призами.

Читайте журнал «МСФО: практика применения» и повышайте свои знания в области трансформации российской отчетности в соответствии с МСФО.

реклама

Мы продолжаем проект, посвященный аудиту сложных 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. Представленные для проверки документы и аудиторские заключения по операции доступны на сайте www.msfo-mag.ru в полном объеме.

Аудит отражения в учете неотделимых улучшений

Описание операции

Компания арендовала нежилое помещение, заключив договор аренды от 10.06.05 сроком на 5 лет. С письменного согласия арендодателя она за свой счет произвела неотделимые улучшения общей стоимостью 7 130 275 руб. Руководство компании-арендатора, заключая договор и проводя реконструкцию помещения, рассчитывало на достаточно длительный срок его использования (не менее 10 лет), поэтому планировало пролонгировать договор. По его условиям после окончания аренды неотделимые улучшения должны были безвозмездно перейти к арендодателю. Однако в апреле 2008 года договор был расторгнут по инициативе арендатора. При этом арендодатель отказался принять неотделимые улучшения, поэтому арендатор произвел демонтаж металлических и строительных конструкций. На момент расторжения договора остаточная стоимость неотделимых улучшений составляет 6 597 643 руб. Дополнительно специалисты компании, предоставившей документы по операции, просили аудиторов рассмотреть,

как следует отразить в учете эту операцию аренды, если бы договор был заключен на один год и ежегодно продлевался.

Представленные документы

1. Договор аренды нежилых помещений от 10.06.05.
2. Договоры подряда, локальные и исполнительная сметы, счета-фактуры, акты приемки ремонтно-отделочных и выполненных работ, а также другие документы по реконструкции помещения и демонтажу строительных конструкций.

Результаты аудита отражения в учете неотделимых улучшений

В ходе проверки учета неотделимых улучшений аудиторы проанализировали представленные документы на предмет правильности отражения операций в учете по РСБУ и по МСФО, а также дали рекомендации о том, как следует их отражать¹.

¹ Полную версию материала, включающую анализ порядка отражения налога на прибыль, см. на сайте www.msfo-mag.ru. – Прим. ред.

В целом все аудиторы, участвовавшие в проекте, признали правильным учет неотделимых улучшений, однако некоторые аспекты отражения этой операции вызвали у них разногласия.

Рассмотрим подробнее, какие недочеты выявили аудиторы.

Отражение в РСБУ

Проверяя правильность признания расходов в российском учете, аудиторы обратили внимание на следующие моменты. По мнению **Сергея Петросова**, партнера группы «БДО Юникон», и **Надежды Соболевой**, менеджера аудиторской практики этой же группы, «произведенные капитальные вложения списываются со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 01 «Основные средства» в качестве объекта основных средств. Согласно п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»¹, капитальные вложения в арендованное имущество должны учитываться в составе основных средств, а в соответствии с п. 17 стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. Срок полезного использования неотделимых улучшений в данном случае ограничен оставшимся сроком действия договора аренды (п. 20). Соответственно, в рассматриваемом случае арендатор неправильно отразил амортизационные расходы в бухгалтерском учете в сумме 532 631,43 руб. (по 19 727,09 руб. в месяц²), так как исходя из приведенных выше ссылок амортизация должна начисляться исходя из оставшегося срока действия договора аренды. По РСБУ должны быть сделаны следующие записи, руб.:

1. Отражена сумма оказанных строительными организациями услуг (в течение 2005 года):

Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы»	7 130 275
К-т 60 (76) «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	7 130 275
2. Неотделимые улучшения, введенные в эксплуатацию в январе 2006 года, отражены в составе основных средств:	
Д-т 01 «Основные средства»	7 130 275
К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы»	7 130 275

Согласно предоставленному на проверку договору аренды, срок аренды составляет 5 лет – с июня 2005-го по июнь 2010 года. Соответственно срок полезного использования будет определяться от даты ввода в эксплуатацию до окончания срока аренды, итого – 53 месяца.

3. Ежемесячное начисление амортизационных начислений в размере 134 533 руб. (7 130 275 руб. / 53 мес.):

Д-т 20 «Основное производство»	134 533
К-т 02 «Амортизация основных средств»	134 533

Соответственно, сумма накопленной амортизации по РСБУ к моменту расторжения договора (апрель 2008 года) должна составлять 3 632 404 руб., а остаточная стоимость рассчитана следующим образом: первоначальная стоимость – 7 130 275 руб., накопленная амортизация – 3 632 404 руб., остаточная стоимость – 3 497 871 руб.».

Дарья Дворцова, специалист отдела международного аудита департамента международных проектов ООО «Бейкер Тилли Русаудит», считает, что «если договором аренды закреплено право собственности арендатора на произведенные им улучшения объекта аренды, то их можно учесть в качестве объекта основных средств. Таким образом, в рассматриваемой ситуации в бухгалтерском учете компания может установить срок полез-

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

² Из присланных документов следует, что в мае и июне 2008 года были отсторнированы ежемесячные суммы амортизации в размере 19 727,09 руб., соответственно мы пришли к выводу, что арендатор амортизировал произведенные неотделимые улучшения в бухгалтерском учете исходя из срока полезного использования здания – 30 лет.

Аудиторские компании, участвовавшие в проекте

ООО «Бейкер Тилли Русаудит» основанно в 1992 году. 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 соответствии с МСФО, внедрению и ведению бухгалтерского учета по международным стандартам, консультированию и проведению семинаров по МСФО и МСА.

ООО «Росэкспертиза» основано в 1993 году. Является полноправным членом международного альянса независимых бухгалтерских и аудиторских компаний Praxity, AISBL. Проводит аудит и

трансформацию финансовой отчетности в соответствии с международными и иностранными стандартами учета (МСФО, GAAP).

Группа «БДО Юникон» основана в 1989 году. Входит в международную сеть независимых аудиторских и консультационных компаний BDO International. Оказывает услуги по трансформации и аудиту финансовой отчетности по МСФО, постановке ведения учета в соответствии с МСФО при внедрении информационных систем, а также консультированию и методологическому сопровождению, обучению персонала теории и практике применения МСФО.

ного использования капитальных вложений в форме неотделимых улучшений в арендованное имущество, равный сроку аренды в соответствии с договором. При пролонгации договора аренды путем заключения дополнительного соглашения компания вправе продолжить начисление амортизации исходя из оговоренного с арендодателем срока договора аренды. В рассматриваемой ситуации в компании предполагаемый срок аренды составляет 10 лет. Можно также рассмотреть противоположную ситуацию сближения бухгалтерского учета и учета по международным стандартам, признав расходы по реконструкции помещения в отчетном периоде. Арендная плата за период, в течение которого проводилась реконструкция, должна быть включена в первоначальную стоимость объекта основных средств, поскольку во время строительных работ арендованный объект не использовался в обычной деятельности. В рассматриваемом случае по окончании срока аренды организация передает арендодателю арендованный объект основных средств с неотделимыми улучшениями. При этом арендодатель не возмещает затраты, произведенные арендатором на осуществление указанных улучшений. Данные

операции отражаются в бухгалтерском учете в порядке, установленном для операций по безвозмездной передаче основных средств. В учете по РСБУ необходимо сделать следующие проводки (учет НДС не рассматривался, так как организация-арендатор не является плательщиком НДС), руб.:

1. Отражение операций по реконструкции здания в 2005 году. Стоимость принятых от подрядчика строительных работ учитывается в составе вложений во внеоборотные активы:

Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы»	7 130 274,50
К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	7 130 274,50

2. Отражение операций на дату завершения работ капитального характера в 2006 году. Капитальные вложения в арендованное здание приняты на учет в составе основных средств:

Д-т 01 «Основные средства»	7 130 274,50
К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы»	7 130 274,50

3. Ежемесячное начисление амортизации капитальных вложений, учитываемых в составе основных средств начиная с месяца, следующего за окончанием реконструкции:

Д-т 02 «Амортизация основных средств»	59 418,95
К-т 20 «Основное производство»	59 418,95

4. Отражение операций по списанию объекта основных средств в момент подписания акта приема-передачи (при условии согласия арендодателя принять на баланс неотделимые улучшения).

Списание суммы начисленной амортизации по выбывающему объекту основных средств:

Д-т 02 «Амортизация основных средств» 1 604 311,76

К-т 01 «Основные средства» 1 604 311,76

Списание остаточной стоимости неотделимых улучшений:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» 5 525 962,74

К-т 01 «Основные средства» 5 525 962,74

Предложенная схема проводок совпадает с проводками, сделанными компанией, однако необходимо отметить различный подход к отражению стоимости неотделимых улучшений и различный срок их амортизации».

Владимир Потехин, директор по МСФО ООО «Росэкспертиза», проанализировав данный договор с учетом условия его ежегодного перезаключения, дал следующие рекомендации: «Из первичных представленных документов следует, что неотделимые улучшения в арендованные основные средства по прекращении договора аренды были демонтированы, в результате на балансе арендатора их не осталось. Если исходить из того, что договор аренды заключен на один год, после чего подписывается новый договор на аналогичный срок, а по его окончании неотделимые улучшения безвозмездно передаются арендатору, можно сделать вывод о том, что организация арендует недвижимость на непродолжительный срок (меньше года) и при этом у нее отсутствует право пролонгации договора, но имеется возможность перезаключить договор на новый срок. В этом случае организация-арендатор, производя ремонт имущества, может определить срок его полезного использования исходя из срока действия договора аренды. Такое требование закреплено в п. 20 ПБУ 6/01 – «определение срока полезно-

го использования объекта основных средств производится исходя из... нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срока аренды)». Вместе с тем, согласно п. 4 ПБУ 6/01, одним из условий классификации объекта в качестве основного средства выступает срок полезного использования, который должен составлять более 12 месяцев. По этой причине относить ремонт к капитальным вложениям в объекты основных средств и учитывать его на счете 01 «Основные средства» нецелесообразно. В бухгалтерском учете такие затраты следует учитывать на счете 97 «Расходы будущих периодов» и равномерно списывать на себестоимость в течение срока действия договора аренды».

Учет по МСФО

Порядок учета основных средств в международных стандартах регламентируется МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment). По словам **Владимира Потехина**, «в МСФО ремонт арендованного основного средства следует учитывать в составе объектов основных средств, только если оно удовлетворяет требованиям п. 6 МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Согласно этому пункту, материальные активы представляют собой основные средства, только если одновременно выполняются два условия:

- активы предназначены для использования в производстве или поставке товаров и услуг, для сдачи в аренду третьим лицам или для административных целей;
- их предполагается использовать в течение более чем одного отчетного периода.

В рассматриваемом случае определено, что договор заключается на один год, после чего подписывается новый. Таким образом, не выполняется второе условие, а значит, активы нужно признавать как расход.

Еще одним аргументом в пользу признания такого ремонта в качестве расходов является применение принципа осмотрительности

Таблица **Стоимость неотделимых улучшений, осуществленных в 2005 году, руб.**

Название	Сумма	Дата ввода
Ремонт и остекление фасада	380 088	16.12.05
Ремонт помещений доп. 1	965 197	30.11.05
Ремонт помещений доп. 2	14 613	30.11.05
Ремонт помещений доп. 3	25 232	30.11.05
Ремонт помещений доп. 4	3 047 769	30.11.05
Проект рабочей документации по устройству антресольного этажа	350 732	03.08.05
Производство электромонтажных работ	1 940 892	04.08.05
Изготовление и монтаж дверей и профиля	116 580	12.10.05
Итого	6 841 103	-

(консерватизма), согласно которому организация должна предпринимать все необходимые меры для устранения неопределенности, чтобы избежать завышения стоимости активов или доходов и занижения величины обязательств и расходов. По этим причинам расходы, связанные с таким ремонтом, следует включать в себестоимость по мере их осуществления и признавать в том периоде, в котором они произведены. Рекомендуемый порядок отражения затрат на неотделимые улучшения в российском и международном учете представлен в таблице».

С ним соглашается **Дарья Дворцова** и добавляет: «Списание расходов по неотделимым улучшениям в периоде правомерно, так как компания соблюдает принцип осмотрительности (консерватизма). Таким образом, компания для целей МСФО отражает в учете проводки, руб.:

1. Учет неотделимых улучшений в 2005 году.

Списание расходов по неотделимым улучшениям:

Д-т Расходы периода	7 103 614,77
К-т Расчеты с поставщиками	7 103 614,77

2. Учет неотделимых улучшений в 2005 году.

Отражение объекта в составе основных средств:

Д-т Расходы периода	26 659,83
К-т Расчеты с поставщиками	26 659,83

Возможен и другой вариант учета неотделимых улучшений исходя из предполагаемого срока их полезного использования в арендованном помещении с учетом ежегодной пролонгации договора. Российским законодательством предусмотрена регистрация договоров аренды со сроком более года, поэтому многие организации предпочитают заключать краткосрочные договоры аренды с ежегодной пролонгацией, однако, по сути, аренда помещения является долгосрочной. В данном случае следует учесть и экономический аспект – значительные вложения в модернизацию помещений, краткосрочное использование которых экономически нецелесообразно. В учетной политике нужно прописать, что затраты на капитальный ремонт капитализируются как отдельный компонент основных средств и амортизируются в течение предполагаемого срока полезного использо-

	Учет согласно РСБУ			Учет согласно МСФО	
	Срок эксплуатации, (дней)	Сумма расходов, отнесенная на себестоимость в 2005 году	Сумма расходов, отнесенная на себестоимость в 2006 году	Сумма РБП на 31.12.2006	Сумма расходов, отнесенная на себестоимость в 2005 году
	176	32 400	347 688	347 688	380 088
	192	155 837	809 360	809 360	965 197
	192	2356	12 257	12 257	14 613
	192	4061	21 171	21 171	25 232
	192	492 094	2 555 675	2 555 675	3 047 769
	311	169 200	181 532	181 532	350 732
	310	932 889	1 008 003	1 008 003	1 940 892
	241	38 720	77 860	77 860	116 580
	-	1 827 557	5 013 546	5 013 546	6 841 103

вания (предполагаемого срока аренды). В результате появится возможность амортизировать неотделимые улучшения в течение всего срока аренды помещений».

Сергей Петросов и **Надежда Соболева** отмечают, что «в рассматриваемом случае арендатор ошибочно признал расходы на неотделимые улучшения в полном объеме в составе текущих расходов для целей МСФО. Указанные выше расходы должны быть капитализированы, а после завершения строительных работ списываться в течение срока полезного использования объекта в виде амортизации. Сроком полезного использования в данном случае будет срок действия договора аренды. Если он заключен на один год, а затем постоянно пролонгируется, необходимо применить принцип приоритета содержания над формой и получить от менеджмента клиента информацию о предполагаемых сроках аренды данного помещения. По МСФО компания должна сделать следующие записи, руб.:

1. Признать расходы по выполнению улучшений:

Д-т Основные средства	7 130 275
К-т Задолженность поставщикам	7 130 275

2. Признать настоящую стоимость будущих расходов на демонтаж, например, в размере 150 000 руб.:

Д-т Основные средства	150 000
К-т Резерв (баланс)	150 000

3. Ежемесячная амортизация неотделимых улучшений в течение срока аренды, отражающая сумму амортизации расходов на неотделимые улучшения 134 533 руб.:

Д-т Себестоимость (ОПУ)	134 533
К-т Амортизация ОС (баланс)	134 533

При досрочном расторжении договора балансовая стоимость улучшений (за вычетом накопленной на тот момент амортизации) должна быть списана в расход. Что касается расходов на демонтаж, то арендатор правомерно признал их в том периоде, в котором был произведен фактический демонтаж, так как по условиям договора неотделимые улучшения должны были быть приняты арендодателем и, соответственно, в момент их возведения будущие расходы на демонтаж не предполагались. Из предоставленной информации непонятны причины, по которым демонтаж был произведен. Кроме того, следует отметить, что в целях МСФО

в течение срока действия договора аренды арендатор должен признавать временную разницу по налогу на прибыль в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (Income Taxes)».

Рекомендации аудиторов

Все участники проекта также дали общие рекомендации о том, на что следует обращать внимание при отражении подобных операций в учете. По словам **Владимира Потехина**, «для правильного учета неотделимых улучшений в арендованное имущество следует принимать во внимание срок действия и условие договора, определяющее собственника таких улучшений. На практике проблемы возникают именно с определением срока, на который заключен договор. Например, он может быть заключен на два года с простым условием (скажем, своевременная оплата счетов), что позволит однозначно пролонгировать договор еще на два года (а не заключать новый). Прописав в договоре точные сроки аренды, можно избежать затруднений в учете».

Дарья Дворцова рекомендует «различать понятия текущего, капитального ремонта и неотделимых улучшений. Необходимо учесть требование НК РФ о получении согласия арендодателя на осуществление подобных работ или отказ возместить понесенные арендатором расходы. Условия достаточно прописать в договоре аренды или в дополнительном соглашении. Для этого в договоре необходимо закрепить критерии признания улучшений арендованного имущества, а также довести до арендодателя информацию об их стоимости. Капитальные вложения в арендованное имущество должны учитываться в составе основных средств».

Сергей Петросов и **Надежда Соболева** считают, что при учете стоимости неотделимых улучшений у арендатора, которая воз-

мещается арендодателем, могут возникнуть следующие особенности: «Согласно ПКИ (SIC) 15 «Операционная аренда – стимулы» (Operating Leases – Incentives), все стимулы арендодателя независимо от их типа и времени выплаты должны быть учтены при расчете общей суммы компенсации, которая затем распределяется на весь срок аренды прямолинейным методом. Таким образом, стоимость возмещаемых арендодателем неотделимых улучшений не капитализируется и не амортизируется как основное средство арендатором, а признается до получения компенсации как предоплата по аренде, а периодические расходы на аренду, рассчитанные прямолинейным методом, соответственно уменьшаются на пропорциональную долю общей суммы возмещенных расходов на неотделимые улучшения. Что касается учета расходов на демонтаж неотделимых улучшений, то МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets) требует создания оценочных обязательств при условиях, описанных в п. 16 стандарта. Соответственно, если производятся неотделимые улучшения арендованного имущества, которые, согласно договору с арендодателем, должны будут демонтированы, арендатору необходимо создать резерв в размере дисконтированной стоимости предполагаемых будущих расходов на демонтаж и нематериальный актив на такую же сумму в периоде окончания работ по неотделимым улучшениям. Впоследствии актив амортизируется в течение срока аренды. Оценочное обязательство же увеличивается в соответствии с процентной ставкой дисконтирования с признанием финансового расхода. В периоде, когда произведен фактический демонтаж, образовавшееся к тому времени оценочное обязательство списывается за счет соответствующей кредиторской задолженности и/или расхода денежных средств».

КАК оптимизировать затраты на аудит консолидированной отчетности

Елена Хохлова,
ведущий финансовый консультант ООО «Микротест»

Стоимость аудиторских услуг, как правило, зависит от организационной структуры компании, объема предстоящей проверки, времени ее проведения, репутации аудитора и других факторов. Чтобы снизить затраты на аудит и при этом не потерять в качестве, специалистам по МСФО нужно проделать большую подготовительную работу, а также продумать оптимальную схему сотрудничества в случае привлечения нескольких аудиторских компаний.

Выбор аудитора

При снижении затрат на аудит отчетности в первую очередь нужно помнить о важности сохранения качества работы аудитора, поскольку от его ошибки могут пострадать как сама компания, так и ее инвесторы. Именно поэтому большинство компаний выбирают аудитора на тендерной основе. В этом случае появляется возможность собрать объективную информацию о стоимости и качестве предоставляемых услуг. Как правило, оценивают профессионализм, знание специфики бизнеса, опыт аудиторской компании и ее сотрудников, а также стоимость услуг¹.

Возможные пути снижения затрат

Поскольку цены на услуги аудиторов подвержены сезонным колебаниям, то одним из возможных способов снижения расходов является перенос аудита на более «дешевый» период. Желательно заранее согласовать его с будущим аудитором, чтобы он имел возможность запланировать выделение необходимых ресурсов².

Кроме того, лучше заранее предупредить аудиторов об особенностях компании: региональной удаленности филиалов, сложной организационной структуре и т.д. В среднем аудит

¹ Дополнительно см. статью «Как оценить качество аудита» («МСФО: практика применения», 2008, № 2, с. 98). – *Прим. ред.*

² Дополнительно см. статью «Система ценообразования на аудит отчетности по МСФО» («МСФО: практика применения», 2008, № 3, с. 90). – *Прим. ред.*

крупной компании занимает два месяца, но если у нее сложная структура либо аудиторам необходим ряд командировок по подтверждению данных в территориально удаленные филиалы, входящие в группу, то сроки, а значит, и стоимость услуг могут увеличиться. В таких ситуациях аудит может продолжаться до четырех месяцев, а в случае предоставления некорректных данных или их задержки – и дольше. К тому же компания будет нести дополнительные расходы за счет штрафных санкций.

В данном случае экономии можно достичь, сотрудничая из года в год с одной и той же компанией. Связано это с тем, что со временем у постоянных аудиторов появляется глубокое знание бизнеса компании-заказчика, что позволяет ей оказывать услуги быстрее и качественнее. Смена аудитора, напротив, приводит к увеличению сроков и стоимости выполнения работ из-за возникновения проблем с поиском и предоставлением информации, разъяснений методологии учета и т.д.

Личный опыт

Елена Плешакова, руководитель отдела подготовки отчетности по МСФО группы компаний «Градиент» (Москва)

Если выпуск отчетности не приурочен к конкретной дате, то можно готовить ее в более поздние сроки, минуя горячий период в апреле-мае.

Если это возможно, то для аудита российской отчетности лучше пригласить компании, стоимость услуг которых невысока. Например, аудит российской отчетности региональных дочерних обществ можно проводить с помощью местных аудиторских компаний.

Одновременно с заключением договора на проведение аудита нередко заключается договор на предоставление консалтинговых услуг, что, с одной стороны, делает его дороже, а с другой – предохраняет от еще более высоких затрат по исправлению в процессе проверки допущенных в отчетности ошибок. Связано это с тем, что каждая аудиторская компания имеет свое профессиональное суждение по сложным вопросам, и если в результате проверки окажется, что оно не

совпадает с мнением составителей отчетности, то компании придется оплатить дополнительное время, потраченное проверяющими.

Наладка СВК

Прежде всего аудиторы тестируют систему внутреннего контроля (далее – СВК). От ее эффективности зависят размер аудиторской выборки, продолжительность и стоимость аудита. В ходе проверки СВК проводятся беседы с сотрудниками контрольно-ревизионного управления, казначейства, внутренними аудиторами холдинга. Чем четче специалисты компании будут отвечать на вопросы аудиторов и чем больше формализованных процедур предоставят, тем выше будет доверие аудиторов к отчетным данным и быстрее пройдет аудит.

Сотрудничество с несколькими аудиторскими компаниями

На практике многие российские компании снижают стоимость аудита отчетности по МСФО за счет привлечения к этой работе нескольких аудиторских компаний. Особенно часто это происходит, если для компании заключение аудитора из «большой четверки» является обязательным. В этом случае вся работа по проведению аудиторской проверки консолидированной отчетности делится между компаниями по уровням иерархической подчиненности и разбивается на этапы (рисунок). Так, заказчик получает заключение сразу от нескольких аудиторов и одновременно снижает затраты на аудит (таблица).

Личный опыт

Елена Рязанова, главный бухгалтер компании Quinn-group (Москва)

Отчетность по МСФО для нашей компании составляют специалисты «большой четверки». Они проводят трансформацию и консолидацию данных 12 юридических лиц. Для того чтобы удостовериться в правильности предоставляемой консультантам информации, перед началом трансформации проводится инициативный аудит российского бухгалтерского учета.

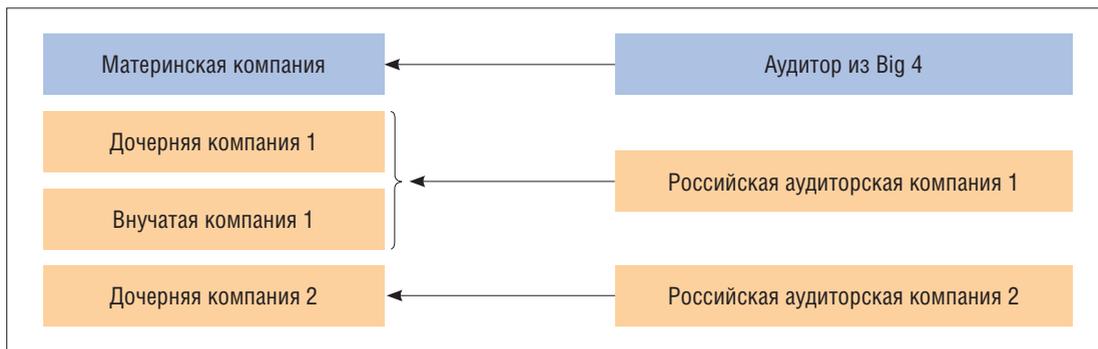


Рисунок **Схема распределения работ при сотрудничестве с несколькими аудиторскими компаниями**

Затраты на аудиторскую проверку составляют порядка \$100 тыс. При этом порой представители «большой четверки» не показывают большего, по сравнению с российскими аудиторскими компаниями, опыта и практических знаний в своей области.

Елена Плешакова, руководитель отдела подготовки отчетности по МСФО группы компаний «Градиент» (Москва)

Безусловными лидерами рынка аудиторских услуг, способными качественно проводить аудит отчетности, составленной по МСФО, сегодня являются компании «большой четверки». Стоимость их работы достаточно высока, а продолжительность аудита средней компании занимает около двух месяцев, так что общая сумма получается внушительной.

Однако практика показывает, что высокая цена еще не гарантирует для заказчика удовлетворительного результата, поскольку каждая из этих компаний имеет свое устоявшееся профессио-

нальное суждение по спорным вопросам, которое часто вступает в противоречие с мнением руководства по данному вопросу. Недостатком работы с «большой четверкой» также является частая смена менеджеров, что усложняет процесс взаимного сотрудничества. Нередко аудит по МСФО, проведенный российскими компаниями, по качеству не уступает работе коллег из «большой четверки» и по сути компании просто переплачивают за имя, признаваемое иностранными инвесторами и партнерами.

Вера Шиканян, начальник Управления корпоративной отчетности ПТГ «Мистерия» (Москва)

Если компания не нуждается в заключении аудиторов из «большой четверки», то самым эффективным способом снижения затрат на аудит отчетности по МСФО я бы назвала выполнение всех видов аудита одной компанией. Он заключается в том, что аудит российской и международной отчетности выполняют специалисты одной и той же компании. В этом слу-

Аудиторско-консалтинговая группа



МКПЦН



Член Nexia International - всемирной ассоциации независимых аудиторских и консалтинговых компаний

- **Аудит финансовой отчетности предприятий**
- **Консультации по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения**
- **Юридическое сопровождение бизнеса. Арбитраж**
- **Кадровый консалтинг**
- **IT-консалтинг**
- **Оценка**
- **Образование**

г. Москва,
Кривоколенный пер., д.3 стр. 1
Тел.: (495) 628-55-60, 621-10-15
Факс: (495) 621-56-87
E-mail: office@gomkpcn.ru

Филиал в Санкт-Петербурге
г. Санкт-Петербург, Московский
проспект, д.22, литера М
Тел.: (812) 309-32-38, 309-32-39,
309-32-40
Факс: (812) 309-32-39
E-mail: spb@mkpcn.ru

www.mkpcn.ru

Лицензия на осуществление аудиторской деятельности № Е 000370 от 20.05.2002 в соответствии с приказом № 98 Министерства финансов РФ

Таблица **Ориентировочная стоимость аудиторских услуг в зависимости от их объема, вида и исполнителя**^{<1>}

Виды деятельности	Структура компании	Цель аудита	Основной вид активов	Вид услуг	Стоимость, \$
Ретейл	Одно юридическое лицо	Аудит для зарубежных акционеров	Товар	Аудит российской отчетности	60 000
				Трансформация и аудит отчетности по МСФО	20 000
Ретейл и транспортные услуги	Два юридических лица, 11 филиалов	Подготовка к проведению IPO	Объекты недвижимости, торговое оборудование, транспорт	Аудит российской отчетности	60 000
				Оценка активов (российский оценщик)	30 000
				Трансформация и аудит консолидированной отчетности (Big 4)	200 000
Торгово-производственный холдинг (вся линейка видов деятельности от разработки до реализации)	180 юридических лиц	Подготовка к проведению IPO	Объекты недвижимости, производственное оборудование, транспорт	Аудит российской отчетности (Big 4), трансформация (Big 4), аудит отчетности по МСФО (Big 4)	800 000
				Оценка активов (российский оценщик)	200 000

<1> Данные предоставлены автором.

чае аудит отчетности по МСФО займет гораздо меньше времени, поскольку российские данные уже проверены и не нуждаются в пояснениях. Еще одним резервом снижения расходов на аудит может стать автоматизация процесса трансформации и консолидации. Она приведет к снижению вероятности появления ошибок, а также сократит временные затраты аудиторов на проверку трансформационных и консолидационных корректировок.

Подготовка необходимых документов

На момент прохождения аудита в компании должны быть подготовлены следующие документы: описание структуры группы, единая учетная политика и план счетов по МСФО, регламент сбора информации, формы отчетности и модели примечаний к ней.

Личный опыт

Елена Плешакова, руководитель отдела подготовки отчетности по МСФО группы компаний «Градиент» (Москва)

Чем тщательнее компания готовится к проверке, тем дешевле она обходится. Специалистам по МСФО нужно заранее написать объяснения по сложным участкам учета и сформировать достаточно ясные трансформационные проводки, чтобы на их проверку аудиторы затратили как можно меньше времени.

Елена Рязанова, главный бухгалтер компании *Quinn-group* (Москва)

Единственным способом снижения расходов в нашей компании является сокращение времени, которое тратят аудиторы на проверку. Для этого наши штатные специалисты по МСФО заранее заполняют ряд табличных регистров, готовят необходимые отчеты и пояснения.

Создание группы по взаимодействию с аудиторами

Для компании-заказчика важно, чтобы сотрудники подразделений, вовлеченные в процесс общения с аудиторами, могли правильно ответить на поставленные вопросы и быстро представить всю необходимую ин-

формацию. Поэтому на предприятии должна быть определена группа людей, которая будет отвечать за координацию взаимодействия между подразделениями компании и аудиторами, в частности, это может быть отдел МСФО либо внутреннего аудита. С вопросами, которые будут заданы тем или иным должностным лицам, они должны ознакомиться заранее и заблаговременно подготовить необходимую информацию.

Наладка информационной системы компании

Аудиторы проверяют информационную систему компании, чтобы понять, насколько можно доверять формируемым в ней отчетам. Представители IT-подразделений аудиторской фирмы предлагают сотрудникам учетных отделов провести те или иные операции непосредственно в их присутствии. Кроме того, проводятся интервью с сотрудниками IT-подразделения компании-заказчика для выяснения способов хранения и архивации информации, наличия резервных копий, а также возможных сбоев в системе.

Выбор оценщика

Многим компаниям для составления отчетности по МСФО приходится привлекать независимых оценщиков. Аудиторы «большой четверки», как правило, предлагают для проведения оценки пригласить такие компании, как American Appraisal, Ernst & Young и т.д.

Однако стоимость их услуг на порядок выше, чем у российских компаний-оценщиков.

Можно рассмотреть возможность привлечения оценщиков, которые ранее оценивали активы компании для каких-либо иных целей. Однако этот вариант возможен только при наличии со стороны компании-оценщика заинтересованности и профессионализма. Тогда по согласованию с оценщиками аудиторам предлагается проверить, как ведется работа по оценке. Все дополнительные расходы, связанные с этой работой, обычно берет на себя оценочная компания. Аудиторы просматривают рабочие файлы, контролируют процесс документирования информации, таким образом полностью проверяя соответствие методов оценки международным стандартам.

Личный опыт

Сергей Васильцов, генеральный директор ЗАО «Агентство «Руспромоценка»

Западные аудиторские компании могут настоятельно рекомендовать воспользоваться услугами того или иного оценщика, однако их главное условие – качественное проведение оценки и защита ее результатов (особенно в части методологии, источников информации и осуществляемых корректировок) перед специалистами аудиторской компании. Если договоренность между тремя заинтересованными сторонами достигнута и методики оценки проверены аудиторами на соответствие цели оценки и требованиям МСФО и МСО, то проблем с аудитом отчетности на данном этапе быть не должно. ■

ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ **BUSINESS PROFILE**
 АУДИТОРСКО-КОНСАЛТИНГОВАЯ ГРУППА AUDIT • ACCOUNTING • CONSULTING

Г. МОСКВА, УЛ. ДОЛГОРУКОВСКАЯ, Д. 36, СТР. 3
 ТЕЛ.: +7 (495) 740 1601 (МНОГОКАН.)
 ФАКС: +7 (499) 973 5522
 УЛ. КРАСНОПРОЛЕТАРСКАЯ, Д. 9, КОРП. 2
 ТЕЛ.: +7 (499) 973 1129
 E-MAIL: INFO@BUSINESSPROFIL.RU
 HTTP:// WWW.BUSINESSPROFIL.RU

БУДУЩЕЕ
 планируется
СЕЙЧАС

- АУДИТ МСФО
- БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ КОНСАЛТИНГ
- DEW DILIGENCE
- БИЗНЕС-ПЛАНИРОВАНИЕ
- УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ КОНСАЛТИНГ
- МАРКЕТИНГОВЫЕ ИССЛЕДОВАНИЯ

Лицензия № Е 000897 от 25.06.2002 РЕКЛАМА

АВТОМАТИЗАЦИЯ расчета резерва под обесценение дебиторской задолженности и выданных авансов

Антон Парфёнов,

начальник отдела международной финансовой отчетности и консолидации ЗАО «Группа ЧТПЗ»

Практически каждому специалисту, составляющему отчетность по МСФО, приходится рассчитывать и создавать резервы под обесценение дебиторской задолженности. При большом списке контрагентов и неавтоматизированной процедуре расчета на выполнение этой операции может потребоваться достаточно много времени и сил. Специалисты Группы ЧТПЗ, автоматизировав расчет резервов по дебиторской задолженности, сократили время на их создание в пять раз.

Группа компаний составляет отчетность по МСФО с 2005 года. Первоначально этим занимались консультанты, трансформируя полученные от работников бухгалтерии данные российского бухгалтерского учета. С 2007 года компания перешла на самостоятельное составление отчетности по международным стандартам, создав отдел по МСФО в составе восьми человек.

Начиная с этого времени специалисты компании старались максимально автоматизировать процесс составления отчетности, поэтому было внедрено большое количество программных модулей, созданных на базе единой ERP-системы «Малахит». Все они интегрированы и функционируют на основе базы данных Oracle. Одним из таких

программных модулей стал модуль по расчету резерва под обесценение дебиторской задолженности и выданных авансов. Он позволяет вести учет резервов по данным статьям, а также получать информацию, необходимую для раскрытия в примечаниях.

Разработка требований к системе

Для создания модуля специалисты по МСФО совместно с сотрудниками IT-отдела разработали техническое задание, в котором были описаны общие принципы расчета резерва, а также формат и вид представления информации. Поскольку ERP-система охватывает практически все процессы, происходящие в

компании, то проблем с импортом первичной информации не возникло. В качестве исходных данных были использованы регистры российского бухгалтерского и финансового учета, реализованные в системе, в частности данные о дебиторской задолженности и авансам со следующей аналитикой:

- наименование контрагента;
- документ-основание;
- дата заключения договора (или иного документа-основания);
- дата предполагаемого погашения задолженности в соответствии с условиями договора;
- сумма задолженности.

До создания модуля специалистам отдела МСФО приходилось сначала запрашивать эту информацию в бухгалтерии, а затем обрабатывать ее в MS Excel, где с использованием большого количества формул и сводных таблиц рассчитывались резервы и аккумулировалась информация для составления примечаний.

Выбор метода расчета резервов

Подход, используемый компанией для начисления резервов по МСФО, в чем-то схож с методикой расчета резерва по сомнительным долгам, описанной в главе 25 НК РФ. Различия заключаются в учете сроков давности и особенностях начисления резервов по внутригрупповым и связанным сторонам.

При формировании учетной политики по созданию резервов по дебиторской задолженности компания рассматривала два способа ее расчета в зависимости от времени, прошедшего:

- с даты возникновения задолженности;
- с оговоренной в договоре даты погашения.

Второй способ для компаний предпочтительнее, поскольку под критерии обесценения попадет гораздо меньшее количество

Справка о компании

Группа ЧТПЗ создана в 2002 году. Она является крупной промышленной группой металлургического комплекса. В нее входят предприятия черной и цветной металлургии, торговый дом, а также нефтесервисный холдинг (всего около 40 юридических лиц). Оборот за прошлый год составил \$4 млрд. Прибыль по МСФО за шесть месяцев 2008 года – более \$65 млн. Совокупная численность персонала группы превышает 25 тыс. человек.

обязательств, а значит, и работы по сбору аналитики и анализу будет меньше. Однако отстоять право на его применение перед аудиторами специалистам компании не удалось. Дело в том, что для подтверждения возможности использования данной методики расчета резервов, компания должна иметь хорошо налаженную систему регистрации первичной информации, в частности дат и длительности погашения задолженности. И хотя в группе действовал жесткий регламент нормирования дебиторской задолженности и постоянно велся мониторинг ее погашения, аудиторы не разрешили применение второго метода из-за того, что по некоторым договорам компания не располагала необходимой аналитикой в ERP-системе.

Сейчас резерв начисляется дифференцированно в зависимости от срока возникновения дебиторской задолженности. Просроченной считается задолженность со сроком возникновения от 90 календарных дней с даты заключения договора (рис. 1). Сумма резерва рассчитывается по следующему алгоритму:

- 50% от суммы задолженности, если срок возникновения составляет от 90 до 180 календарных дней;
- 100% от суммы задолженности, если срок возникновения составляет свыше 180 календарных дней;

(4) Создание резерва

Наименование	Сумма задолженности	Кол-во дней просрочки от даты ВЗ	Сумма резерва от даты ВЗ
<input type="checkbox"/> 900127102 ЧП ДЕНИСОВ ПАВЕЛ НИКОЛАЕВИЧ	4 133,55	489,00	1 252,89
услуги 2225.2008 с 31.05.08 ок. 10.07.08 дн.40	1 236,35	122,00	618,18
услуги 2383.2008 с 31.05.08 ок. 10.07.08 дн.40	26,55	122,00	13,28
услуги 2805.2008 с 30.06.08 ок. 09.08.08 дн.40	1 233,99	92,00	617,00
услуги 2927.2008 с 30.06.08 ок. 09.08.08 дн.40	8,85	92,00	4,43
услуги 3288.2008 с 31.07.08 ок. 09.09.08 дн.40	1 627,81	61,00	
<input type="checkbox"/> 900127466 ООО "ТРАНСПОРТНАЯ КОМПАНИЯ "НОВОТРАНС"	18 224,70		
услуги 4966.2008 с 30.09.08 ок. 30.10.08 дн.30	18 224,70		
<input type="checkbox"/> 900127599 ЗАО "ВНИИСТ-ДИАГНОСТИКА"	12 206,09	30,00	
услуги 3958.2008 с 31.08.08 ок. 10.10.08 дн.40	9 610,99	30,00	
услуги 4383.2008 с 30.09.08 ок. 09.11.08 дн.40	582,63		
услуги 4467.2008 с 30.09.08 ок. 09.11.08 дн.40	1 446,07		
услуги 4877.2008 с 30.09.08 ок. 09.11.08 дн.40	566,40		
<input type="checkbox"/> 900128349 ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬ ЮШКОВ КОНСТАНТИН МИХАЙЛОВИЧ	48 285,60	214,00	24 142,80
услуги 2600.2008 с 31.05.08 ок. 30.06.08 дн.30	24 142,80	122,00	12 071,40
услуги 3130.2008 с 30.06.08 ок. 30.07.08 дн.30	24 142,80	92,00	12 071,40
900128735 ЧЕЛЯБИНСКОЕ ОТДЕЛЕНИЕ	10 758,58		
<input type="checkbox"/> МЕЖРЕГИОНАЛЬНОГО ФИЛИАЛА СОТОВОЙ СВЯЗИ ОАО "УРАЛСВЯЗИНФОРМ"			
услуги 4730.2008 с 30.09.08 ок. 30.10.08 дн.30	10 758,58		
<input type="checkbox"/> 900136899 МОУ ЛИЦЕЙ № 77	2 537,18	365,00	305,27

Рисунок 1 **Экранная форма реестра начисления резерва по дебиторской задолженности**

По состоянию на 31 декабря 2007 г. дебиторская задолженность покупателей и заказчиков в сумме 3 563 637 тыс. руб. (31 декабря 2006 г.: 1 791 499 тыс. руб.) была обеспечена в индивидуальном порядке. На 31 декабря 2007 г. сумма резерва составила 232 282 тыс. руб. (31 декабря 2006 г.: 376 129 тыс. руб.). Обесцененные в индивидуальном порядке остатки дебиторской задолженности относятся преимущественно к заказчикам, которые неожиданно оказались в сложной экономической ситуации, или к суммам с длительным периодом погашения. Согласно оценкам ожидается, что часть этой задолженности будет погашена. Данная дебиторская задолженность распределяется по срокам возникновения следующим образом:

<i>В тысячах российских рублей</i>	31 декабря 2007 г.	31 декабря 2006 г.
Менее 3 месяцев	3 161 256	1 517 875
От 3 до 6 месяцев	264 398	-
Свыше 6 месяцев	137 983	273 624
Итого обесцененная дебиторская задолженность без учета резерва	3 563 637	1 791 499

Рисунок 2 **Пример примечания к отчетности по дебиторской задолженности¹**

Для удобства приложение построено так, что специалисты по МСФО могут выбирать счета бухгалтерского учета, по которым нужно рассчитать резерв. Например, если нужно рассчитать резерв по прочей дебиторской задолженности, то в программе выбирается счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», если нужен расчет только по торговой задолженности, то счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В случае изменения классификации или состава счетов российского учета (например, при унификации плана счетов, связанной с приобретением новых дочерних компаний), специалистам по МСФО не придется вызывать программистов для изменения базовых настроек или алгоритма расчета. Они могут выбрать нужные счета исходя из новых данных.

После расчета резерва в программе предусмотрена возможность выгрузки инфор-

¹ К обесцененной задолженности до трех месяцев относится сумма дисконтированной задолженности, методика расчета которой в данной статье не приводится.

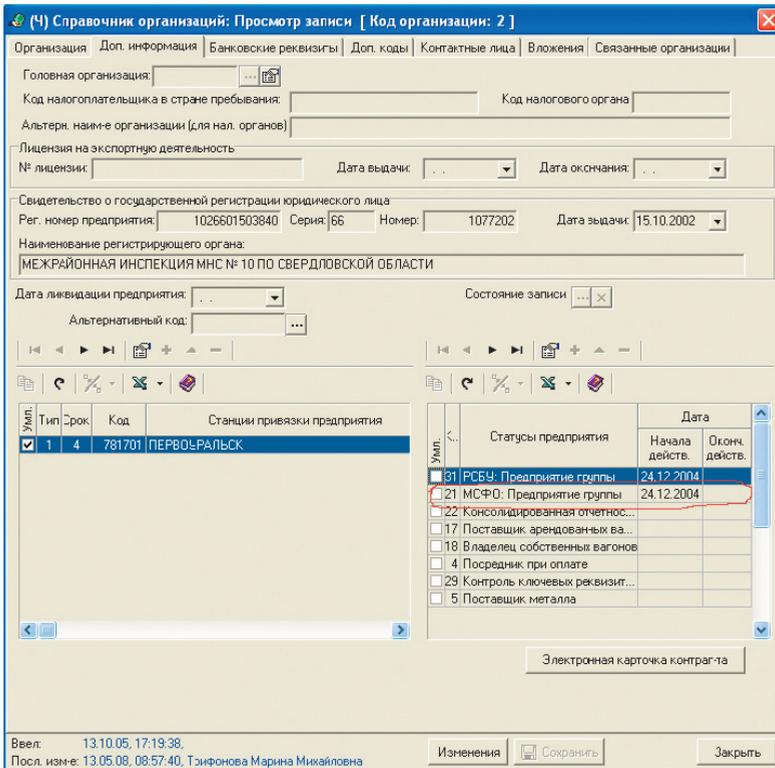


Рисунок 3 **Экранная форма справочника организаций**

мации в MS Excel с необходимой аналитикой. На ее основе проводятся трансформационные корректировки, а также формируются примечания к отчетности, например раскрытия о суммах дебиторской задолженности в разбивке по срокам возникновения (рис. 2).

Согласно учетной политике компании, резервы по МСФО не начисляются по внутригрупповым задолженностям (поскольку они элиминируются) и связанным сторонам (так как у специалистов компании есть уверенность в их погашении). Поэтому в программе необходимо было предусмотреть возможность анализа задолженности по данному признаку. Для этого в справочник предприятий была добавлена аналитика – принадлежность предприятия к группе или связанным сторонам на основании критериев МСФО (рис. 3).

Дополнительно была предусмотрена возможность отдельного анализа задолженности, относящейся к компаниям группы или

к связанным сторонам (рис. 4), поскольку данную информацию компания раскрывает в примечаниях по дебиторской задолженности в составе просроченной, но не обесцененной задолженности.

Реализация требований МСФО (IAS) 10

Еще один нюанс, который принимался во внимание при разработке модуля, – это требования МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты» (Events After the Balance Sheet Date). Дело в том, что в период между отчетной датой и датой утверждения отчетности часть задолженности, по которой был начислен резерв, может быть погашена, и согласно стандарту в этом случае необходимо скорректировать начисленный ранее резерв.

Раньше данная функция не была автоматизирована и специалисты по МСФО выполняли

(4) Создание резерва

Наименование	Сумма задолженности	Кол-во дней просрочки от даты ВЗ	Сумма резерва от даты ВЗ
<input checked="" type="checkbox"/> В С Е Г О	6 087 373 071,77	160 075,00	22 331 125,67
<input type="checkbox"/> ВСЕ ПРЕДПРИЯТИЯ, КРОМЕ СВЯЗАННЫХ	6 026 924 609,85	152 736,00	21 165 585,06
ВСЕ ПРЕДПРИЯТИЯ, КРОМЕ ГРУППЫ	315 700 362,77	49 672,00	10 237 390,84
ПРЕДПРИЯТИЯ ГРУППЫ	5 711 224 247,08	103 064,00	10 928 194,22
<input checked="" type="checkbox"/> СВЯЗАННЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ	60 448 461,92	7 339,00	1 165 540,61
ВСЕ ПРЕДПРИЯТИЯ, КРОМЕ ГРУППЫ	60 448 461,92	7 339,00	1 165 540,61

Основная дата: Все 100% 50% 0%

Все предприятия Кроме группы

Печать Формирование проводок Запросы и печать Просмотр специфического резерва

Рисунок 4 **Окно расчета резервов по компаниям группы, связанным сторонам и третьим лицам**

перерасчет вручную. Для этого приходилось выгружать реестр документов по задолженности на текущую дату и с помощью функции ВПП в MS Excel сравнивать значения текущих задолженностей с данными реестра. Если выяснялось, что задолженность за период между отчетной датой и датой утверждения отчетности была полностью оплачена, то начисленный резерв восстанавливался полностью, а если задолженность была погашена лишь частично, то только на оплаченную часть. На эту операцию у каждого специалиста отдела уходило по одному дню, поэтому данную процедуру было решено автоматизировать, и теперь расчет по всем предприятиям занимает не больше часа.

Расчет резерва под обесценение авансов

В компании также прописана методика и автоматизирован расчет резервов под авансы выданные. В данном случае при определении просрочки специалисты анализируют не дату заключения договора, а дату исполнения обязательства поставщиками в соответствии с его условиями. Таким образом, в программе был автоматизирован и второй вариант начисления резерва – от даты погашения. Например, если на отчетную дату 30.12.07 был перечислен аванс подрядчику,

который должен выполнить и закончить работы в течение года, то есть до 31.12.08, то отсчет дней просрочки будет начинаться не со дня выдачи аванса, как в случае с дебиторской задолженностью, а с 31.12.08.

Это связано с тем, что в компании большую часть авансов составляют авансы под капитальное строительство на крупные суммы и с длительными сроками исполнения. Было бы нелогично создавать резервы по авансам в том же отчетном периоде, в котором они были выданы, при условии, что продолжительность работ обычно составляет больше года, а суммы превышают 1 млрд руб. Однако если по прошествии указанного времени работы не были завершены или оборудование не поставлено, то вероятность возврата аванса или выполнения обязательств снижается до нуля.

Поэтому резерв под авансы выданные создается на полную сумму при невыполнении работ в указанные сроки, то есть сразу после предполагаемой даты погашения. Для реализации этой части программы работники управления капитального строительства в ERP-системе заносят информацию о предполагаемых сроках закрытия договора в специальный модуль, и она потом используется модулем расчета резервов.

Для выполнения операции специалисты по МСФО выбирают в программе счет 60 «Расче-

ты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные» и в качестве основной даты отчета – дату погашения задолженности (рис. 5). Результаты произведенных расчетов и начислений представлены на рис. 6.

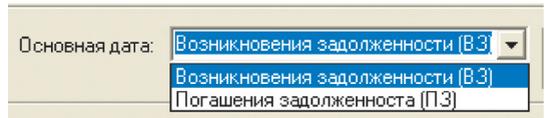


Рисунок 5 **Форма меню для выбора основной даты при расчете резерва**

Этапы реализации проекта

На первый взгляд может сложиться впечатление, что внедрение данного программного модуля было довольно простой задачей. Однако на практике реализация программы в ее текущем состоянии потребовала нескольких этапов, техническое задание несколько раз обновлялось, программа трижды дорабатывалась.

Этап 1. Выгрузка данных

Начав разработку в октябре 2007 года, программисты и специалисты отдела по МСФО за четыре дня настроили выгрузку необходимых данных из MS Excel. Механизм был опробован при составлении отчетности за девять месяцев и позволил выявить недостатки программы. В результате было дополнено техническое задание и составлен план работ для следующего этапа автоматизации.

Этап 2. Автоматизация расчетов

На этапе составления отчетности за 2007 год были запрограммированы настройки, позволяющие выделять предприятия группы и связанные стороны, автоматизирован расчет резервов по дебиторской задолженности, а также заложена возможность выгрузки данных об авансах и создания по ним резервов в зависимости от даты окончания договора. На эту работу потребовалось еще четыре дня.

Поскольку начисление резерва под обесценение задолженности – лишь одна из процедур составления отчетности по международным стандартам, то сотрудники отдела не могли посвящать много времени только этому участку учета. В результате времени на полную доработку функциональности и гибкости мо-

дуля не хватило. Выгрузки в MS Excel проводились только в заданной форме, с определенными форматами чисел, дат и текстов, и специалистам отдела приходилось приводить полученные данные в нужный формат.

Этап 3. Расширение аналитики

Работать с программой, полученной по итогам второго этапа, было довольно сложно, поэтому при составлении отчетности за I квартал 2008 года модуль доработали. За полторы недели был значительно изменен интерфейс, предусмотрено множество вариантов выгрузки данных, изменен алгоритм расчета резервов и заложен механизм учета событий после отчетной даты. После этого несколько дней производилось тестирование системы и исправление ошибок в расчетах. В результате доработки были повышены гибкость инструмента и удобство работы с ним.

Результаты проекта

Таким образом, процесс разработки программного обеспечения носил перманентный характер и длился не один отчетный период. Причинами были занятость специалистов по МСФО выполнением текущих задач и неподготовленность специалистов IT-отдела, которым достаточно сложно было сразу понять логику учета по МСФО, а значит, требовались дополнительные пояснения.

Основываясь на данном опыте компании, можно выделить три составляющих успеха проекта:

1. Очень удобным вариантом построения процесса автоматизации является его разбивка на этапы. Начать нужно с малого,

(4) Создание резерва

Наименование	Сумма задолженности	Кол-во дней просрочки от даты ПЗ	Сумма резерва от даты ПЗ
900157199 ОАО "НАУЧНО-ПРОИЗВОДСТВЕННОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ "ЦЕНТРАЛЬНЫЙ НИИ ТЕХНОЛОГИИ МАШИНОСТРОЕНИЯ"	955 800,00		
ав. выдан 159994.2008 с 28.03.08 ок. 23.03.09 дн.360	955 800,00		
900160324 ООО "АССТРА УРАЛ"	1 167 680,00		
ав. выдан 165685.2008 с 15.09.08 ок. 30.09.08 дн.15	64 000,51		
ав. выдан 165687.2008 с 15.09.08 ок. 30.09.08 дн.15	1 103 679,49		
900170591 ООО "КОРПУСГРУПП ЮЖНЫЙ УРАЛ"	1 100 000,00		
ав. выдан 166033.2008 с 24.09.08 ок. 24.10.08 дн.30	700 000,00		
ав. выдан 166042.2008 с 24.09.08 ок. 24.10.08 дн.30	100 000,00		
ав. выдан 166043.2008 с 24.09.08 ок. 24.10.08 дн.30	300 000,00		
900170691 КОРПОРАЦИЯ "ХЕСОН"	264 718,61	6 809,00	264 718,61
ав. выдан 129766.2006 с 13.04.06 ок. 13.05.06 дн.30	69 205,43	871,00	69 205,43
ав. выдан 130346.2006 с 25.04.06 ок. 25.05.06 дн.30	61 909,22	859,00	61 909,22
ав. выдан 132591.2006 с 14.06.06 ок. 15.07.06 дн.31	7 700,15	808,00	7 700,15
ав. выдан 133511.2006 с 21.06.06 ок. 21.07.06 дн.30	6 160,12	802,00	6 160,12
ав. выдан 134555.2006 с 25.07.06 ок. 24.08.06 дн.30	8 470,17	768,00	8 470,17
ав. выдан 134956.2006 с 11.07.06 ок. 10.08.06 дн.30	17 432,64	782,00	17 432,64
ав. выдан 148093.2007 с 21.05.07 ок. 20.06.07 дн.30	13 102,88	468,00	13 102,88
ав. выдан 154494.2007 с 24.10.07 ок. 29.10.07 дн.5	4 089,92	337,00	4 089,92
ав. выдан 155421.2007 с 14.11.07 ок. 19.11.07 дн.5	18 896,93	316,00	18 896,93
ав. выдан 155814.2007 с 27.11.07 ок. 02.12.07 дн.5	30 674,38	303,00	30 674,38
ав. выдан 156372.2007 с 12.12.07 ок. 11.01.08 дн.30	11 739,58	263,00	11 739,58
ав. выдан 158164.2008 с 06.02.08 ок. 11.02.08 дн.5	15 337,19	232,00	15 337,19
900175015 ООО "УРАЛСПЕЦЦЕНТР"	682,00	1 233,00	682,00
ав. выдан 134199.2006 с 18.07.06 ок. 17.08.06 дн.30	10,00	775,00	10,00
ав. выдан 148764.2007 с 31.05.07 ок. 30.06.07 дн.30	672,00	458,00	672,00
900183096 ФИЛИАЛ "ЮЖНЫЙ УРАЛ" ЗАО "РАЙФФАЙЗЕНБАНК"	18 536,30		
ав. выдан 166334.2008 с 30.09.08 ок. 30.10.08 дн.30	9 230,55		
ав. выдан 166335.2008 с 30.09.08 ок. 30.10.08 дн.30	1 661,50		
ав. выдан 166336.2008 с 30.09.08 ок. 30.10.08 дн.30	6 478,18		

Основная дата: Погашения задолженности (ПЗ) Все 100% 50% 0% Все предприятия Кроме группы

Печать Формирование проводок Запросы и печать Просмотр специфического резерва

Рисунок 6 **Окно расчета резервов по выданным авансам**

а затем постоянно дорабатывать программный продукт. При этом нужно не затягивать проект на неопределенное время и ставить достижимые при имеющихся трудовых и финансовых ресурсах задачи.

2. Важно не оставлять ничего на потом, и даже самый мелкий на первый взгляд вопрос лучше решать сразу. В процессе создания программного продукта задействованы специалисты разных отделов. Любая остановка процесса из-за возникновения каких-либо сложностей ведет к их отвлечению на другие работы, а «запускать» процесс заново всегда сложно.

3. Необходимо постоянно тестировать программу, а еще лучше выполнять весь процесс от начала и до конца – только так можно вовремя понять, какие моменты требуют доработки в первую очередь.

На сегодня работа по расчету резервов, их начислению и составлению примечаний вместо нескольких дней занимает 4–5 ч. На данном этапе функциональность программы в целом устраивает специалистов отдела международной отчетности. И хотя есть моменты, которые можно доработать, сейчас в области автоматизации специалисты решают другие, не менее актуальные задачи. ■

«ФИНАНСЫ и экономика — это не только цифры, но и очень много общения»



Большинство специалистов по международным стандартам идут в одном направлении при освоении систем учета – сначала российская, потом международная. **Сергей Черкашин**, заместитель генерального директора по финансам и экономике ОАО «Полиметалл», на собственном примере убедился, что никогда не поздно сменить сферу деятельности и начать карьеру с изучения иностранных стандартов.

– Вы окончили Московский физико-технический институт (МФТИ) по специальности «радиоэлектронные устройства». Почему решили поступать именно туда?

– В тот момент меня интересовали физика и математика. Я выбирал из механико-математических факультетов МГУ и МФТИ. Изучив проспекты, я решил, что МФТИ менее пафосное и академическое заведение, к тому же мне хотелось больше практики. Кроме того, в детстве я увлекался радиотехникой. После института по распределению я пошел работать в НПО «Энергия». Это было закрытое учреждение, «почтовый ящик». Проработав там четыре года, я подумал, что свобода – тоже вещь интересная, и устроился программистом в организацию, обслуживающую АЭС по стране. Меня привлекали командировки, новые люди, новые впечатления.

– Почему же вы решили сменить направление карьеры на финансовое?

– Хотелось попробовать что-то новое. Мне повезло, и в 1992 году я поехал учиться в университет американского города Хартфорда по программе MBA. В то время эти программы предлагали различные частные и государственные фонды. Они размещали в СМИ объявления о том, что проводят набор. Желающие сдавали экзамены, проходили собеседование. Тем, кто получил положительные результаты, давали грант на обучение за границей. Государственные программы в отличие от частных предполагали некие обязательства в отношении того, чем слушатели должны заниматься дальше. Я учился по частной программе американского фонда.

– Что это обучение вам дало в плане будущей карьеры?

– Когда я приехал в США, то о бухучете не имел никакого представления, ни о советском, ни о западном. В процессе учебы нас возили по крупным компаниям, которые являлись спонсорами фонда; они объясняли свою стратегию, рассказывали о том, как у них устроен бизнес. После учебы я два месяца на практике работал в одной из таких компаний, которая занималась датчиками для атомных станций. Вернувшись в Россию, я окупился в российский учет, и образование, полученное в США, сильно помогло. Дело в том, что в университетах не изучают стандарты как таковые. В рамках нескольких курсов – финансовый учет, управленческий, налоговый, международный – дают понятия и формируют представления о стандартах. Во-первых, правильно изучать не просто набор стандартов, а некую методологию. Во-вторых, знание принципов прививает внутреннее ощущение учета. Можно не знать стандарт, но иметь свое видение. В US GAAP часто встречаются весьма неоднозначные моменты. Допустим, месторождение, справедливая стоимость которого \$100 млн, купили за \$120 млн. Так вот, \$20 млн – это гудвил или права на разработку? На этот счет стандарта нет, есть некое мнение. При этом плюс US GAAP в том, что это система учета с достаточно прозрачной философией. Поэтому у людей, которые с этими стандартами работали и работают, есть некое внутреннее чувство учета.

– Получается, что бухгалтерский учет вы начали изучать с международных стандартов. Какая система учета, по вашему мнению, удобнее для составителя?

– Если отвлечься от тонкостей, то для составителя большим плюсом является российский учет, все буквально и нет никакой справедливой стоимости. Минусы тоже имеются, хотя сейчас их все меньше. В середине 90-х мне казалось, что российская система не очень стройная, особенно с точки зрения методологии, прозрачности учета. Но мне до сих пор непонятно, почему в российском учете нет стандарта по консолидации, почему холдинги не требуют этого от разработчиков.

– Куда вы устроились, после того как вернулись из Америки?

– В консультационную компанию, где учредителями были британцы. На этой должности я смог познакомиться с различными отраслями. Я проработал в консалтинге года четыре, и в итоге мне показалось, что в реальном секторе интересней, так как хотя ответственности больше, но вклад в результат весомее, чем у консультанта. Там, если ты принял решение, то отвечаешь за результат. Если результат получился правильный, значит, решение было верным.

– Вы работали в автопроме, в пищевой и горнодобывающей промышленности. Есть ли разница между учетом в этих отраслях?

– Конечно, разница большая. Если говорить о бизнесе вообще, то, с моей точки зрения, он делится на три типа: бизнес, озабоченный сбытом (например, производители брендированных безалкогольных напитков), озабоченный как

Справка

Сергей Черкашин родился в 1962 году. В 1985 году окончил Московский физико-технический институт по специальности «радиоэлектронные устройства». Затем работал в области аэрокосмических исследований в НПО «Энергия» в г. Королеве. В 1992 году проходил обучение в Университете г. Хартфорда (University of Hartford, США) по специальности «бухгалтерский учет». В 1996–1997 годах работал консультантом в консалтинговой компании AT Kearney (Москва). С 1997 года занимал должность финансового директора молочного комбината г. Тимашевска, директора по сбыту Ульяновского автомобильного завода (УАЗ) и заместителя генерального директора по экономике Волгоградского молочного завода № 3. С 2005 года и по настоящее время является заместителем генерального директора по экономике и финансам ОАО «Полиметалл».

сбытом, так и сырьем (мясные или молочные комбинаты), и озабоченный только сырьем (например, горнодобывающая промышленность). Все остальное – технологии. В горнодобывающем бизнесе, несмотря на риск, есть возможность более-менее четко планировать отработку. Можно строить среднесрочные и долгосрочные планы и бюджеты, и они будут выполнимы (как минимум в части физических объемов). Например, в 2009 году мы запланировали добыть 3,7 млн тонн руды и произвести 3,5 млн унций драгметаллов. И это будет сделано. В автопроме все не так предсказуемо. Скажем, завод планирует выпустить 700 тыс. штук автомобилей, но сможет ли он их продать в нынешних условиях. Поэтому с точки зрения бюджетирования и учета горнодобывающая промышленность для меня интереснее: и учет здесь мне кажется сложнее, много переделов, есть полупродукты, которые содержат обычно не один металл, и т.д.

– Как ваш опыт помогает в работе на нынешней должности?

– В основном он проявляется в наличии интуиции в отношении бизнеса в целом и, конечно, в работе с людьми, ведь финансы и экономика – это не только голые цифры, но и очень много общения.

– Какие качества необходимы для успешного овладения навыками работы с МСФО?

– Во-первых, желание и настойчивость, а во-вторых, здравый смысл. Нужно постараться воспринимать работу не только как средство заработка, но и как увлечение в жизни.

– А какие у вас увлечения в жизни, помимо работы?

– Например, хоккей. Как оказалось, аудиторы, юристы и консультанты часто играют в хоккей. Как-то я общался с ними, и мне показалось, что это хорошо и красиво. Я попробовал – и правда так! ■

Беседовала Валерия Силифанова

ВРЕМЯ АНАЛИЗИРОВАТЬ РИСКИ

Мировой финансовый кризис продолжает испытывать на прочность российскую экономику. Очевидно, что больше других в ближайшее время будут подвержены негативным тенденциям промышленно ориентированные регионы с преобладанием таких отраслей, как металлургия, машиностроение, химическая промышленность и другие «сильные» региональные экономики, интегрированные в международные отношения и мировой рынок. Сокращение возможностей для получения кредитных средств и спроса на товары длительного пользования на внутреннем рынке неминуемо приведет к снижению объемов производства. Последствия – замораживание инвестиционных проектов, сокращение зарплат и увольнения, падение объемов налоговых платежей и экономическая стагнация. О какой-либо панацее сейчас говорить, конечно, бессмысленно, однако инструменты, способные каким-то образом облегчить «вхождение в кризис», все же существуют.

Кризис-менеджмент на основе МСФО

В последнее время многие проекты в таких секторах российской экономики, как металлургия, машиностроение, нефтедобывающая отрасль и других, реализовывались в виде организации дочерних компаний или субхолдингов, отдельно составляющих свою отчетность в соответствии с МСФО. Сегодняшний дефицит финансовых ресурсов, связанный с кризисной ситуацией, уже привел к сокращению количества реализуемых инвестиционных проектов, финансируемых иностранными инвесторами. Соответственно снизилась потребность в реализации международных стандартов отчетности как основы поддержки данных процессов.

Однако именно автоматизация процесса составления международной отчетности может стать

основой для внедрения на предприятии более сложных и комплексных инструментов финансового контроля и корпоративного управления, например сбалансированной системы показателей, что особенно важно в условиях кризиса. Для адаптивного управления бизнесом компании в изменяющейся ситуации в условиях высоких рисков повышаются требования к внутренней управленческой отчетности со стороны менеджмента предприятия. И международная, и управленческая отчетность в компании, как правило, основываются на одних и тех же данных, а зачастую реализуются в одной информационной системе.

Игорь Журавлев, директор института и консалтинговой компании «Постгреджэйт-РАУ», вице-президент IAB и IFA: «Два года назад мы стали участниками

в большом длительном проекте разработки отечественного программного продукта, обеспечивающего автоматизацию процесса трансформации отчетности и ее консолидации. Заказчиком и инициатором столь значимого инновационного и инвестиционного проекта стала компания ОАО «Томскнефть» ВНК.

Использование разрабатываемого в рамках программного продукта совместно с пакетом сопровождающих методологических документов, в которых описываются правила отражения всех типовых операций, позволяет существенно сократить трудозатраты и сроки подготовки консолидированной отчетности по МСФО. Специалисты, выполняющие данную работу, могут освободиться от рутины и основную часть времени посвятить анализу финансовых рисков, процедурам финансового контроля и

оптимизации бизнес-процессов компании, что в условиях кризиса просто необходимо».

ИПК «Постгреджэйт-РАУ» уже больше 15 лет занимается консалтинговыми проектами в сфере бухгалтерского и управленческого учета, информационных технологий и инвестиционных проектов, а также подготовкой соответствующих специалистов. И сегодня, как никогда, такая работа становится все более и более востребованной и актуальной.

Портрет специалиста

Специалист по МСФО сегодня может и должен превратиться в эффективного кризис-менеджера, способного проанализировать ситуацию и рассчитать возможные риски для компании. Однако, по словам Льва Шуклова, ведущего консультанта-преподавателя «Постгреджэйт-РАУ», на сегодняшний день специалисты, работающие в этой области, в основном делятся на две категории.

Представители одной из них являются выходцами из крупных аудиторских компаний, нередко получивших профессиональную переподготовку с базовой специальности, отличной от «бухгалтерского учета». Такие специалисты, несомненно, являются профессионалами в своей области и знают все нюансы трансформации и организации бизнес-процессов учета в соответствии с международными стандартами. Однако многие из них далеки от знаний

нюансов российского бухгалтерского учета, а у некоторых часто возникают даже сложности с российским планом счетов, считает Лев Шуклов.

Другая группа специалистов по учету МСФО – это сотрудники российских бухгалтерских служб предприятий, получившие соответствующее краткосрочное повышение квалификации. Они безупречно знают нюансы российской методологии учета на своем предприятии и организуют российский учет таким образом, чтобы он был максимально приближен к МСФО. Вместе с тем эти специалисты имеют слабое представление о финансовом менеджменте, управлении рисками или построении эффективных систем внутреннего контроля.

Основная задача, которую сегодня ставят перед собой в «Постгреджэйт-РАУ», – адаптировать специалистов по МСФО к условиям кризисного периода. За плечами у такого сотрудника должен быть солидный багаж знаний по информационным системам, финансовому менеджменту и финансовому анализу, управленческому учету, бухгалтерскому и налоговому учету, а также аудиту. По словам Игоря Журавлева, специалист, ведущий учет по международным стандартам, сегодня должен быть «практиком, который видит сквозь цифры отчетности реальные бизнес-процессы, происходящие в организации, и который может спрогнозировать

изменение состояния этой организации в ближайшем будущем».

Куда пойти учиться?

Именно долгосрочное повышение квалификации специалистов, охватывающее широкий комплекс дисциплин и позволяющее сформировать навыки представления менеджменту полной информации для комплексного управления финансовой системой предприятия, на сегодняшний день является основной задачей ИПК «Постгреджэйт-РАУ». На подготовку таких специалистов нацелены программы Института финансовых аналитиков IFA (Великобритания, основан в 1916 году), который в России представлен институтом «Постгреджэйт-РАУ». На последнем конгрессе институт IFA был принят ассоциированным членом Международной федерации бухгалтеров (IFAC).

Среди программ IFA дополнительно к МСФО все более популярными становятся: «Финансовый менеджмент», «Финансы для нефинансовых менеджеров», «Финансовая информация для менеджеров», «Международный финансовый учет», «Управленческий учет». Эти программы в сложных условиях кризиса стали еще более востребованы, так как именно они нацелены на обучение специалистов приемам анализа и уменьшения издержек, оптимизации себестоимости продукции и повышению производительности труда без дополнительных сверхзатрат.

POST GRADUATE RAA

IAB
Qualifications for business



ifa

Главное представительство IAB и IFA в Восточной Европе – ИПК «ПОСТГРЕДЖЭЙТ-РАУ»
www.iab.org.ru, www.ifa.org.ru, тел. +7 (495) 231-1059, 436-0927

Книжное обозрение

Поленова С.Н. **Бухгалтерский учет и отчетность в системе US GAAP.** М.: Дашков и Ко, 2008. 316 с.



В книге рассматриваются теоретические и практические вопросы бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности и пояснений к ней в системе US GAAP, используемой в странах англо-американской учетной модели. Рассказывается о становлении, развитии и основах US GAAP. Раскрывается бухгалтерский учет имущества (краткосрочные и долгосрочные активы) и обязательств компаний по американским стандартам. Описаны состав, содержание и порядок составления отчетности. Кроме того, книга включает приложение, в котором можно найти источники US GAAP, примеры простейшего плана счетов и формы отчета о прибылях и убытках.

Издание предназначено для специалистов совместных предприятий, организаций, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность, аудиторов, инвестиционных аналитиков, финансовых и банковских работников, а также слушателей и преподавателей системы повышения квалификации, научных работников, преподавателей и студентов вузов.

Книга предоставлена издательско-торговой корпорацией «Дашков и Ко»

Умрихин С.А., Ильина Ю.В. **Применение МСФО.** М.: ГроссМедиа: РОСБУХ, 2008. 432 с.



Издание посвящено применению МСФО в различных областях: учет налога на прибыль, финансовые инструменты, нематериальные активы, объединение бизнесов и подготовка консолидированной финансовой отчетности, промежуточная финансовая отчетность и др. Подробно рассматриваются порядок составления и представления отчетности, учетная политика, денежные средства и их эквиваленты, представление информации в отчете о движении денежных средств. Раскрываются вопросы, связанные с выручкой, операциями в иностранной валюте, налогами на прибыль и прибылью на акцию. Книга снабжена примерами и примечаниями, что делает ее практичной и наглядной.

Издание предназначено для специалистов по МСФО, финансовых руководителей и главных бухгалтеров, а также преподавателей и студентов экономических вузов.

Книга предоставлена издательским домом «ГроссМедиа»

Ответы на тест,
опубликованный на с. 73

1. Неправильно. Согласно пар. 39 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment), увеличение балансовой стоимости актива в результате переоценки отражается в отчете о прибылях и убытках в той степени, в которой оно уменьшает убыток от переоценки того же актива, ранее признанного в отчете о прибылях и убытках.
2. Верно. В соответствии с пар. 29 МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance) оба варианта представления информации о субсидиях на покрытие убытков являются допустимыми.
3. Неправильно. Согласно пар. 20 МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (Borrowing Costs) (или пар. 17 в новой редакции стандарта, действующей с 01.01.09), датой начала капитализации затрат по займам является дата, на которую предприятие удовлетворяет всем следующим условиям:
 - оно осуществило расходы на приобретение, строительство или производство актива;
 - понесло затраты по займам;
 - проводит необходимые действия по подготовке актива к предполагаемому использованию или продаже.
4. Неправильно. Согласно параграфам 6–8 МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations), предприятие должно классифицировать долгосрочный актив как предназначенный для продажи, если его балансовая стоимость будет возмещена главным образом путем его продажи, а не дальнейшего использования. Для этого актив должен быть доступен для немедленной продажи в его нынешнем состоянии на условиях, являющихся обычными и типовыми для продажи таких активов, при этом его продажа должна характеризоваться высокой степенью вероятности.
5. Неправильно. Пар. 38 МСФО (IAS) 21 «Влияние изменения обменных курсов валют» (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates) разрешает предприятиям представлять финансовую отчетность в любой валюте. Если валюта представления отчетности отличается от функциональной валюты, предприятие пересчитывает результаты своей деятельности и финансовых показателей в валюту представления. При этом курсовые разницы, возникающие от пересчета, отражаются в качестве резерва в капитале.
6. Неправильно. Пар. 14 МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (Agriculture) исключает транспортные и прочие расходы по доставке активов на рынок из списка расходов на проведение сделки по продаже.

7. Верно. Согласно МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты» (Events After the Balance Sheet Date), в такой ситуации предприятие не должно отражать дивиденды как обязательство по состоянию на отчетную дату, а раскрыть информацию об объявлении дивидендов в примечаниях к финансовой отчетности как событие после отчетной даты, не требующее корректировки.
8. Неправильно. В соответствии с пар. 94 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets) период пролонгации включается в срок полезного использования только при наличии свидетельств о том, что такое продление будет осуществлено предприятием без существенных издержек.
9. Неправильно. Согласно пар. 53 МСФО (IAS) «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets), если ожидается, что все или некоторые затраты, необходимые для погашения обязательства, будут возмещены другой стороной, подобное возмещение должно признаваться в отчетности как отдельный актив. Следует отметить, что актив может быть признан, только когда известно, что возмещение будет получено.
10. Верно. Согласно пар. 6 МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации» (Investments in Associates), наличие у инвестора значительного влияния обычно подтверждается одним или несколькими фактами, перечисленными ниже:
- присутствие представителя инвестора в совете директоров или равнозначном органе управления объекта инвестиций;
 - участие в процессе выработки различных политик (экономической, инвестиционной и т.п.), включая участие в принятии решений, касающихся дивидендов или других распределений прибыли;
 - наличие крупных операций между инвестором и объектом инвестиций;
 - обмен управленческим персоналом;
 - предоставление важной технической информации.

Тест подготовлен компанией PricewaterhouseCoopers

Перечень материалов, опубликованных в 2008 году

СОБЫТИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Олег Аскери Внедрение МСФО: европейский опыт	№ 2, с. 8
Александр Богопольский МСФО и US GAAP: проблемы конвергенции	№ 5, с. 10
Аго Вилу До свидания, 2007 год! Здравствуй, 2008-й!	№ 1, с. 14
Екатерина Капаева Проблемы и перспективы развития МСФО в Казахстане	№ 4, с. 10
Станислав Костин Результаты реформы	№ 1, с. 10
Оксана Темченко Применение МСФО в Приморском крае	№ 3, с. 10
<i>Интервью с представителем IASB</i>	№ 6, с. 9

НОВОЕ В МСФО

Илья Беляцкий Изменения в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	№ 1, с. 20
Мария Дуденко Последние изменения в МСФО (IFRS) 2	№ 3, с. 14
Антон Каланов Долгожданные известия для ООО	№ 2, с. 19
Галина Рыльцова Изменения в МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 27	№ 4, с. 18
Алла Салтыкова Изменения в МСФО (IFRS) 1 и МСФО (IAS) 27 – «Стоимость инвестиций»	№ 5, с. 16
Светлана Чучалина Очередные изменения МСФО	№ 6, с. 12

МЕТОДОЛОГИЯ И ОПЫТ

Павел Аникин Как рассчитать прибыль на акцию	№ 6, с. 36
Павел Аникин Особенности учета в издательстве	№ 3, с. 40
Анна Брацило Расчеты долевыми инструментами	№ 6, с. 43
Надежда Горина Новая дочка: опыт внедрения МСФО	№ 4, с. 38
Екатерина Григорьева Как распределить цену приобретения	№ 6, с. 31
Екатерина Демьянова Организация учета в территориально распределенном холдинге	№ 5, с. 20
Антон Каланов Государственные субсидии: сфера применения и основные принципы учета	№ 3, с. 22
Антон Каланов Государственные субсидии: учет и налогообложение	№ 4, с. 25
Андрей Ковалев Особенности составления отчетности по МСФО на авиационном транспорте	№ 2, с. 44
Ирина Копатей Учет операций обмена активами	№ 2, с. 37
Елена Кузнецова Сложные вопросы учета в сельском хозяйстве	№ 1, с. 45
Сергей Модеров Признание и представление отложенных налогов в консолидированной отчетности	№ 6, с. 17
Александр Низков Как учесть затраты на НИОКР	№ 4, с. 32
Александр Низков Особенности учета в телекоммуникационных компаниях	№ 6, с. 23
Владимир Попов Как рассчитать оценочный резерв	№ 1, с. 35
Светлана Селезнева, Надия МаксUTOва Особенности учета по МСФО в фармацевтической отрасли	№ 1, с. 30
Евгения Скворцова Как обрести самостоятельность	№ 3, с. 29
Анна Узорникова Как определить наличие и вид совместной деятельности	№ 5, с. 25
Евгения Чернoбай Как компаниям-девелоперам учесть затраты на земельные участки	№ 5, с. 41
Лев Шуклов Как создать отдел по МСФО	№ 5, с. 32
Лев Шуклов Постановка системы учета по МСФО	№ 2, с. 21

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

Алексей Аканов, Наталья Козырева Справедлива ли рыночная стоимость	№ 3, с. 57
Олег Аскери Профессиональное суждение: что это такое и как с ним бороться	№ 4, с. 50
Константин Блохин Как определить период капитализации	№ 2, с. 57
Фарид Илишкин Как определить ценность использования актива	№ 5, с. 58
Екатерина Кулага Подготовка к первому применению МСФО: работа с консультантами	№ 6, с. 57
Елена Купанова Как рассчитать ставку капитализации	№ 2, с. 62
Светлана Луговская Порядок учета переоценки активов	№ 5, с. 69

Виктор Мокрушин Как оформить приобретение компании и определить ее стоимость	№ 5, с. 53
Ольга Овсянникова Как учесть эмиссию конвертируемых облигаций	№ 3, с. 52
Игорь Сухарев Сближение в учете выручки	№ 2, с. 50
Игорь Сухарев Сближение учета валютных операций	№ 5, с. 48
Игорь Сухарев Сближение учета запасов	№ 4, с. 44
Игорь Сухарев Сближение учета затрат по займам	№ 1, с. 52
Игорь Сухарев Сближение учета расходов будущих периодов	№ 6, с. 48
Игорь Сухарев Сближение учета финансовой аренды	№ 3, с. 46
Оксана Темченко Как исправить ошибку в финансовой отчетности	№ 6, с. 63
Ценообразование на услуги по трансформации отчетности в соответствии с МСФО	№ 6, с. 52

МАСТЕР-КЛАСС

Андрей Ковалев Как идентифицировать инвестиционную недвижимость компании	№ 1, с. 77
Елена Кузнецова Консолидация по МСФО: от простого к сложному	№ 1-6

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ

Надежда Бельчикова Изменения в учете нематериальных активов	№ 3, с. 84
Вероника Лаврушина Учет в Великобритании	№ 6, с. 76
Александр Низков Учет запасов по US GAAP и РСБУ	№ 2, с. 90
Александр Низков Учет условных фактов хозяйственной деятельности по РСБУ и US GAAP	№ 5, с. 102
Оксана Тетерина ПБУ 11/2008: изменения в учете операций со связанными сторонами	№ 4, с. 84
Елена Тютюнникова Проблемы учета финансовых вложений в РСБУ	№ 1, с. 83

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ И АУДИТ

Аудит отражения в учете неотделимых улучшений	№ 6, с. 100
Аудит операции по реализации товаров	№ 5, с. 111
Аудит операций финансовой аренды	№ 4, с. 89
Тенгиз Бурсулая Как организовать службу внутреннего аудита	№ 4, с. 97
Тенгиз Бурсулая Как подготовиться к аудиторской проверке по МСФО	№ 1, с. 89
Дмитрий Вайнштейн Как оценить качество аудита по МСФО	№ 2, с. 98
Система ценообразования на аудит отчетности по МСФО	№ 3, с. 90
Елена Хохлова Как оптимизировать затраты на аудит консолидированной отчетности	№ 6, с. 107

АВТОМАТИЗАЦИЯ

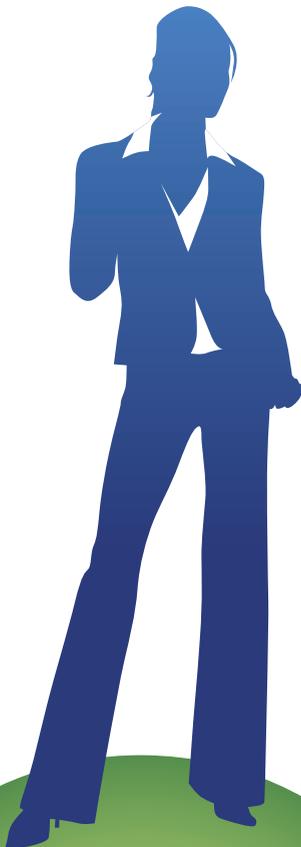
Наталья Волегова Расчет дисконтированной и амортизированной стоимости финансовых инструментов в MS Excel	№ 3, с. 96
Станислав Митрохин 12 рисков автоматизации составления отчетности по МСФО	№ 2, с. 103
Антон Парфенов Автоматизация расчета резерва под обесценение дебиторской задолженности и выданных авансов	№ 6, с. 112
Денис Соловьев Автоматизация непрерывного учета по US GAAP	№ 1, с. 95
Роман Туманов Отчетность по МСФО своими силами: проект ОАО «Иркутскэнерго»	№ 4, с. 103

КАРЬЕРА И ОБРАЗОВАНИЕ

<i>Интервью с руководителем международной отчетности ФК «УралСиб» Александром Богопольским</i>	№ 4, с. 118
<i>Интервью с руководителем департамента финансов ТД SOLLERS Татьяной Гой</i>	№ 5, с. 119
<i>Интервью с партнером компании «Делойт» Сергеем Ищуком</i>	№ 1, с. 104
<i>Интервью с партнером компании КПМГ Татьяной Крыловой</i>	№ 2, с. 112
Марина Павлова Как составить план профессионального развития сотрудника	№ 4, с. 111
<i>Интервью с генеральным директором ЗАО «ЦБА» Светланой Рассказовой-Николаевой</i>	№ 3, с. 105
<i>Интервью с заместителем генерального директора по финансам и экономике ОАО «Полиметалл» Сергеем Черкашиным</i>	№ 6, с. 119



**ДИРЕКТОР
ПО МАРКЕТИНГУ**



**ГЕНЕРАЛЬНЫЙ
ДИРЕКТОР**

**ФИНАНСОВЫЙ
ДИРЕКТОР**

**«ВАКАНСИИ»
WWW.E-EXECUTIVE.RU**

**МИР ВАШИХ
ВОЗМОЖНОСТЕЙ**

**РУКОВОДИТЕЛЬ
ПРОЕКТОВ**

**КОММЕРЧЕСКИЙ
ДИРЕКТОР**

**ФИНАНСОВЫЙ
МЕНЕДЖЕР
ПРОЕКТА**

ЗВОНИТЕ: +7 (495) 925-7743
РЕГИСТРИРУЙТЕСЬ: WWW.E-EXECUTIVE.RU

Быстро найти. Легко разобраться!



Специальные аналитические материалы

По каждой теме –
полно и детально

Доступно изложено

Обновляется регулярно

Используйте
в системе
КонсультантПлюс

-  Путеводитель по налогам
-  Подборки судебных решений
-  Аналитические обзоры правовой информации и другие материалы

Подробности на www.legko.consultant.ru



КонсультантПлюс
надёжная правовая поддержка