

МСФО

на практике

ЭЛЕКТРОННЫЙ ЖУРНАЛ
О МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТАХ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

«АКТИОН»

ЖУРНАЛ ИЗДАЕТ
МЕДИАГРУППА «АКТИОН»
WWW.MSFO-PRACTICE.RU



главная тема

Как учесть договорные
обязательства **стр. 10**

4

АПРЕЛЬ 2013

ОТ РЕДАКТОРА



Юлия Юрьева,
главный редактор
yuryeva@msfo-practice.ru

Заниматься МСФО выгодно

Не секрет, что с введением МСФО в России профессия специалист по МСФО становится все более популярной и востребованной. Несмотря на то что ввести МСФО в России грозились давно, многие компании до последнего надеялись на русское «авось пронесет». И вместо того чтобы постепенно обучать своих специалистов зарубежному бухучету, теперь вынуждены в спешном порядке нанимать сторонних специалистов, которых, впрочем, не так уж много. Как следствие, цены на таких специалистов растут не по дням, а по часам.

Так, специалисты по МСФО вошли в Топ-10 профессий с самым высоким потенциалом роста зарплаты в 2013 году (<http://hh.ru/article/13407>). По оценкам экспертов компании HeadHunter, они могут рассчитывать на прибавку к зарплате в размере 19 процентов. При этом специалист по МСФО – единственная профессия в сфере экономики, финансов и бухучета, которая попала в этот список. К слову, профессия бухгалтер по МСФО и ранее была одной из самых высокооплачиваемых в данной сфере.

Но я думаю, вы и раньше не сомневались, что выбрали верное направление деятельности.

МСФО на практике

№ 4, АПРЕЛЬ 2013

ИЗДАТЕЛЬ

Борис Костин

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

Юлия Юрьева

РЕДАКТОР-ЭКСПЕРТ

Екатерина Заходякина

ОТВЕТСТВЕННЫЙ СЕКРЕТАРЬ

Елена Русаева

АРТ-ДИРЕКТОР

Дмитрий Валув

ДИРЕКТОР ПО МАРКЕТИНГУ

Ольга Пахомова

ОТДЕЛ ПОДПИСКИ:

(495) 225-23-95

ОТДЕЛ РЕКЛАМЫ:

(495) 660-17-18

АДРЕС РЕДАКЦИИ: 127015, г. Москва,

ул. Новодмитровская, д. 5а, стр. 8

ТЕЛЕФОН/ФАКС:

(495) 788-53-14

E-MAIL: msfo@msfo-practice.ru

АДРЕС В ИНТЕРНЕТЕ:

www.msfo-practice.ru

«АКТИОН»

Учредитель и издатель ЗАО «Акцион-Медиа».

Журнал зарегистрирован в Федеральной службе по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций (Роскомнадзор).

Свидетельство о регистрации СМИ

ЭЛ № ФС77-43929 от 17.02.11

© ЗАО «Акцион-Медиа»

Полное или частичное воспроизведение или размножение каким-либо способом материалов, опубликованных в настоящем издании, допускается только с письменного разрешения редакции.

2 ОТ РЕДАКТОРА

4 ЧТО НОВОГО

ОПЫТ И РЕШЕНИЯ

10 Как учесть договорные обязательства

Александр Низков, заместитель директора ООО «Нивеком»

НЮАНСЫ МЕТОДОЛОГИИ

18 Компонентный учет плановых ремонтов

Диана Касенова, начальник управления МСФО департамента бухгалтерского и налогового учета Московского представительства ОАО «ФГК»

ОРГАНИЗАЦИЯ РАБОТЫ И КОНТРОЛЬ

25 Внутренний контроль: соответствие требованиям закона Сарбейнса – Оксли

Мария Генералова, руководитель по рискам департамента внутреннего аудита и управления рисками ОАО «Вымпелком»

36 ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

ИНТЕРВЬЮ

38 «Лучше начинать составлять отчетность по МСФО заранее»

Интервью с Максимом Лесовым, финансовым директором ЗАО «ИНФРА инжиниринг»

МАСТЕР-КЛАСС

44 Шесть мини-кейсов для проверки своих знаний

В КОНТЕКСТЕ МСФО

50 Прогнозная отчетность по МСФО: первые шаги

Нина Худякова, заместитель директора департамента развития и стандартизации учетных процессов ФБК
Роман Афонин, менеджер департамента развития и стандартизации учетных процессов ФБК



Минфин выпустил новые разъяснения практики применения МСФО

Межведомственная рабочая группа по применению МСФО продолжает разъяснять практические вопросы применения МСФО российскими компаниями. На этот раз информационное письмо № ОП 3-2013 посвящено вопросам аудита консолидированной финансовой отчетности, а также обесценению активов, полученных от государства.

Привлечение разных аудиторских компаний для аудита по РСБУ и МСФО. Чиновники указывают, что российское законодательство не содержит каких-либо ограничений по числу аудиторских компаний, привлеченных для проведения обязательного аудита. То есть обязательный аудит бухгалтерской отчетности компании может проводить одна аудиторская организация, а обязательный аудит консолидированной финансовой отчетности этой же компании – другая аудиторская организация.

Назначение аудиторской организации для проведения аудита. Уточняется, что в законодательстве РФ нет требований по утверждению общим собранием акционеров (либо общим собранием участников общества или советом директоров) аудитора годовой консолидированной финансовой отчетности.

Модифицированное аудиторское заключение. Минфин России поясняет, что требования к форме и содержанию аудиторского заключения устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности. Учитывая это, в аудиторском заключении по консолидированной финансовой отчетности может быть выражено мнение о достоверности этой отчетности в форме мнения с оговоркой, отрицательного мнения или отказа от выражения мнения (п. 14 ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», п. 1 ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»).

Аудиторское заключение по отчетности, выпущенной в разных валютах. Консолидированная финансовая отчетность может выпускаться в валюте Российской Федерации и в другой валюте представления – это чиновники подтвердили ранее в информационном письме № ОП 1-2012. В текущем сообщении чиновники указывают на возможность включать в аудиторское заключение часть, привлекающую внимание. В ней указывается, что компания в дополнение к отчетности в валюте Российской Федерации выпустила отчетность в другой валюте представления, по которой выдано отдельное аудиторское заключение. Решение о включении в аудиторское заключение части, привлекающей внимание, принимает аудиторская организация.

Признаки обесценения активов, полученных от государства. Чиновники отмечают, что для активов, полученных подконтрольной государству организацией от государства, определяющим признаком обесценения является отклонение фактических финансовых и нефинансовых показателей использования активов от запланированных показателей. Дело в том, что в отношении таких активов показатели прибыли обычно не являются определяющими показателями их экономической эффективности. Таким образом, запланированные операционные убытки и чистое выбытие денежных средств могут не свидетельствовать о наличии обесценения данных активов в отчетном периоде.

Компаний, обязанных составлять отчетность по МСФО, станет больше

Минфин России предложил поправки к закону от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».

Главное новшество законопроекта – это существенное расширение сферы действия закона. Так, согласно законопроекту, начиная с отчетности за 2013 год в обязательном порядке придется составлять консолидированную отчетность по МСФО:

- негосударственным пенсионным фондам;
- акционерным инвестиционным фондам;
- управляющим компаниям негосударственных пенсионных фондов, инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов;
- клиринговым организациям;
- государственным унитарным предприятиям;
- государственным корпорациям;
- государственным компаниям.

Также предлагаемые поправки вводят требования об аудите либо проводимой аудиторской организацией проверке в отношении промежуточной финансовой отчетности (начиная с отчетности за первые шесть месяцев 2014 г.).

Кроме того, предусмотрены и терминологические изменения. Так, отчетность организации, которая не образует Группу в понятии МСФО, но подпадает под требования закона № 208-ФЗ, предлагается называть финансовой отчетностью, а не консолидированной. Термин «публикация» предлагается заменить на «раскрытие». Согласно пояснениям к проекту поправок, «такая терминология согласуется с современными условиями распространения информации».

Источник: www.minfin.ru

Совет по МСФО представил новый подход к обесценению финансовых инструментов

В марте Совет по МСФО выпустил долгожданный проект, в котором представил обновленную модель учета обесценения финансовых инструментов (ED/2013/3 «Финансовые инструменты: ожидаемые кредитные убытки»). Необходимость пересмотра действующей модели понесенных убытков потребовалась в свете событий финансового кризиса 2008 года. Тогда проявились существенные недостатки модели понесенных убытков, которая не допускает признание убытков до наступления события, которое подтверждает факт обесценения финансового актива. Таким образом, отражение в отчетности уже очевидных потерь запаздывает. Предлагаемая модель нацелена устранить подобный недостаток путем учета прошлых, текущих и будущих событий при определении ожидаемых кредитных убытков.

Требования представленного проекта относятся к следующим финансовым инструментам:

- а) финансовые активы, оцениваемые по амортизированной стоимости;
- б) финансовые активы, подлежащие обязательной оценке по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, согласно проекту изменений

ЧТО НОВОГО

к МСФО (IFRS) 9, выпущенному в декабре 2012 года (более подробно см. «В МСФО (IFRS) 9 появится новая категория финансовых инструментов», № 1, 2013);

в) текущие договорные обязательства о продлении кредита (за исключением тех, которые оцениваются по справедливой стоимости через прибыль и убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9);

г) финансовые гарантии, к которым применяется МСФО (IFRS) 9 и которые не учитываются по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

д) дебиторская задолженность по договорам аренды, учитываемая в соответствии с МСФО (IAS) 17.

Согласно предлагаемой модели, компания признает ожидаемый кредитный убыток по финансовому инструменту в зависимости от того, изменился ли в значительном размере кредитный риск финансового инструмента с даты его первоначального признания.

Ожидаемый кредитный убыток представляет собой величину текущей стоимости ожидаемых будущих потерь, взвешенных по вероятности события, которое ведет к их возникновению.

При этом в проекте выделено два класса ожидаемых убытков:

1) убытки, ожидаемые в течение последующих двенадцати месяцев, – ожидаемое снижение контрактных денежных потоков, вызванное дефолтом в течение последующих 12 месяцев, взвешенное с учетом вероятности такого дефолта (12-month expected credit losses);

2) убытки, ожидаемые в течение срока жизни финансового инструмента, – ожидаемое снижение контрактных денежных потоков, вызванное дефолтом в течение срока жизни финансового инструмента, взвешенное с учетом вероятности такого дефолта (lifetime expected credit losses).

Вид ожидаемого кредитного убытка и способ его отражения в учете зависит от стадии повреждения финансовых инструментов.

1-я стадия. Финансовые инструменты с низким кредитным риском на отчетную дату или кредитное качество которых не сильно ухудшилось с момента первоначального признания. В отношении данных финансовых инструментов признается убыток, ожидаемый в течение последующих 12 месяцев. Причем процентный доход по финансовому активу продолжает начисляться на полную балансовую стоимость финансового актива (то есть без вычета ожидаемого кредитного убытка).

2-я стадия. Финансовые инструменты, кредитное качество которых сильно ухудшилось с момента первоначального признания, но при этом нет явных признаков обесценения. Для этих финансовых инструментов признается убыток, ожидаемый в течение всего срока жизни финансового инструмента. Процентный доход также продолжает начисляться на всю балансовую стоимость финансового актива.

3-я стадия. Финансовые активы, которые на отчетную дату имеют объективные признаки обесценения. В этом случае признается кредитный убыток, ожидаемый в течение срока жизни финансового инструмента. Базой для начисления процентного дохода является чистая балансовая стоимость финансового инструмента (то есть за вычетом суммы ожидаемых убытков).

Проект предусматривает также упрощенный подход для торговой дебиторской задолженности и дебиторской задолженности по договорам аренды.

Упрощенный подход не требует от компании оценивать данные финансовые инструменты по стадии повреждения. Убыток всегда признается в сумме кредитных убытков, ожидаемых в течение срока жизни финансового инструмента. Выбор в пользу упрощенного подхода следует закрепить в учетной политике.

Модель ожидаемых кредитных убытков вводит также новые требования к раскрытию информации. Помимо прочего требуется раскрывать входящие данные и предпосылки, использованные для оценки ожидаемых кредитных убытков, информацию об ухудшении или улучшении кредитного риска финансового инструмента.

После финального одобрения Советом по МСФО документ планируется включить в МСФО (IFRS) 9 как отдельный раздел. Изменения, предусмотренные проектом, предполагается применять ретроспективно, за некоторыми исключениями. Дата вступления в силу предложенных изменений не уточняется.

С проектом можно ознакомиться по ссылке <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Financial-Instruments-A-Replacement-of-IAS-39-Financial-Instruments-Recognitio/Impairment/Exposure-Draft-March-2013/Comment-letters/Documents/ED-Financial-Instruments-Expected-Credit-Losses-March-2013.pdf>

Комментарии к проекту принимаются до 5 июля 2013 года.

Источник: www.ifrs.org

Фонд МСФО определился с составом Консультативного форума

Попечители Фонда МСФО представили в марте состав членов Консультативного форума по стандартам финансовой отчетности (ASAF). Напомним, что ASAF призван консультировать Совет по МСФО по техническим вопросам, связанным с разработкой международных стандартов финансовой отчетности. В феврале Фонд МСФО пригласил номинироваться на членство в ASAF национальных разработчиков стандартов и региональные организации, связанные с разработкой учетных стандартов (более подробно см. «Фонд МСФО приглашает национальных разработчиков в Консультативный форум», № 3, 2013).

Для обеспечения сбалансированности число мест для каждого региона было предопределено. Финальный состав участников ASAF на ближайшие два года выглядит следующим образом.

Европа будет представлена Европейской консультационной группой по финансовой отчетности (EFRAG), а также Советом по стандартам финансовой отчетности Великобритании (ASB), Комитетом по стандартам финансовой отчетности Германии (ASCG), Институтом бухгалтерского учета и аудита Испании (ICAC).

Азиатско-Тихоокеанский регион представляют Совет по стандартам финансовой отчетности Японии (ASBJ), Комитет по бухгалтерским стандартам Китая (CASC), Австралийский Совет по стандартам учета (AASB), группа разработчиков стандартов Азиатско-Тихоокеанского региона (AOSSG), представленная Институтом сертифицированных присяжных бухгалтеров Гонконга.

ЧТО НОВОГО

От Америки в состав ASAF вошли: группа латиноамериканских разработчиков учетных стандартов (GLASS), Совет по стандартам финансовой отчетности Канады (AcSB) и, конечно, Совет по стандартам финансового учета США (FASB).

Наконец, Африканский континент представляет Южно-Африканский Совет по стандартам финансовой отчетности, поддерживаемый Пан-африканской федерацией бухгалтеров (PAFA).

Первое заседание ASAF пройдет в Лондоне 8–9 апреля 2013 г.

Источник: www.ifrs.org

Предложены поправки к МСФО (IAS) 39

Совет по МСФО выпустил проект поправок к МСФО (IAS) 39 (ED/2013/2 «Новация деривативов и продолжение учета хеджирования»). Данные поправки должны попасть и в новый раздел по учету хеджирования МСФО (IFRS) 9. Необходимость внесения изменений была вызвана инициативой «Большой двадцатки» (G20) по усилению прозрачности сделок с внебиржевыми деривативами (over-the-counter derivatives, OTC). Для решения этого вопроса G20 разработала правила, согласно которым центральный депозитарий (или клиринговая компания) становится обязательной стороной в сделках с типовыми внебиржевыми деривативами. И многие страны уже сейчас подумывают внедрить эти требования.

Согласно текущим требованиям МСФО (IAS) 39 (п. 91, п. 101 МСФО (IAS) 39), внесение подобных изменений в условия инструмента хеджирования является основанием для прекращения учета по правилам хеджирования.

Совет по МСФО считает данное требование неоправданным для ситуации, когда новация деривативов является требованием законодательства или регулятора. И предлагает внести в стандарт следующее узкое исключение из общего правила.

Новация инструмента хеджирования не является основанием для прекращения учета по правилам хеджирования тогда и только тогда, когда:

- а) новация является требованием закона или биржевых регуляторов;
- б) условия новации заключаются в том, что центральный депозитарий или клиринговое агентство становятся третьей стороной сделки;
- в) изменение условий, внесенных в дериватив новацией, ограничено теми, которые были бы необходимы, если бы центральный депозитарий или клиринговое агентство были стороной сделки с даты начала действия дериватива.

Дата вступления в силу предполагаемых изменений в проекте не уточняется.

С проектом можно ознакомиться по ссылке <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/novation-of-derivatives/Documents/ED-Novation-OTC-Derivatives.pdf>

Комментарии к проекту принимаются до 2 апреля 2013 года.

Источник: www.ifrs.org, www.iasplus.com

Экономный апрель

Позаботьтесь
об экономии
сейчас

Продлите до 30 апреля
подписку на журнал
«МСФО на практике»
и Вы сэкономите более 10%!
В мае цены вырастут!



6740 руб.
~~7751 руб.~~



Подробности по телефону:
8 (495) 785-01-13

Как учесть договорные обязательства

По финансовой отчетности можно судить о том, насколько эффективно предприятие работало в прошлых периодах. Но пользователю отчетности интереснее знать, что с компанией произойдет в будущем. Как узнать, не изменится ли структура активов предприятия в следующем периоде? Возможно, компания планирует приобрести внеоборотные активы и это серьезно повлияет на соотношение оборотных активов и краткосрочных обязательств.



В оригинальных английских текстах МСФО в отношении обязательств по приобретению активов, принятых на себя компанией, используется, как правило, термин commitments. В отличие от обязательств (liabilities) и условных обязательств (contingent liabilities), предполагающих выбытие активов, commitments представляют собой обязанность обменять один актив на другой (например, деньги на основные средства, деньги на нематериальные активы).

Обязательства (liabilities) и условные обязательства (contingent liabilities) предполагают уменьшение величины активов в будущем. А commitments предусматривают изменение структуры активов, то есть получение имущества, услуг, результатов работ в обмен на денежные средства или другие активы.

Например, у предприятия на конец отчетного периода имеются заключенные договоры, по которым ни одна из сторон не выполнила свои обязательства. Предположим, компания заключила договор на приобретение оборудования 28 декабря 2012 года. В соответствии с условиями договора поставка оборудования будет произведена в период с 10 февраля по 21 февраля 2013 года. А оплатить стоимость оборудования в размере 20 млн руб. нужно в течение пяти рабочих дней после доставки (подписания акта приема-передачи). В такой ситуации компания, заключившая договор на приобретение оборудования, в отчетности по состоянию на 31 декабря 2012 года не признает на балансе никаких активов или обязательств, связанных с данным договором (обязательство по уплате 20 млн руб. будет признано после поставки оборудования). Тем не менее пользователю финансовой отчетности важно знать о наличии такого договора на приобретение основных средств. Это позволит ему оценить будущие выплаты по инвестиционной деятельности, а также узнать о намерениях компании приобрести новые основные средства. Поэтому МСФО (IAS) 16 «Основные средства» требует раскрывать в отчетности информацию о таких договорах.

Из данного примера видно, что операция по приобретению основных средств не приводит к уменьшению величины активов в будущем. Речь идет только об изменении соотношения величины оборотных и внеоборотных активов (статья «Денежные средства и их эквиваленты» уменьшится на 20 млн руб., а статья «Основные средства» увеличится на эту же сумму).

Далее рассмотрим, какую информацию следует раскрывать в отчетности в отношении обязательств по приобретению внеоборотных активов, и приведем примеры таких раскрытий.

ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПО ПРИОБРЕТЕНИЮ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В соответствии с требованиями пункта 74 (с) МСФО (IAS) 16 «Основные средства» необходимо раскрывать сумму договорных обязательств по приобретению основных средств. 

Например, 20 декабря 2012 года компания заключила договор на приобретение в течение 2013 года пяти станков стоимостью 100 тыс. руб., 200 тыс. руб., 300 тыс. руб., 400 тыс. руб., 500 тыс. руб. соответственно. Общая сумма договора составила 1500 тыс. руб. (100 + 200 + 300 + 400 + 500). В отчетном периоде компания перечислила аванс за первый станок в размере 50 тыс. руб. Второй и третий станки были приобретены и признаны на балансе 28 декабря 2012 года. В таком случае величина договорного обязательства, подлежащая раскрытию в примечаниях к финансовой отчетности, составит 1000 тыс. руб.

Александр Низков,
заместитель директора
ООО «Нивеком»

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

С одной стороны, пользователю финансовой отчетности было бы желательно знать о любых планах по изменению соотношения оборотных и внеоборотных активов. Но если бы от предприятия требовалось раскрывать все планы, такая информация могла бы ввести пользователя финансовой отчетности в заблуждение. Ведь отдельные планы могут быть существенно изменены руководством предприятия вплоть до отказа от приобретения основных средств. Поэтому стандарт требует раскрывать информацию только о планах, вероятность изменения которых является низкой, то есть об обязанности по приобретению основных средств, прописанной в договоре.

(100 + 400 + 500). При этом в примечаниях необходимо отметить, что за первый станок был перечислен аванс.

Пример раскрытия информации приведен ниже.

ПРИМЕР

Примечание № 40. Договорные обязательства по приобретению основных средств

	31 декабря 2012 г. RUB,000	31 декабря 2011 г. RUB,000
Договорные обязательства по приобретению основных средств	1000	7031

В соответствии с договором купли-продажи оборудования компания приняла на себя обязательства приобрести в 2013 году три станка стоимостью 100 тыс. руб., 400 тыс. руб. и 500 тыс. руб. соответственно. 27 декабря 2012 года компания перечислила аванс за первый станок в размере 50 тыс. руб. (50% стоимости первого станка).

Указанные данные о договорных обязательствах по приобретению основных средств можно получить из системы финансового планирования.

ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПО ПРИОБРЕТЕНИЮ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

В соответствии с требованиями пункта 122 (е) МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» предприятию необходимо раскрывать в отчетности сумму принятых на себя договорных обязательств по приобретению нематериальных активов.

Например, 20 декабря 2012 года компания заключила договор на приобретение программного обеспечения на сумму 3500 тыс. руб. А 28 декабря 2012 года указанная сумма была перечислена в качестве предоплаты. Поставка программного обеспечения должна быть произведена не позднее 15 марта 2013 года. По состоянию на 31 декабря 2012 года программное обеспечение не было передано поставщиком и соответственно не было признано на балансе компании-покупателя.

Пример раскрытия информации приведен ниже.

ПРИМЕР

Примечание № 41. Договорные обязательства по приобретению нематериальных активов

	31 декабря 2012 г. RUB,000	31 декабря 2011 г. RUB,000
Договорные обязательства по приобретению программного обеспечения	3500	4801

28 декабря 2012 года компания произвела предоплату 100 процентов договорной стоимости программного обеспечения в размере 3500 тыс. руб. В соответствии с условиями договора поставка программного обеспечения должна быть произведена не позднее 15 марта 2013 года.

Так же как и в случае со сведениями о планируемом приобретении основных средств, данные о договорных обязательствах по приобретению нема-

териальных активов предприятие может получить из системы финансового планирования.

ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, СВЯЗАННЫЕ С ИНВЕСТИЦИОННОЙ СОБСТВЕННОСТЬЮ

Третьей после основных средств и нематериальных активов наиболее часто встречающейся в отчетности российских предприятий статьей внеоборотных активов является инвестиционная собственность. МСФО не забыли и про нее.

Причем в отличие от основных средств и нематериальных активов по инвестиционному имуществу МСФО требуют раскрывать не только контрактные обязательства по приобретению, строительству и реконструкции, но также и контрактные обязательства по его ремонту, текущему обслуживанию или улучшению (п. 75 (h) МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»).

В английской версии МСФО (IAS) 40 мы уже не встречаем знакомый термин commitments. Там используется другой термин – contractual obligations. Ведь стандарт требует раскрывать информацию не только о планируемом изменении в структуре активов (обмене денежных средств на инвестиционное имущество), но и информацию о планируемых расходах, связанных с ремонтом, обслуживанием и улучшением такого имущества.

Например, 28 декабря 2012 года компания заключила договор на приобретение инвестиционного имущества в размере 10 500 тыс. руб. В соответствии с условиями договора переход права собственности на инвестиционное имущество должен состояться не позднее 15 февраля 2013 года. Кроме того, 30 декабря 2012 года компания заключила договор о проведении в течение 2013 года ремонта здания, входящего в состав инвестиционного имущества, на сумму 1500 тыс. руб.

Пример раскрытия информации приведен ниже.

ПРИМЕР

Примечание № 42. Договорные обязательства по приобретению инвестиционного имущества

	31 декабря 2012 г. RUB,000	31 декабря 2011 г. RUB,000
Договорные обязательства по приобретению зданий	10 500	5602

Аналогично раскрывается информация о договорных обязательствах по ремонту инвестиционного имущества:

Примечание № 43. Договорные обязательства по ремонту инвестиционного имущества

	31 декабря 2012 г. RUB,000	31 декабря 2011 г. RUB,000
Договорные обязательства по ремонту зданий	1500	502

ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПО ПРИОБРЕТЕНИЮ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

Для сельскохозяйственных предприятий биологические активы являются главной статьей внеоборотных активов. Поэтому МСФО требуют раскрывать информацию о связанных с ними договорных обязательствах. Причем, как

и в случае с инвестиционной собственностью, стандарты не ограничиваются требованием о раскрытии информации, касающейся лишь договорных обязательств по приобретению биологических активов (commitments). В соответствии с требованиями пункта 49 (b) МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» предприятие должно раскрывать также величину принятых на себя обязательств по совершенствованию биологических активов, а не только обязательств по их приобретению.

Например, 25 декабря 2012 года компания заключила договор на приобретение крупного рогатого скота на сумму 5500 тыс. руб. В соответствии с условиями договора переход права собственности на указанные биологические активы должен состояться не позднее 2 февраля 2013 года. Также по состоянию на 31 декабря 2012 года компания приняла на себя обязательства по приобретению кормов для крупного рогатого скота в течение 2013 года на общую сумму 500 тыс. руб.

Данную информацию можно раскрыть следующим образом.

ПРИМЕР

Примечание № 4. Договорные обязательства по приобретению биологических активов

	31 декабря 2012 г. RUB,000	31 декабря 2011 г. RUB,000
Договорные обязательства по приобретению крупного рогатого скота	5500	8302

Аналогичным образом раскрывается информация о принятых на себя обязательствах по совершенствованию биологических активов.

Примечание № 5. Договорные обязательства по совершенствованию биологических активов

	31 декабря 2012 г. RUB,000	31 декабря 2011 г. RUB,000
Договорные обязательства по приобретению кормов для крупного рогатого скота	500	802

ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПО ПРЕДОСТАВЛЕНИЮ ЗАЙМОВ

В соответствии с требованиями пункта B11D (e) МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» необходимо раскрывать общую сумму договорных обязательств по предоставлению займов. Вопросам учета обязательств по предоставлению займов (commitments) немало внимания уделено в МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Несмотря на то что в пункте 2 (h) указанного стандарта специально оговорено, что данный стандарт не применяется в отношении обязательств (commitments) по договорам займа, из указанного правила есть несколько исключений. Так, в соответствии с пунктом 4 МСФО (IAS) 39 в сферу применения данного стандарта входят следующие обязательства (commitments):

- обязательства (commitments) по займам, которые предприятие классифицирует в качестве финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток. При этом предприятие, у которого имелась практика продажи активов, возникающих

в результате таких обязательств по займам, вскоре после предоставления таких займов, должно применять указанный стандарт ко всем своим обязательствам по договорам займа, относящимся к одному и тому же виду;

- обязательства (commitments) по займам, по которым возможен нетто-расчет с использованием денежных средств или путем поставки или выпуска другого финансового инструмента (такие обязательства по займам представляют собой производные инструменты). При этом нетто-расчет по обязательству по займу не считается произведенным только в силу того, что заем выплачивается регулярными взносами (например, заем на ипотечное строительство, выплачиваемый по частям по мере осуществления строительства);
- обязательства по предоставлению займа по процентной ставке ниже рыночной.

Вышеуказанные обязательства по предоставлению займов первоначально признают по справедливой стоимости плюс (в случае если указанные обязательства не классифицируются как обязательства, учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток) затраты по сделке, которые напрямую связаны с выпуском (принятием, приобретением) такого обязательства (п. 43 МСФО (IAS) 39).

В пункте 47 (d) МСФО (IAS) 39 определен порядок последующей оценки таких обязательств (commitments).

Так, после первоначального признания обязательства (commitments) по предоставлению займа по процентной ставке ниже рыночной подлежат переоценке:

1) по справедливой стоимости (если указанные обязательства (commitments) классифицируются как финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток);

2) по наибольшему из следующих значений:

- суммы, определенной в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 37;
- первоначально признанной суммы, за вычетом, если это уместно, накопленной амортизации, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18.

При этом необходимо иметь в виду, что обязательства (commitments), определенные в качестве хеджируемых статей, подлежат оценке в соответствии с требованиями, предъявляемыми МСФО (IAS) 39 к учету операций по хеджированию. 

Предприятия могут досрочно применять новый МСФО (IFRS) 9 вместо МСФО (IAS) 39. Однако, поскольку в настоящее время применение МСФО (IFRS) 9 не является обязательным, в данной статье требования этого стандарта не рассматриваются.

Рассмотрим следующую практическую ситуацию. 27 декабря 2012 года компания заключила договор займа на сумму 1500 тыс. руб. В соответствии с условиями договора компания обязана перечислить вышеуказанную сумму заемщику в течение пяти рабочих дней с момента получения от заемщика заявки. При этом согласно договору заявка может быть подана заемщиком не ранее 11 января 2013 года.

Ниже приведен пример раскрытия информации.

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

Обязательства по предоставлению займов (commitments), на которые не распространяются требования МСФО (IAS) 39, подлежат учету в соответствии с МСФО (IAS) 37. Тем не менее даже на такие обязательства (commitments) распространяются требования МСФО (IAS) 39, касающиеся прекращения признания.

ПРИМЕР**Примечание № 34. Договорные обязательства по предоставлению займов**

	31 декабря 2012 г. RUB,000	31 декабря 2011 г. RUB,000
Договорные обязательства по предоставлению займов (на срок не более 1 года)	1500	2000

ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, СВЯЗАННЫЕ С СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ

В случае если компания выступает в роли инвестора в совместном предприятии, пользователю финансовой отчетности важно иметь представление о планируемых будущих вложениях в такое совместное предприятие и выплатах, связанных с участием в данном предприятии. Поэтому МСФО требуют отдельно раскрывать как условные обязательства (contingent liabilities), так и принятые на себя предприятием обязанности (commitments), связанные с инвестициями в совместные предприятия (п. 23 МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях»).

При этом обязанностями (commitments) считаются обязательства, которые могут привести к будущему оттоку денежных средств или других ресурсов (как правило, в обмен на получение других ресурсов в будущем). В частности, они включают (п. В19 МСФО (IFRS) 12):

а) непризнанные обязательства по предоставлению средств или ресурсов, возникающие, например, в связи с:

- соглашениями о создании или приобретении совместного предприятия (которые, например, требуют от предприятия внесения средств в течение определенного периода). Здесь может предполагаться отток денег в обмен на долю участия в совместном предприятии;
- безусловными обязательствами по покупке, включая закупку оборудования, запасов или услуг, которые предприятие обязано купить у совместного предприятия или от его имени, и пр.;

б) непризнанные обязательства по приобретению непосредственной доли участия другой стороны (или части такой непосредственной доли участия) в совместном предприятии, в случае если определенное событие возникнет или не возникнет в будущем.

Рассмотрим следующую ситуацию. 28 декабря 2012 года компания заключила договор по приобретению долей участия в совместном предприятии на сумму 1510 тыс. руб. В соответствии с условиями договора компания обязана приобрести доли участия в совместном предприятии до 30 марта 2013 года. Компания сделает следующее раскрытие в своей отчетности.

ПРИМЕР**Примечание № 38. Договорные обязательства по приобретению долей участия в совместном предприятии**

	31 декабря 2012 г. RUB,000	31 декабря 2011 г. RUB,000
Договорные обязательства по приобретению долей участия в совместном предприятии	1510	2020

ПРОЧИЕ ТРЕБОВАНИЯ

В соответствии с пунктом 22 (i) МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода» некорректирующим событием после окончания отчетного периода, информацию о котором требуется раскрывать, признается принятие предприятием значительных обязательств или условных обязательств. При этом из IFRS Taxonomy 2012, утвержденной Советом по МСФО, однозначно следует, что указанное требование распространяется на договорные обязательства (commitments), а не только на обязательства, отражаемые на балансе. Причем данное требование относится ко всем значительным обязательствам (commitments) независимо от вида объекта, подлежащего приобретению. То есть оно распространяется, в частности, на забалансовые обязательства (commitments) по приобретению запасов, услуг.

Следует также отметить, что в соответствии с пунктом 21 (i) МСФО (IAS) 24 в отношении связанных сторон необходимо раскрывать обязательства предпринять какие-либо действия в том случае, если определенное событие возникнет или не возникнет в будущем, в том числе договоры в стадии исполнения (признанные и непризнанные). Напомним, что, согласно МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», договорами в стадии исполнения признаются договоры, по которым ни одна из сторон не выполнила никаких своих обязательств или обе стороны в равной степени частично выполнили свои обязательства.

Кроме того, в пункте 18 (b) МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» установлено, что необходимо раскрывать информацию об остатках по операциям со связанными сторонами, включая обязательства, а также:

- условия их проведения, включая наличие обеспечения, а также характер возмещения, предоставляемого при расчете;
- данные о любых предоставленных и полученных гарантиях.

Из IFRS Taxonomy 2012 однозначно следует, что информацию об остатках по обязательствам по приобретению активов (commitments) следует раскрывать как в отношении обязательств, непосредственно принятых на себя предприятием, так и в отношении обязательств, принятых от имени и по поручению предприятия другими лицами.

Таким образом, информацию о договорных обязательствах (commitments) в отношении связанных сторон также необходимо раскрывать независимо от вида объекта, являющегося предметом сделки.

Также следует отметить, что надлежащее ведение учета всех договорных обязательств связано с необходимостью выявления обременительных договоров (договоры, неизбежные затраты на выполнение обязательств по которым превышают ожидаемые от исполнения договора экономические выгоды). Ведь согласно МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», существующие обязательства по обременительным договорам должны признаваться в качестве резерва и соответствующим образом оцениваться. Таким образом, с целью выявления обременительных договоров необходимо вести учет по всем договорным обязательствам независимо от вида объекта, указанного в договоре. ■

Компонентный учет плановых ремонтов

Для продолжения использования некоторых основных средств необходимы регулярные масштабные технические осмотры и плановый ремонт. Какие требования к их учету предъявляют МСФО и как реализовать их на практике?

В соответствии с пунктом 14 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» периодические инспекции общего характера, необходимые для продолжения использования объекта основных средств (например, самолета), подлежат признанию в составе основного средства, если такие инспекции удовлетворяют критериям признания. Это положение стандарта на практике называют компонентным учетом наряду с компонентным учетом отдельных частей (узлов) основных средств, имеющих срок службы, отличный от объекта в целом (например, двигатель самолета). Причем применение компонентного учета является обязательным в случаях, где он применим. Тем не менее, если влияние компонентного учета на отчетность незначительно, можно не разделять основные средства на отдельные компоненты.

В этой статье рассмотрим реализацию на практике компонентного учета периодических плановых ремонтов подвижного состава на примере подготовки МСФО-отчетности ОАО «Федеральная грузовая компания».

В соответствии с техническими регламентами на эксплуатацию подвижной состав подлежит периодическим плановым ремонтам: так называемым деповским и капитальным. Межремонтный период зависит от рода, модели, года выпуска объектов подвижного состава и колеблется от 2 до 4 лет для деповских ремонтов и от 8 до 17 лет – для капитальных ремонтов.

В процессе этих периодических плановых ремонтов проводится экспертиза технических параметров вагона и замена узлов вагона, параметры которых не удовлетворяют нормам. Кроме того, для продления срока полезного использования (СПИ) вагона запрашивается техническое решение независимых экспертов, которое подтверждает, что по прохождении деповского или капитального ремонта СПИ вагона в целом может быть продлен на срок от 1 года до 6 лет.

Подвижной состав является главным активом компании, а затраты на плановые ремонты в течение срока использования вагона составляют более 25 процентов от его первоначальной стоимости. Поэтому, несмотря на ожидаемую высокую трудоемкость процессов, в компании было решено вести компонентный учет подвижного состава для целей составления финансовой отчетности по МСФО.

ПРИЗНАНИЕ КОМПОНЕНТОВ

Итак, чтобы учитывать инспекции подвижного состава в качестве отдельных компонентов, они должны удовлетворять критериям признания основных средств. Периодические инспекции подвижного состава удовлетворяют данным критериям:

Диана Касенова,
начальник управления
МСФО департамента
бухгалтерского и налогового
учета Московского
представительства
ОАО «ФГК»

а) объекты (в данном случае – периодические инспекции) способствуют притоку экономических выгод в компанию: без них невозможно дальнейшее использование основных средств;

б) стоимость объектов может быть надежно оценена.

На практике часто возникают сложности с определением первоначальной стоимости компонентов. При этом международные стандарты финансовой отчетности позволяют определять балансовую стоимость компонента на основе текущей стоимости затрат на проведение аналогичных инспекций (п. 14 МСФО (IAS) 16). Поэтому для выделения стоимости периодических инспекций, включенной в стоимость приобретаемых вагонов, мы использовали допущение, что она равна стоимости плановых ремонтов вагонов такого же типа, произведенных в месяце выпуска приобретаемого вагона.

Рассмотрим практическую ситуацию. Предположим, что компания приобрела вагон стоимостью 1000 тыс. руб. (здесь и далее числовые значения условные) в апреле 2012 года. Стоимость капитального ремонта вагона аналогичной модели составляет 100 тыс. руб. Она определялась на основе анализа стоимости плановых ремонтов в бухгалтерском учете компании, оказанных вагоноремонтными депо в апреле 2012 года. Была выбрана минимальная стоимость для вагона такой же модели исходя из предположения, что стоимость инспекции (стоимость диагностики технического состояния без стоимости собственно ремонтных работ, выполняемых по результатам инспекции), включенная в стоимость нового вагона, не должна включать стоимость заменяемых запчастей. ➔

В результате на счетах МСФО компания отразила два компонента основного средства:

- 1) компонент «Основной объект» в сумме 900 тыс. руб. (1000 – 100);
- 2) компонент «Капитальный ремонт» в сумме 100 тыс. руб.

СПИСАНИЕ КОМПОНЕНТОВ

Списание периодических плановых ремонтов происходит в момент постановки на учет очередного планового ремонта вагона и в момент списания основного объекта.

Рассмотрим следующую ситуацию. В декабре 2012 года компания проводит деповский ремонт вагона. Стоимость ремонта составила 120 тыс. руб. Эти затраты включаются в стоимость основного средства и амортизируются на протяжении ожидаемого периода до следующего ремонта. В момент постановки на учет очередного планового ремонта происходит списание оставшейся балансовой стоимости предыдущего ремонта в сумме 100 тыс. руб. (таблица 1).

В январе 2013 года компания продает вагон. В момент выбытия основного объекта (январь 2013 г.) ремонты, относящиеся к нему, также списываются (таблица 2). Данные в таблицах 1 и 2 приведены условные.

ЗАМЕНА ОСНОВНЫХ УЗЛОВ

Эксплуатация подвижного состава предполагает замену некоторых основных узлов в течение СПИ основного объекта, например, колесных пар. Замена узлов производится во время проведения периодических инспекций. При этом стоимость заменяемых узлов включается в стоимость таких инспекций. По результатам анализа соотношения «затраты/выгоды» мы решили отказаться от ведения компонентного учета узлов подвижного со-

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

Срок полезного использования отдельных плановых ремонтов устанавливается в соответствии с датой следующего планового ремонта, информацию о которой предоставляют сотрудники службы эксплуатации подвижного состава.

става и амортизировать стоимость узлов в составе стоимости периодических инспекций. Но для сглаживания эффекта от невыделения узлов в отдельные компоненты было решено полностью амортизировать основной объект в течение нормативного СПИ, без учета продлений СПИ основного объекта, признаваемых в учете по РСБУ.

РАЗЛИЧИЯ В УЧЕТНЫХ ПОЛИТИКАХ ПО РСБУ И МСФО

Описанные выше принципы компонентного учета периодических плановых ремонтов подвижного состава и другие положения МСФО, касающиеся учета основных средств, породили значительные различия в МСФО-учете по сравнению с учетом по РСБУ.

Стоимость признания. В учетной политике компании по РСБУ и МСФО учет объектов основных средств ведется по себестоимости. Тем не менее при первоначальном признании возникли различия в стоимости вагонов, полученных в качестве вклада в уставный капитал компании.

Дело в том, что в РСБУ первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный капитал, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (п. 9 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»). А в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях» эти объекты отражаются по справедливой стоимости на дату передачи от акционера компании.

Соответственно в учете по РСБУ вагон, полученный в счет вклада в уставный капитал, отражен по стоимости, объявленной акционером при реги-

ТАБЛИЦА 1. ПОСТАНОВКА НА УЧЕТ ОЧЕРЕДНОГО ПЛАНОВОГО РЕМОНТА ВАГОНА

Объекты учета	На 30 ноября 2012 г.		Движение: проведение очередного деповского ремонта в декабре 2012 г.				На 31 декабря 2012 г.	
	Стоимость	Накопленная амортизация	Стоимость		Амортизация		Стоимость	Накопленная амортизация
			Списание	Начисление	Списание	Начисление		
Основной объект № X	900	245	–	–	–	3	900	248
Капитальный ремонт вагона № X	100	55	–	–	–	1	100	56
Деповский ремонт вагона № X	100	100	(100)	120	(100)	–	120	–
Всего по вагону X	1100	400	(100)	120	(100)	4	1120	304

ТАБЛИЦА 2. СПИСАНИЕ ОСНОВНОГО ОБЪЕКТА

Объекты учета	На 31 декабря 2012 г.		Движение: списание вагона в январе 2013 г.				На 31 января 2013 г.	
	Стоимость	Накопленная амортизация	Стоимость		Амортизация		Стоимость	Накопленная амортизация
			Списание	Начисление	Списание	Начисление		
Основной объект № X	900	248	(900)	–	(251)	3	–	–
Капитальный ремонт вагона № X	100	56	(100)	–	(57)	1	–	–
Деповский ремонт вагона № X	120	–	(120)	–	(3)	3	–	–
Всего по вагону X	1120	304	(1120)	–	(311)	7	–	–

страции учредительных документов компании, а в учете по МСФО – по справедливой стоимости (для определения справедливой стоимости привлекался независимый оценщик). Разница между справедливой стоимостью объектов, полученных компанией в уставный капитал, и их стоимостью, сформировавшей объявленный уставный капитал компании, признана в отчетности по МСФО по статье «Добавочный капитал – эмиссионный доход». Этой статьи нет в учете по РСБУ.

Проиллюстрируем эти отличия на условной ситуации. В феврале 2013 года компания получила от акционера вагон в счет вклада в уставный капитал. Вагон был введен в эксплуатацию в феврале 2013 года. Стоимость вагона, согласованная участниками, составляет 100 тыс. руб. Справедливая стоимость этого вагона, определенная независимым оценщиком, равна 120 тыс. руб. Стоимость капитального ремонта вагона аналогичной модели, проведенного в феврале 2013 года, составляет 10 тыс. руб.

Отражение постановки на учет вагонов, переданных в уставный капитал компании, на счетах учета по РСБУ приведено ниже.

1. Получен вагон в счет вклада в уставный капитал (февраль 2013 г.):

Дт «Вложения во внеоборотные активы»	100 тыс. руб.
Кт «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»	100 тыс. руб.

2. Вагон введен в эксплуатацию (февраль 2013 г.):

Дт «Основные средства»	100 тыс. руб.
Кт «Вложения во внеоборотные активы»	100 тыс. руб.

В учете по МСФО будут сделаны следующие проводки.

1. Получен вагон в счет вклада в уставный капитал (февраль 2013 г.)

Дт «Незавершенное капитальное строительство»	120 тыс. руб.
Кт «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»	100 тыс. руб.
Кт «Эмиссионный доход: справедливая стоимость ОС, переданных в УК»	20 тыс. руб.

2. Вагон введен в эксплуатацию (февраль 2013 г.):

Дт «Основные средства, компонент “Основной объект”»	110 тыс. руб.
Дт «Основные средства, компонент “Капитальный ремонт”»	10 тыс. руб.
Кт «Незавершенное капитальное строительство»	120 тыс. руб.

Стоимость после признания. В соответствии с учетной политикой по РСБУ стоимость модернизаций подвижного состава (плановые ремонты, увеличивающие СПИ основного объекта) включается в стоимость основного объекта. А плановые ремонты, не увеличивающие СПИ основного объекта, относятся на расходы периода. В соответствии с учетной политикой по МСФО и модернизации, и плановые ремонты подвижного состава учитываются как отдельные компоненты основного объекта.

Предположим, в марте 2011 года компания провела капитальный ремонт вагона. Стоимость ремонта составила 100 тыс. руб. В результате СПИ вагона был увеличен на 6 лет. Балансовая стоимость предыдущего капитального ремонта в учете по МСФО равна 80 тыс. руб., накопленная амортизация по нему – 80 тыс. руб. Балансовая стоимость предыдущего деповского ремонта в учете по МСФО – 70 тыс. руб., накопленная амортизация по нему – 70 тыс. руб.

В марте 2013 года компания провела деповский ремонт вагона, стоимость ремонта составила 50 тыс. руб. При этом срок полезного использования вагона не был увеличен.

В системе учета по РСБУ данные операции будут отражены следующим образом.

1. Проведен капитальный ремонт вагона, по результатам которого СПИ вагона увеличен на 6 лет (март 2011 г.):

Дт «Вложения во внеоборотные активы»	100 тыс. руб.
Кт «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	100 тыс. руб.

2. Модернизация учтена в стоимости основного средства (апрель 2011 г.):

Дт «Основные средства»	100 тыс. руб.
Кт «Вложения во внеоборотные активы»	100 тыс. руб.

3. Проведен деповский ремонт вагона, по результатам которого СПИ вагона увеличен не был (март 2013 г.):

Дт «Основное производство»	50 тыс. руб.
Кт «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	50 тыс. руб.

В системе учета по МСФО эти операции следует отразить следующими проводками.

1. Проведен капитальный ремонт вагона, по результатам которого СПИ вагона увеличен на 6 лет (март 2011 г.):

Дт «Незавершенное капитальное строительство»	100 тыс. руб.
Кт «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	100 тыс. руб.

2. Модернизация учтена в стоимости основного средства (апрель 2011 г.):

Дт «Основные средства, компонент "Капитальный ремонт"»	100 тыс. руб.
Кт «Незавершенное капитальное строительство»	100 тыс. руб.
Дт «Прибыли/убытки от выбытия основных средств»	0 руб. (остаточная стоимость, компоненты «Капитальный ремонт» и «Деповской ремонт»)
Кт «Основные средства, компонент "Капитальный ремонт"»	80 тыс. руб.
Дт «Накопленная амортизация, компонент "Капитальный ремонт"»	80 тыс. руб.
Кт «Основные средства, компонент "Деповской ремонт"»	70 тыс. руб.
Дт «Накопленная амортизация, компонент "Деповской ремонт"»	70 тыс. руб.

Необходимо отметить, что при постановке на учет очередного капитального ремонта списываются оба компонента ранее выполненных плановых ремонтов вагона, так как межремонтный период деповского ремонта отсчитывается в том числе от даты прохождения очередного капитального ремонта.

3. Проведен деповский ремонт вагона, по результатам которого СПИ вагона увеличен не был (март 2013 г.): ➔

Дт «Основные средства, компонент “Деповской ремонт”»	50 тыс. руб.
Кт «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	50 тыс. руб.

СПИ основного объекта. При первоначальном признании СПИ основного объекта и в РСБУ в МСФО устанавливается в соответствии с техническим нормативом. Впоследствии СПИ основного объекта по РСБУ может быть увеличен при проведении модернизации. В данном случае СПИ увеличивается на срок, указываемый в техническом решении независимого эксперта.

СПИ основного объекта по МСФО не меняется. После его истечения до момента списания объекта амортизируются только компоненты. Момент списания объекта совпадает в учете по РСБУ и в учете по МСФО.

Ликвидационная стоимость. В соответствии с учетной политикой по МСФО база амортизации объектов подвижного состава рассчитывается с учетом ликвидационной стоимости. Ликвидационная стоимость отдельных объектов подвижного состава определена как стоимость металлолома, получаемого при разделке вагона по его списанию. В учете по РСБУ ликвидационная стоимость не выделяется.

Для иллюстрации последних двух различий в учетной политике по МСФО и РСБУ рассмотрим следующую практическую ситуацию.

Компания приобрела новый вагон стоимостью 2000 тыс. руб. При его ликвидации ожидается получить 100 кг металлолома по стоимости 1,2 тыс. руб. за кг. Ликвидационная стоимость вагона – 120 тыс. руб. (100 кг × 1,2 тыс. руб. за кг.). Срок полезного использования вагона – 20 лет. Стоимость капитального ремонта – 70 тыс. руб., срок полезного использования капитального ремонта – 10 лет.

На дату признания в учете по РСБУ стоимость вагона составит 2000 тыс. руб. В учете по МСФО следует отразить компонент «Основной объект» в сумме 1930 тыс. руб. (2000 – 70) и компонент «Капитальный ремонт» в сумме 70 тыс. руб. (таблица 3).

В РСБУ вагон стоимостью 2000 тыс. руб. будет амортизироваться в течение 20 лет. Ежемесячная амортизация составит 8,33 тыс. руб. (2000 тыс. руб. / 240 мес.).

ТАБЛИЦА 3. РАЗЛИЧИЯ В СУММЕ НАЧИСЛЕННОЙ АМОРТИЗАЦИИ ПО РСБУ И МСФО

Характеристики объектов учета	РСБУ	МСФО	Разница
Вагон, стоимость, тыс. руб.	2000	1930	70
Ликвидационная стоимость, тыс. руб.	–	120	–120
Капитальный ремонт, стоимость, тыс. руб.	–	70	–70
Итого стоимость, тыс. руб.	2000	2000	–
СПИ вагона, мес.	240	240	–
СПИ капитального ремонта, мес.	–	120	–120
Амортизация за месяц: вагон, тыс. руб.	8,33	7,54	0,79
Амортизация за месяц: капитальный ремонт, тыс. руб.	–	0,58	–0,58
Итого амортизация за месяц, тыс. руб.	8,33	8,12	0,21

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

В данном случае не приводим проводки по списанию компонента «Деповский ремонт», так как предыдущий деповский ремонт был списан при постановке на учет компонента «Капитальный ремонт» (см. проводки в п. 2 выше).

В учете по МСФО амортизируемая величина основного объекта (вагона) составит 1810 тыс. руб. (1930 – 120). Ежемесячная амортизация по основному объекту составит 7,54 тыс. руб. (1810 тыс. руб. / 240 мес.).

Ежемесячная сумма амортизации по компоненту «Капитальный ремонт» в учете по МСФО составит 0,58 тыс. руб. (70 тыс. руб. / 120 мес.). В целом по вагону в учете по МСФО будет начислена амортизация в сумме 8,12 тыс. руб. (7,54 + 0,58).

Таким образом, в МСФО затраты на плановые ремонты вагонов должны отражаться как отдельные компоненты основного средства. Для определения их балансовой стоимости используют данные о стоимости подобных инспекций, которые были проведены в отношении вагонов такого же типа в месяце выпуска приобретаемого вагона. Списание периодических плановых ремонтов происходит в момент постановки на учет очередного планового ремонта вагона и в момент списания основного объекта.

При этом российские ПБУ не содержат требований компонентного учета периодических плановых ремонтов. Поэтому на практике возникают существенные отличия между учетом по РСБУ и МСФО. ■

Внутренний контроль: соответствие требованиям закона Сарбейнса – Оксли

За последнее время соответствие требованиям закона Сарбейнса – Оксли стало общемировой практикой бизнеса, и многие компании, в том числе российские, добровольно применяют его положения. Каковы преимущества от соответствия этим требованиям и в чем собственно они заключаются?

Рынки капитала США в начале 2000-х были потрясены чередой финансовых скандалов в крупных компаниях. Несколько топ-менеджеров были уличены в мошенничестве и фальсификации финансовой отчетности и получили тюремные заключения. Ряд крупных компаний (Enron (энергетическая корпорация), WorldCom (телекоммуникационный оператор) и Arthur Andersen (аудиторская компания)) вышли из бизнеса. Чтобы защитить интересы инвесторов и предотвратить подобные ситуации в будущем, власти США приняли закон Сарбейнса – Оксли 2002 (SOX). Основной его задачей является повышение достоверности финансовой отчетности и качества аудита.

Закон Сарбейнса – Оксли является обязательным к применению для всех компаний, ценные бумаги которых зарегистрированы Комиссией по ценным бумагам и биржам США (SEC), в том числе резидентов и нерезидентов США, акции которых котируются на американских фондовых биржах (NYSE или NASDAQ). Таким образом, следующие российские компании применяют положения SOX в обязательном порядке: Вымпелком, МТС, Мечел, СТС Медиа, а также многочисленные «дочки» иностранных эмитентов, зарегистрированных в SEC.

Вместе с тем ключевые элементы SOX были воспроизведены по всему миру: в Канаде (Bill 198), в Японии (J-SOX), в Германии (German Corporate Governance Code), в Индии (Clause 49). Более того, многие компании применяют требования положений SOX добровольно с целью повышения инвестиционной привлекательности и возможности ведения бизнеса на международных финансовых рынках. Интерес подстегивают финансовые институты и банки, предоставляя компаниям заимствования по сниженным ставкам, если их отчетность соответствует требованиям SOX (исследование H. Skaife, D. Collins, W. Kinney, R. LaFond: The effect of SOX internal control deficiencies on firm risk and cost of equity (<http://web.archive.org/web/20070809115641/http://www.wbur.org/news/local/icd/icd.pdf>)).

По результатам исследований выгода от соответствия SOX, выражающаяся в том числе в росте котировок, снижении процентных ставок и привлечении иностранных инвесторов и партнеров, с течением времени значительно превышает затраты на применение положений закона. Также компании отмечают снижение риска обнаружения материальных ошибок после внедрения SOX-контролей (отчет Lord & Benoit Report (2006) (<http://www.section404.org/pdf/Lord%20%26%20Benoit%20Report%20Do%20the%20>

Мария Генералова,
руководитель по рискам
департамента внутреннего
аудита и управления
рисками ОАО «Вымпелком»

Benefits%20of%20404%20Exceed%20the%20Cost.pdf), исследование H. Skaife, D. Collins, W. Kinney, R. LaFond: The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality (http://tippie.uiowa.edu/accounting/phd/publications/collins_effectsox.pdf).

Итак, в чем же заключаются требования SOX?

КЛЮЧЕВЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ЗАКОНА

SOX значительно ужесточает требования к подготовке финансовой отчетности за счет увеличения контрольных процедур и необходимости тестирования их эффективности.

Закон вменяет менеджменту компании обязанность обеспечить такое функционирование системы внутренних контролей, которая не позволит допустить материальные ошибки или позволит их выявить до момента публикации отчетности. При этом в финансовой отчетности необходимо раскрыть вывод об эффективности системы внутреннего контроля компании за подготовкой финансовой отчетности. В результате с изданием SOX появилась совершенно новая разновидность аудита – аудит эффективности внутреннего контроля согласно требованиям SOX, который проводится одновременно с аудитом финансовой отчетности.

Более того, SOX требует подписания финансовой отчетности генеральным и финансовым директорами, устанавливая тем самым их персональную ответственность за ее достоверность. А за манипулирование финансовой отчетностью предусмотрены как крупные штрафы (до 5 млн долл. США), так и лишение свободы (до 20 лет).

Согласно положениям закона, в каждой публичной компании должен быть создан независимый орган – комитет по аудиту, который несет ответственность за назначение, оплату услуг и контроль за работой аудиторов, устанавливая их прямую подотчетность комитету. Помимо этого комитет по аудиту должен предоставить сотрудникам компании возможность выражать свои сомнения по вопросам соблюдения бизнес-этики, правил бухгалтерского учета и аудита на анонимной основе.

В целях осуществления надзора за аудитом публичных компаний закон учредил создание нового органа – Комитета по надзору за отчетностью публичных компаний (РСАОВ), что положило конец саморегулированию аудиторских компаний. Помимо этого SOX запрещает аудиторским фирмам попутно оказывать своим клиентам услуги, не связанные с аудитом, например, услуги по ведению бухгалтерского учета и подготовки отчетности, услуги по оценке, услуги по организации внутреннего аудита.

Компании, соответствующие SOX, должны расширить перечень необходимых раскрытий, в том числе раскрыть существенные транзакции за балансом и операции с акциями компании.

Полный текст закона доступен на сайте SEC по ссылке <http://www.sec.gov/about/laws.shtml#sox2002>.

Наиболее актуальными и сложными в применении являются требования SOX в отношении системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности.

В соответствии с требованиями закона Сарбейнса – Оксли годовая финансовая отчетность компании должна включать отчет руководства о состоянии системы внутреннего контроля, который состоит из следующих обязательных компонентов:

- заявление руководства компании о признании ответственности за установление и поддержание эффективной системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности;
- указание на концепцию, использованную для оценки эффективности системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности;
- вывод об эффективности или неэффективности системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности на конец отчетного периода;
- раскрытие информации о любых значительных недостатках в системе внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности, выявленных руководством;
- заявление о выдаче независимой зарегистрированной аудиторской фирмой заключения о справедливости данной руководством оценки состояния системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности.

Положения статей SOX не содержат методики построения эффективной системы внутреннего контроля и оценки ее эффективности. Поэтому основные разъяснения даются регулируемыми органами. Для постановки и оценки эффективности системы внутреннего контроля SEC разработала практическое Руководство (Securities and Exchange Commission's Guidance Regarding Management's Report on Internal Control over Financial Reporting). Полный текст руководства доступен на сайте SEC по ссылкам <http://www.sec.gov/rules/final/33-8238.htm> и <http://www.sec.gov/rules/interp/2007/33-8810.pdf>.

SEC определяет систему внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности (далее СВК) как процесс, осуществляемый советом директоров, руководством и другими сотрудниками компании, направленный на обеспечение достаточной уверенности в достоверности финансовой отчетности в соответствии с общепринятыми принципами формирования финансовой отчетности для внешних пользователей, включая политики и процедуры, которые призваны обеспечить:

- а) все операции и сделки компании соответствующим образом авторизованы;
- б) активы компании защищены от несанкционированного использования;
- в) все операции нашли соответствующее отражение в учетных регистрах и финансовой отчетности.

Согласно Руководству SEC, построение эффективной СВК должно проводиться на базе подходящей концепции. В качестве подходящей SEC предлагает использовать концепцию, разработанную Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO) в документе «Внутренний контроль – концептуальные основы» (Internal control – Integrated framework). ➡

В соответствии с COSO эффективная система внутреннего контроля характеризуется наличием пяти компонентов:

- 1) контрольная среда. Наличие контрольной среды подтверждается разработанными политиками и стандартами, которые призваны обеспечить дисциплину в компании и соблюдение этических ценностей. К факторам контрольной среды относятся стиль работы руководства, система делеги-

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

Помимо концепции эффективной системы внутреннего контроля, разработанной COSO, существуют другие признанные концепции, а именно «Руководство по оценке контроля», разработанное Канадским институтом дипломированных бухгалтеров (CoCo) и «Отчет Тюрнбула», разработанный Институтом дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса (Turnbull Report). Решение о выборе подходящей концепции эффективной системы внутреннего контроля остается за компанией.

рования полномочий, распределение ответственности, а также процессы управления и развития персонала в организации. Контрольная среда является основой для всех остальных компонентов внутреннего контроля;

2) оценка рисков. Оценка рисков подразумевает процессы по выявлению и анализу рисков, связанных с достижением целей компании;

3) контрольные процедуры. Процедуры, призванные гарантировать, что компания предпринимает соответствующие действия для управления выявленными рисками;

4) информация и коммуникация. Эффективная СВК должна обеспечивать сбор и передачу внутренней и внешней информации в такой форме и в такие сроки, чтобы сотрудники могли выполнять свои обязанности;

5) мониторинг. Согласно COSO, эффективная СВК требует мониторинга, то есть регулярного процесса оценки качества работы системы и устранения ошибок.

В Руководстве SEC выделены следующие шаги, необходимые для постановки и оценки эффективности системы внутреннего контроля:

- идентификация и оценка рисков, присущих финансовой отчетности компании;
- организация контролей, способных адекватно покрыть выявленные риски;
- тестирование системы внутреннего контроля;
- оценка эффективности системы внутреннего контроля.

Рассмотрим каждый шаг подробнее.

ШАГ 1. ИДЕНТИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА РИСКОВ

SEC рекомендует использовать оценку рисков как стартовую точку при постановке и оценке СВК. Менеджмент компании должен идентифицировать те риски, которые индивидуально или в совокупности могут привести к существенной ошибке в финансовой отчетности. Подход, который рекомендован SEC, можно назвать нисходящим. Вначале следует определить риски, присущие компании в целом, ее внутренним системам и приложениям. А затем последовательно опускаться на уровень финансовой отчетности и далее к бухгалтерским счетам, отдельным транзакциям. Нисходящий подход позволяет выработать приемлемую стратегию тестирования и избежать расходования ресурсов на те области, где отсутствуют риски материального искажения финансовой отчетности.

Идентификация рисков начинается с анализа требований учета и раскрытий по МСФО/US GAAP в отношении отрасли компании. Здесь же следует выявить внутренние и внешние факторы, влияющие на бизнес (политические, финансовые, правовые), которые могут привести к существенной ошибке в отчетности. Далее, исходя из специфики компании, следует определить существенные процессы, операции и транзакции, а на основе строк финансовой отчетности и раскрытий – существенные бухгалтерские счета . ➡

Таким образом, для идентификации рисков важно оценить, какие процессы, операции, транзакции и счета считать существенными для целей SOX. Каждая компания устанавливает свой порог существенности. При этом для выделения существенных счетов недостаточно сосредоточиться на материальных остатках/оборотах по счету. Оценка должна быть основана как на

РЕКОМЕНДАЦИЯ

Для идентификации рисков, присущих бухгалтерским счетам, уместно применить следующую процедуру:

а) определить специфичные для счета критерии и характеристики, при которых он может считаться неискаженным (например, полнота, корректность периода отражения, достаточность раскрытий в отчетности и т. д.);

б) определить бизнес-процессы и основные классы операций, влияющие на обороты по счету и раскрытия;

в) выделить ключевые точки в бизнес-процессах, где могут произойти ошибки или мошенничество.

количественных, так и на качественных факторах. Под количественными факторами понимаются сумма и структура счета, объем операций по счету. Под качественными – уровень сложности и однородности операций по счету, их подверженность ошибкам или мошенничеству, назначение счета (вспомогательные или клиринговые счета требуют большего внимания), сложность учета (наличие субъективных оценок, неоднозначность трактовки стандартов), материальные изменения по сравнению с предыдущим периодом.

Хорошей практикой является формирование так называемой карты рисков, которая представляет собой перечень всех рисков компании. Карта позволяет ранжировать риски по их существенности и эффективно отслеживать изменения.

Карты рисков могут быть краткими или очень детальными, вплоть до соотнесения со строками отчетности и отдельными счетами/классами транзакций, а также закреплением ответственных лиц. Карта рисков часто бывает реализована на базе имеющейся в компании ERP, а может храниться на сетевом ресурсе как независимый документ. Доступом к ее чтению обычно обладают работники компании по зонам ответственности. Поддержание актуальности карты рисков часто включено в цели менеджеров.

В таблице представлена выдержка из карты рисков компании. В данной карте риски разбиты по типам. Каждому риску дается оценка вероятности возникновения риска и оценка эффекта влияния на отчетность в денежном выражении. После чего формируется финальная оценка риска. Под владельцем риска понимается сотрудник, который отвечает за идентификацию риска, его оценку и мониторинг изменений. В графе «требуемое действие» обозначен контроль, необходимый для покрытия риска.

ШАГ 2. ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЕЙ

Следующим шагом является организация контролей (контрольных процедур), которые адекватно покрывают риски. Адекватное покрытие риска означает, что контроль в случае должного выполнения способен эффективно предотвратить или выявить ошибку, которая может привести к существенному искажению финансовой отчетности.

ПРИМЕР

Компания идентифицировала риск неполного и некорректного отражения операций по внутригрупповым расчетам. Для покрытия этого риска была разработана следующая контрольная процедура:

- специалист отдела консолидации международной отчетности формирует отчеты по внутригрупповым расчетам между компаниями Группы из модуля бухгалтерской программы в виде сводной таблицы и проводит выверку данных;
- в случае выявления материальных расхождений выясняет причины с ответственными за учет специалистами;
- после того как расхождения устранены, формирует и подписывает финальную версию отчета;
- перед консолидацией начальник отдела консолидации повторно проверяет, что внутригрупповые расчеты сверены и материальных разниц нет;
- финальный отчет распечатывается и подписывается начальником отдела консолидации международной отчетности.

ОРГАНИЗАЦИЯ РАБОТЫ И КОНТРОЛЬ

Хорошей практикой является организация матрицы контролей. Она представляет собой перечень всех разработанных в компании контролей, разбитых по циклам. В зависимости от специфики бизнеса выделяют следующие циклы, имеющие прямое влияние на отчетность: продажи и дебиторская задолженность, закупки и запасы, формирование себестоимости, капитальные вложения, казначейские операции, расчеты с персоналом, налогообложение. В каждом из этих циклов предполагается наличие контролей, конечной целью которых является обеспечение составителей отчетности полной и корректной входящей информацией для подготовки отчетности. Например, для отражения текущего налога на прибыль необходимо проконтролировать, что все уточненные декларации приняты во внимание. А для расчета резервов по неиспользованным отпускам проверить, что информация о среднесписочной численности сотрудников должным образом обновлена и т. д.

Каждый контроль как минимум должен содержать следующие характеристики:

- цель контроля: обычно цель контроля является обратной риску. Так, если риск состоит в занижении суммы резерва под сомнительную задолженность, то цель контроля – проверка полноты формирования резерва под сомнительную задолженность;

ТАБЛИЦА. ВЫДЕРЖКА ИЗ КАРТЫ РИСКОВ КОМПАНИИ

Тип рисков	Описание риска	Вероятность возникновения	Оценка в денежном выражении	Финальная оценка риска	Владелец риска	Требуемое действие
Риск несоответствия регулирующему законодательству	Политики и процедуры компании не отражают последних руководящих указаний международных стандартов	Средняя	Средняя	Средний	Руководитель отдела методологии	Риск управляется путем ежемесячного анализа правовых баз данных и выдачи заключения о каждом из применимых изменений
Риск несоответствия регулирующему законодательству	Изменения в правовой базе отрасли не отслеживаются	Средняя	Средняя	Средний	Главный юрист	Риск управляется путем ежемесячного анализа правовых баз данных и выдачи заключения о каждом из применимых изменений
Риск искажения отчетности	Некорректная оценка гудвила	Высокая	Высокая	Высокий	Финансовый директор	Риск управляется путем формализации процесса вовлечения различных подразделений в процесс оценки
Риск искажения отчетности	Ставки, используемые для расчета резерва для покрытия сомнительных долгов, не обновляются. Расчет резерва по сомнительным долгам необоснован и некорректен	Средняя	Низкая	Низкий	Руководитель отдела международной отчетности	Риск управляется путем следования прозрачной методологии, а также проведения контрольных мероприятий по оценке необходимости изменений
Риск некорректной работы ERP-системы	Данные локального учета некорректно и не полностью переносятся в бухгалтерскую программу по подготовке МСФО-отчетности	Низкая	Высокая	Средний	Руководитель сопровождения и поддержки ERP-системы	Риск управляется путем тестирования изменений в системе, которые могут иметь влияние на соответствующую функциональность

- частота осуществления контроля: контроль может быть ежедневный, ежемесячный или проводиться по мере возникновения событий;
- характеристика контроля: ручной или автоматический;
- тип контроля: превентивный или выявляющий;
- владелец контроля: сотрудник, выполняющий контрольную процедуру;
- доказательство выполнения контроля: свидетельство выполнения контрольной процедуры (например, контрольная документация или визирование). ➔

Отдельным блоком в матрице контролей стоят контроли уровня компании (или корпоративные контроли) и контроли сферы информационных технологий.

Контроли уровня компании можно охарактеризовать как культуру управления рисками и проверку соблюдения существующей в компании системы ценностей. Корпоративные контроли подразумевают наличие необходимых процедур и политик, разработанную систему риск-менеджмента, деятельность внутреннего аудита, ревизионной комиссии и любых других контролирующих комитетов. К контролям уровня компании также относятся контроль за соблюдением кодекса бизнес-этики, наличие возможности анонимного сообщения о мошенничестве, наличие системы защиты информаторов, подбор персонала в соответствии с установленными процедурами, утверждение бюджетов, анализ операционных результатов.

Контроли сферы ИТ имеют большую значимость, поскольку в современных компаниях бизнес во многом зависит от работы информационных систем. Контроли ИТ подразделяются на общие контроли ИТ и контроли на уровне приложений.

Общие контроли ИТ обеспечивают возможность полагаться на финансовые данные, которые формируются с помощью различных приложений. К ним относятся контроль доступа к данным и приложениям, обеспечение информационной безопасности, установка и тестирование программного обеспечения, управление изменениями в ИТ-системе, порядок действий при сбое в работе информационной системы и т. д.

Контроли на уровне приложений направлены на устранение конкретных рисков искажения финансовой отчетности. Сюда относится, например, невозможность внесения изменений в закрытый период, автоматический пересчет валютных счетов или возможность формирования платежного поручения для закрытого списка контрагентов. В перечень рисковых операций также обычно включен доступ к формированию ключевых отчетов, например, автоматическое формирование отчета о движении денежных средств.

ШАГ 3. ТЕСТИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Для обеспечения должной уверенности в достоверности финансовой отчетности недостаточно только прописать и организовать систему контролей. Важно получить доказательства осуществления контролей и организовать тестирование СВК.

Сбор доказательств осуществления контролей. Неотъемлемым этапом эффективной работы СВК является организация системы сбора доказательств осуществления контрольных процедур. Объем и детальность

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

При старте проекта соответствия SOX многим сотрудникам кажется, что организация контролей потребует от них много усилий. Однако, как мы уже отмечали, SEC не требует идентификации всех рисков и организации соответствующих контролей. Менеджмент может сосредоточить свои усилия лишь на тех областях, где существуют риски материального искажения финансовой отчетности. При использовании нисходящего подхода часто оказывается, что контрольные процедуры давно и успешно применяются в компании. Например, широко распространенная ежемесячная сверка с контрагентами позволяет удостовериться в корректности формирования сальдо кредиторской задолженности. Соответственно при организации СВК в компании важной задачей является формализация уже имеющихся процедур в матрице контролей.

доказательств зависит от сложности и важности контролируемого процесса. Хорошей практикой является документирование в матрице контролей, что является доказательством осуществления контроля.

Для многих контролей доказательством проведения контроля является визирование соответствующих документов.

ПРИМЕР

В компании идентифицирован следующий риск: процесс консолидации не включает компании, входящие в структуру Группы, и/или включает компании, не входящие в структуру Группы.

Для его покрытия была разработана следующая контрольная процедура:

- ежемесячно юридический департамент представляет в отдел консолидации отчет о структуре Группы;
- на основании этого отчета сотрудник отдела консолидации проверяет перечень компаний, которые должны быть включены в периметр консолидации;
- результаты проверки визируются начальником отдела консолидации.

Для данного контроля доказательством его осуществления является распечатанный отчет, подписанный начальником отдела консолидации (это не исключает необходимость подписания отчета сотрудником, выполняющим проверку, так как ответственность за правильность информации лежит на обоих).

Для других контролей доказательством их выполнения может служить обмен электронными сообщениями между исполнителем хозяйственной операции и его проверяющим (владельцем контроля).

ПРИМЕР

В компании идентифицирован риск искажения раскрытия информации о влиянии новых стандартов на финансовую отчетность компании.

Для его покрытия была разработана следующая контрольная процедура: специалист отдела МСФО-отчетности на ежеквартальной основе отслеживает все изменения МСФО, вступившие в силу за отчетный период, и документирует результаты проведенного анализа. Результаты анализа направляются руководителю отдела корпоративной отчетности. Доказательством осуществления контроля является обратный e-mail, в котором руководитель отдела корпоративной отчетности подтверждает выводы сотрудника.

Для корпоративных контролей доказательством могут служить разработанные политики и процедуры, а также подписи сотрудников об их ознакомлении. Для контролей сферы ИТ доказательством могут служить отчеты информационных систем. Для контролей уровня приложений свидетельством выполнения служит работоспособность самой системы. Доказательством проведения контрольной процедуры, в которой основную роль играет субъективная оценка менеджмента (например, проверка вывода в тесте на обесценение нематериальных активов), является пакет документов, который позволит независимому квалифицированному сотруднику прийти к тем же выводам, что и владелец контроля.

Тестирование контролей. Тестирование контролей можно проводить самостоятельно либо привлекать третьих лиц (сторонних консультантов или сотрудников отдела внутреннего аудита). Понятно, что для большей

уверенности предпочтительнее независимая проверка. Однако самостоятельная оценка является очень перспективным направлением и при должной реализации может служить хорошей альтернативой проверке третьими лицами.

Самостоятельную проверку выполняет сотрудник компании в рамках должностных обязанностей. Ее цель – подтвердить, что контрольная процедура, осуществляемая владельцем контроля, выполняется в соответствии с определенными ранее требованиями. В исключительных случаях самостоятельную оценку может проводить сотрудник, выполняющий эту контрольную процедуру путем заполнения контрольных листов, в которых он подтверждает эффективное выполнение процедуры в течение отчетного периода.

Процесс тестирования любого контроля состоит из двух частей: подтверждение адекватности дизайна контрольной процедуры (то есть оценка достаточности предусмотренных в процедуре шагов для покрытия риска) и тестирование операционной эффективности контрольной процедуры.

Подтверждение дизайна предусматривает:

1) оценку прозрачности соответствующего бизнес-процесса от инициирования до отражения в отчетности (если применимо), в том числе его документирование;

2) проверку наличия разграничения полномочий между специалистом, отражающим ту или иную операцию, и специалистом, осуществляющим контроль;

3) доступность доказательств о проведении контрольной процедуры.

Тестирование операционной эффективности должно подтвердить, что:

1) контроль функционирует в соответствии с первоначальным дизайном в течение всего отчетного периода;

2) сотрудник, осуществляющий контроль, обладает необходимыми полномочиями и квалификацией;

3) цель контроля (покрыть риск искажения статьи отчетности) достигается.

РСАОВ рекомендует использовать следующие методы тестирования: интервью/перекрестные интервью, наблюдение непосредственно в момент исполнения контроля, проверка документации и повторное выполнение контрольной процедуры.

Интервью является самым простым и наименее трудоемким методом тестирования. Однако полученные таким образом результаты все же нуждаются в дополнительной проверке. Поэтому интервью используется в комбинации с другими методами. Наиболее точным методом тестирования контролей является повторное выполнение контрольной процедуры. Однако в силу высокой трудоемкости и требований к квалификации проверяющего метод повторения контрольных процедур применяется лишь для областей повышенного риска (создание резервов, оценка обесценения и т. д.).

ШАГ 4. ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

В соответствии с требованиями SOX руководство компании должно делать вывод об эффективности системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности и сообщать обо всех существенных недостатках, которые препятствуют ее эффективному функционированию (в том числе потенциально), вне зависимости от того, приводит ли наличие существен-

ных недостатков в системе внутреннего контроля к материальным ошибкам в отчетности.

Оценка системы внутреннего контроля на предмет эффективности является наиболее сложным этапом. SEC признает, что любая система внутреннего контроля не может обеспечить абсолютную уверенность в отсутствии ошибок в финансовой отчетности в связи с присущими ограничениями, обусловленными в том числе влиянием человеческого фактора. Тем не менее СВК предназначена для обеспечения достаточной уверенности в отношении достоверности финансовой отчетности.

Оценка эффективности СВК должна проводиться в соответствии с концепцией, выбранной для построения эффективной системы внутреннего контроля, например COSO. В течение отчетного периода менеджмент фиксирует недостатки системы внутреннего контроля в отношении достоверности финансовой отчетности. Сюда относятся бизнес-инциденты, жалобы третьих лиц, аудит, расследования мошенничества и, конечно, результаты тестирования контролей. Каждый недостаток оценивается на предмет существенности. Исходя из совокупных оценок выявленных недостатков, выносится решение об эффективности всей системы внутренних контролей.

ПРИМЕР

(выдержка из отчетности публичной компании за 2012 год)

Отчет руководства о состоянии системы внутреннего контроля

Руководство несет ответственность за установление и поддержание адекватной системы внутреннего контроля за финансовой отчетностью, как это определено в Правилах 13a-15(f) и 15d-15(f) Закона о биржах.

Руководство оценило дизайн и операционную эффективность системы внутреннего контроля за финансовой отчетностью по состоянию на 31 декабря 2012 года. Эта оценка была выполнена под руководством генерального директора и финансового директора компании и основывалась на критериях, установленных в «Интегрированной концепции внутреннего контроля», разработанной Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO). Основываясь на проведенной оценке, мы делаем заключение об эффективности системы внутреннего контроля за финансовой отчетностью по состоянию на 31 декабря 2012 года.

Эффективность системы внутреннего контроля на 31 декабря 2012 года была проаудирована независимой зарегистрированной аудиторской фирмой. Ее отчет следует далее.

Отчет независимой зарегистрированной аудиторской фирмы

Мы проверили в соответствии со стандартами Комитета по надзору за отчетностью публичных компаний США аудит эффективности системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности Группы по состоянию на 31 декабря 2012 года. Аудит основывался на критериях, установленных в «Интегрированной концепции внутреннего контроля», разработанной Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO). Наше заключение от 6 марта 2013 года содержит безоговорочно положительное мнение об эффективности системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности Группы.

Примерами недостатков, требующих раскрытия в годовом отчете, являются недостатки, которые в количественной оценке превышают порог

материальности. А также мошенничество менеджмента, участвующего в подготовке финансовой отчетности, неэффективное разграничение полномочий, неэффективность общих контролей ИТ, повлекшее несанкционированный доступ к ключевым системам.

Таким образом, чтобы в полной мере соответствовать требованиям SOX, извлекать из этого проекта материальные выгоды, а также избежать нежелательных раскрытий, необходимо уделять особое внимание построению эффективной СВК. При этом важно, чтобы вовлеченные сотрудники осознавали свою ответственность за выполнение контрольной процедуры и понимали свой вклад в общее дело улучшения качества отчетности и повышения эффективности процессов ее подготовки.

Как правило, сотрудники финансового департамента принимают активное участие во внедрении проекта, в то время как другие функциональные подразделения воспринимают необходимость отчитываться как дополнительную обязанность, в которой заинтересованы только финансисты. Менеджменту компании в данном случае следует объяснить взаимосвязь процессов и роль каждого подразделения при подготовке отчетности.

Проект соответствия SOX дорог и труден, но при условии вовлеченности всех уровней управления позволяет вывести компанию на новые уровни прозрачности и соответственно доверия со стороны инвесторов. ■

Профессиональные консультации по вашим учетным проблемам

Если у вас возникают вопросы по изучению и применению МСФО, присылайте их в редакцию на адрес msfo@msfo-practice.ru. Ведущие специалисты-практики, аудиторы и консультанты подготовят ответы на самые интересные вопросы.



В МСФО часто встречается понятие «справедливая стоимость». Однако в различных источниках обычно используется понятие «рыночная стоимость». Это одно и то же или есть отличия?

Международные стандарты не дают ответа, что такое рыночная стоимость. А справедливую стоимость МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» определяет как цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки (п. 9 МСФО (IFRS) 13).

В некоторых международных стандартах содержатся ссылки на рыночную стоимость. Например, в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» рассматриваются случаи, при которых справедливая стоимость актива равна рыночной, а также случаи, когда справедливая стоимость актива определяется на основе, отличной от его рыночной стоимости (п. 5 МСФО (IAS) 36). То есть с точки зрения МСФО рыночная стоимость и справедливая стоимость могут отличаться друг от друга.

В свою очередь определение рыночной стоимости существует. Согласно Международным стандартам оценки, рыночная стоимость есть расчетная денежная сумма, за которую состоялся бы обмен имуществом на дату оценки между заинтересованным покупателем и заинтересованным продавцом в результате коммерческой сделки после проведения надлежащего маркетинга, при которой каждая из сторон действовала бы, будучи хорошо осведомленной, расчетливо и без принуждения.

Если сравнить определения справедливой и рыночной стоимостей, то можно сделать вывод, что эти определения схожи. Но принципиальные отличия вытекают не из определений, а основываются на тех процедурах, которые связаны с расчетом справедливой и рыночной стоимостей как оценочных показателей.

Если справедливая стоимость определяется на основе рыночных факторов, регулируемых спросом и предложением на определенный товар или услугу, то ее можно сравнить с рыночной стоимостью. В данном случае рыночная стоимость является базой для определения справедливой стоимости.

Если справедливая стоимость рассчитывается с помощью различного рода математических моделей из теории финансов, в определенных случаях она может существенно отличаться от рыночной стоимости. Например,

товар является уникальным и для него не существует активного рынка. Тогда рыночные цены единичных сделок с ним не могут служить основой для определения его справедливой стоимости.

На вопрос ответил

Дмитрий Коробейников, ведущий эксперт отдела международного аудита и консалтинга АКГ «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ»



Согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», отдельной линейной статьей в отчете о финансовом положении отражается торговая и прочая дебиторская задолженность. Что понимается под такой задолженностью?

Основываясь на положениях пункта 54 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», можно заключить, что торговая и прочая дебиторская задолженность есть финансовый актив, который должен быть раскрыт в отчете о финансовом положении отдельно от других финансовых активов. В совокупности торговая и прочая дебиторская задолженность составляют дебиторскую задолженность. Согласно МСФО (IAS) 39, дебиторская задолженность является частью категории финансовых активов «Займы и дебиторская задолженность». Из двух определений, представленных МСФО в отношении финансового актива (п. 11 МСФО (IAS) 32) и займов и дебиторской задолженности (п. 9 МСФО (IAS) 39), можно вывести, например, следующее определение дебиторской задолженности.

Дебиторская задолженность – это не котируемый на активном рынке производный финансовый актив, который является правом, обусловленным договором, получить денежные средства фиксированными или определенными платежами от другого предприятия, за исключением займов.

Чтобы выделить торговую дебиторскую задолженность из общей суммы дебиторской задолженности, полезно воспользоваться по аналогии определением торговой кредиторской задолженности, представленным в пункте 11 МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Получается, что под торговой дебиторской задолженностью следует понимать требования отчитывающейся компании к ее покупателям оплатить товары, которые были отгружены, или оказанные услуги, за которые выставлен счет или которые официально согласованы с покупателями.

В свою очередь к прочей дебиторской задолженности тогда следует относить дебиторскую задолженность, не попадающую под определение торговой дебиторской задолженности.

На вопрос ответил

Дмитрий Коробейников, ведущий эксперт отдела международного аудита и консалтинга АКГ «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ»

«Лучше начинать составлять отчетность по МСФО заранее»

В вопросе внедрения МСФО-отчетности многие компании придерживаются принципа «пока гром не грянет, мужик не перекрестится». Если собственники, биржи, банки пока не требуют отчетность по МСФО, так и незачем ее составлять. Однако, по мнению **Максима Лесового**, финансового директора ЗАО «ИНФРА инжиниринг», в современных условиях ведения бизнеса у каждой компании просто должна быть МСФО-отчетность.



– **Когда ваша компания впервые составила отчетность по международным стандартам?**

– Первую отчетность по МСФО мы составили в 2011 году за 2010 год. Никакой особой необходимости в ней не было. Мы начали формировать ее впрок, так как уже тогда понимали, что стратегически МСФО-отчетность в любом случае будет нужна в дальнейшем для банков и для возможных будущих сделок.

– **Вы видите сейчас какие-то преимущества от того, что она у вас есть?**

– Мы общаемся с инвесторами, западными банками, и в любом случае МСФО-отчетность в том или ином виде пригождается. При этом все очень удивляются, когда им показываешь отчетность по МСФО, к тому же подписанную «Большой четверкой». Никто не ожидает такого от молодой компании. Хотя для меня это не удивительно. Я всегда работал с МСФО-отчетностью и считаю, что отчетность по МСФО просто должна быть. Сейчас без МСФО-отчетности компания не воспринимается всерьез. Отчетность, составленная по российским учетным стандартам, не дает понимания об общем финансовом состоянии всей Группы компаний. Если в Группе две-три компании, еще как-то можно оценить результаты их деятельности. А если речь идет о десятке и больше компаний, необходима консолидированная отчетность.

– **Как долго формировали первую отчетность?**

– Процесс вместе с аудитом занял около шести месяцев. Команду я всю взял из компании «Большой четверки», где раньше работал.

– **В компаниях Группы до этого велась МСФО-отчетность?**

– Нет, это были практически все новые компании. Мы делали все самостоятельно, консультантов не приглашали, так как наши специалисты привыкли делать отчетность с нуля.

– **В чем вы видите основные преимущества самостоятельной подготовки отчетности?**

– Внешние консультанты подготовят отчетность по МСФО, но они не заинтересованы, а зачастую попросту не в состоянии сделать ее максимально привлекательной для внешних пользователей. Причина проста: инсайдеры – сотрудники компании, составляющей отчетность по МСФО, – безусловно, обладают лучшим пониманием бизнеса компании и специфики ее деятельности, нежели сторонние специалисты и консультанты. Как следствие, это напрямую отражается на качестве отчетности. Ни один консультант не будет тратить время и силы на поиск способов представления финансового состояния компании в наилучшем свете. А ведь многие события и результаты деятельности компании можно освещать в отчетности по-разному. Разница, вероятнее всего, будет не слишком существенна, но все же она будет. Сторонние консультанты зачастую выбирают при подготовке отчетности путь наименьшего сопротивления. Самый консервативный подход для них является наиболее предпочтительным. В то же время инсайдер ориентируется на результат наиболее оптимальный и, если хотите, выгодный для компании.

ПЕРСОНА

**Максим Лесовой,
финансовый директор
ЗАО «ИНФРА
инжиниринг»**

В 2001 году закончил Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов, факультет «Бухгалтерский учет и аудит». С 2001 по 2002 год работал в холдинге «Илим Палп», возглавляя отдел МСФО в одной из производственных компаний. С 2002 по 2005 год работал в компании «Вимм-Билль-Данн» в отделе US GAAP, где прошел путь от специалиста до руководителя отдела. С 2005 по 2006 год – директор департамента МФО ОАО «Нутринвестхолдинг». С 2006 по 2010 год работал в ЗАО «КПМГ» менеджером, а затем старшим менеджером в департаменте аудита промышленных рынков. С 2010 по 2011 год – заместитель финансового директора в ЗАО «БНС Групп». В 2011 году пришел в ЗАО «ИНФРА инжиниринг» на должность финансового директора. С 2004 года является ACCA Affiliate.

ИНТЕРВЬЮ

– **В ранее существовавших компаниях, которые вошли в Группу, было сопротивление при внедрении МСФО?**

– Разумеется. В нашу Группу входит компания «Союз-Телефонстрой». У них много строительно-монтажных управлений, и в этих управлениях были собственные бухгалтерии. С ними было тяжело. Там все люди старой формации. Они не хотели участвовать в подготовке МСФО-отчетности, не понимали, зачем это нужно.

– **Как вы с этим боролись?**

– На высшем уровне объявили, что МСФО – это важно. Издали приказы о введении новых должностных обязанностей и новой премиальной части по результатам работы. И в случае сопротивления указывали, что это их задача в пределах должностных обязанностей.

– **Сейчас в отделе МСФО сколько человек?**

– Четыре человека.

– **Справляются?**

– Да. Тяжело, но справляются. Но у нас есть чем укреплять команду – если что, специалисты из финансового отдела могут прийти на помощь.

– **Какой способ подготовки отчетности используете?**

– Отчетность формируется методом трансформации в MS Excel. Я считаю, лучше MS Excel ничего нет.

– **В чем преимущества MS Excel?**

– Простота. Если трансформационных корректировок не так много, к примеру 20 – 30, подготовить отчетность проще в MS Excel. Элиминировать внутригрупповые задолженности, когда электронная таблица 15 на 15 или даже 20 на 20, тоже легко. Если таблица уже 50 на 50 или 100 на 100, объем технической работы становится очень большой. И вероятность ошибиться большая. Тогда можно задумываться об автоматизации. Но в любом случае все автоматизированные системы – это черный ящик. Проверить, правильно ли все данные обрабатываются в программе, практически невозможно. И проконтролировать итоговый результат тяжело. Да и вообще, я считаю, что автоматизировать МСФО чаще хотят директора, которые не понимают МСФО. Им нужна кнопка, которая формирует отчетность. А если ты понимаешь, как это делать, зачем усложнять. Конечно, это не относится к крупным холдингам, для которых формировать отчетность в MS Excel технически невозможно. У нас подготовка самих цифр отчетности не занимает много времени. Больше уходит на сбор информации. Поэтому нет смысла автоматизировать: специалисты сделают все руками легко и быстро. И если кто-то из сотрудников уйдет, проще потом обучить новичка MS Excel, чем работе в непонятной ему автоматизированной системе. А если использовать сложную ERP-систему, то компания будет всегда завязана на людей, которые ее знают. Таких специалистов обычно немного, и стоят они дорого.

– **Как часто сейчас формируете отчетность?**

– Раз в полгода. Делаем ревью полугодовой отчетности и проводим аудит годовой отчетности.

СПРАВКА О КОМПАНИИ

ЗАО «ИНФРА инжиниринг» основано в 2009 году. Холдинг объединяет ведущие российские компании, специализирующиеся на строительно-монтажных работах в области телекоммуникаций, эксплуатации сетей связи и телекоммуникационного оборудования, энергетики и сооружений специального назначения. «ИНФРА инжиниринг» выполняет работы во всех федеральных округах России. Среди клиентов компании – Ростелеком, МГТС, МТС, Мегафон, Вымпелком и ряд других операторов связи. В 2012 году компании группы «ИНФРА инжиниринг» проложили более 21 000 км оптоволокна, а также сдали более 1,8 млн портов сети ШПД и более 4 тысяч базовых станций. Совокупная выручка компаний Группы в 2012 году составила более 25 млрд руб.

– **В какие сроки составляете отчетность?**

– В этом году мы планируем начать аудит в начале апреля, закончить его к концу мая и выйти с подписанной отчетностью по холдингу к 1 июня. Ранее сроки подготовки отчетности были похуже. Но в 2012 году мы подписались раньше на пару месяцев по сравнению с 2011 годом. И далее хотим ускориться, несмотря на то что жестких сроков сейчас нет.

– **За счет чего планируете сокращать сроки подготовки отчетности?**

– Сейчас основное время тратится на сбор первичной информации от бухгалтеров и технических специалистов: нужно постоянно звонить, приказывать и даже угрожать им лишением премий. Если информацию мы будем получать после первого требования, то скорость подготовки отчетности по МСФО значительно повысится. Также в планах внедрение проекта по быстрому закрытию для российской бухгалтерии. С учетом этого есть шансы установить более жесткие сроки по закрытию и делать отчетность быстрее.

– **Какие сроки для вас идеальны?**

– Оптимально для нас – выпустить отчетность к 1 апреля.

– **Специалисты дочерних компаний Группы задействованы в подготовке МСФО-отчетности?**

– У нас есть только один сотрудник в Новосибирске, который занимается трансформацией трех компаний и частично помогает по консолидации. Мы стараемся все централизовать – планируем создать объединенную бухгалтерию по всей компании. Сейчас многие компании к этому стремятся: в регионах обычно нет необходимых специалистов и тяжело их обучать. Да и эффективность работы специалистов в регионах зачастую намного ниже. Мы проверяли: бухгалтеры в Москве работают в три-четыре раза быстрее. Да, получают они больше, но все равно для компании выгоднее нанять специалиста в Москве.

– **Управленческий учет строится по принципам МСФО?**

– Да. Мы по максимуму стараемся сближать управленческий учет с МСФО. Единственное, мы не начисляем в управленческом учете никаких резервов, потому что де-факто это «бумажный» расход. Акционеры любят искать расхождения между отчетностью по МСФО и «управленкой». Если в них разные цифры, возникают вопросы. Применение принципов МСФО в управленческом учете позволяет ответить на них быстрее. У нас не много корректировок при трансформации от РСБУ к МСФО, поэтому трудозатраты были небольшие – добавили несколько проводок в управленческий учет. Это получилось само собой, так как управленческой отчетностью в нашей компании занимаются сотрудники, которые раньше формировали МСФО-отчетность.

– **Как специалисты по МСФО повышают свою квалификацию?**

– Многие сотрудники продолжают обучение по программе АССА. Компания не оплачивает обучение и экзамены: АССА нужна в первую очередь самим работникам. А компанию устраивают их текущие знания. Но я хочу, чтобы

ИНТЕРВЬЮ

мои специалисты росли в профессиональном плане, и всячески поощряю обучение: даю отпуска, всегда отпускаю на экзамены. В других компаниях зачастую нет и этого: их устраивают те знания, которые уже есть. Амбициозные сотрудники чаще уходят. Намного спокойнее, когда есть отдел, где все просто работают.

– **Рассчитывали экономическую эффективность проекта внедрения МСФО?**

– В нашем случае экономическую эффективность практически невозможно посчитать. Отчетность по МСФО больше влияет на имидж компании, это дополнительное преимущество в любых переговорах. А вот оценить это преимущество мы пока не можем. Но нужно учитывать, что есть вещи, которые нельзя сделать задним числом. К примеру, нужно будет выйти на IPO или продать бизнес. В этих вопросах важную роль играет МСФО-отчетность. Я раньше принимал участие в проектах для компаний, которые спешно формировали МСФО-отчетность за три года и хотели выйти на IPO через полгода после этого. Но затем придется соблюдать жесткие сроки бирж по представлению отчетности. А компания составила МСФО-отчетность один раз и то с помощью консультантов. За один раз не может получиться идеальной отчетности. С этим нужно пожить какое-то время. Поэтому намного лучше начинать составлять отчетность по МСФО заранее. Это не так дорого, но очень важно. ■

ЭЛЕКТРОННЫЙ ЖУРНАЛ
О МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТАХ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

МСФО

на практике

БЕСПЛАТНО!

Вебинары журнала «МСФО на практике»

Журнал «МСФО на практике» приглашает всех желающих принять участие в новом образовательном проекте от ведущих практиков международных стандартов финансовой отчетности.

Участие в вебинаре журнала «МСФО на практике» является бесплатным для всех желающих. **Просто зарегистрируйтесь и станьте участником!**

18 апреля



Консолидация
для начинающих

19 апреля



Сближение
учетной политики
по МСФО и РСБУ

Подробнее на webinar.msfo-practice.ru

Шесть мини-кейсов для проверки своих знаний

Вам представлены шесть ситуаций, которые нужно отразить в отчетности компании. Все суммы являются существенными. Ответы на мини-кейсы с подробными комментариями смотрите на стр. 47.

СИТУАЦИЯ 1. В первый день отчетного периода, 1 июня 2012 года, компания «Альфа» выпустила облигацию номиналом 84 000 долл. США с нулевой купонной ставкой. Облигация погашается через два года с премией 16 000 долл. США. Эффективная ставка процента по данному финансовому инструменту составляет 9 процентов. Чему будет равно финансовое обязательство в финансовой отчетности компании «Альфа» за год, закончившийся 31 мая 2013 года?

- а) 92 000 долл. США;
- б) 100 000 долл. США;
- в) 84 000 долл. США;
- г) 91 560 долл. США.

СИТУАЦИЯ 2. Компания «Бета» 1 апреля 2012 года приобрела облигацию, которая подлежит погашению через три года. Стоимость облигации составила 1 000 000 долл. США, купонная ставка процента по облигации – 12 процентов (равняется эффективной ставке процента по аналогичным ценным бумагам). Проценты выплачиваются ежегодно 31 марта. «Бета» учитывает данную облигацию по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Соответствующий платеж по процентам был получен 31 марта 2013 года. При этом за прошедший год уровень доходности на рынке по аналогичным финансовым инструментам увеличился до 14 процентов.

Чему будет равен финансовый актив в отчетности компании «Бета» за год, закончившийся 31 марта 2013 года?

- а) 1 000 000 долл. США;
- б) 967 104 долл. США;
- в) 1 033 801 долл. США;
- г) 998 120 долл. США.

СИТУАЦИЯ 3. Компания «Гамма» 1 апреля 2012 года приобрела портфель инвестиций, которые представляют собой долговые инструменты. Первоначально данные инвестиции были признаны в отчетности по номинальной стоимости – 50 000 долл. США. Указанные финансовые инструменты «Гамма» учитывает по амортизированной стоимости. Для каждого долгового инструмента купонная ставка равняется 10 процентам, что соответствует эффективной ставке.

В текущем отчетном периоде «Гамма» получила все выплаты, причитающиеся по данному портфелю инвестиций. Но на отчетную дату появились факторы, свидетельствующие о возможном обесценении финансовых активов в будущем. По оценкам компании «Гамма», в будущем доходность

Рубрику подготовила
Юлия Морозова,
преподаватель Института
Аскери

портфеля составит только 6 процентов. «Гамма» применяет требования МСФО (IFRS) 9 добровольно досрочно. Какие статьи по данному портфелю инвестиций будут отражены в отчете о прибылях и убытках за год, завершившийся 31 марта 2013 года?

- а) начисленные проценты (доход) – 0, убыток от обесценения – 0;
- б) начисленные проценты (доход) – 3000 долл. США, убыток от обесценения – 0;
- в) начисленные проценты (доход) – 5000 долл. США, убыток от обесценения – 2000 долл. США;
- г) начисленные проценты (доход) – 5000 долл. США, убыток от обесценения – 0.

СИТУАЦИЯ 4. Компания «Дельта» выпустила конвертируемую облигацию на сумму 48 000 долл. США. Облигация погашается через три года по номиналу. Назначенная ставка процента по облигации составляет 4 процента с выплатой процентов в конце периода. Эффективная ставка процента по данному финансовому инструменту составляет 9 процентов.

Условия конвертации дают право владельцу облигации по окончании срока погашения обменять каждые 120 долл. США облигации на две акции номиналом 1 долл. США. Расходы на выпуск облигации незначительны. Компания «Дельта» учитывает финансовый инструмент по амортизированной стоимости.

Чему будет равен долевым компонентом финансового обязательства?

- а) 6075 долл. США;
- б) 0;
- в) 48 000 долл. США;
- г) 800 долл. США.

СИТУАЦИЯ 5. Компания «Альфа» 1 апреля 2012 года продала 10 автомобилей (абсолютно идентичных) банку на условиях обратной аренды. Суммарная балансовая стоимость автомобилей на момент продажи составляла 264 000 долл. США. Автомобили были проданы за 380 000 долл. США, в то время как рыночная стоимость указанных активов составляет 320 000 долл. США.

По договору аренды автомобили передаются в пользование компании «Альфа» на пять лет, по истечении которых право собственности не переходит арендатору. Кроме того, арендодатель является выгодоприобретателем по договору страхования автомобилей. Арендные платежи в размере 73 000 долл. США выплачиваются в конце каждого года аренды. Величина арендных платежей соответствует среднерыночному уровню.

Рассчитайте величину прибыли от продажи автомобилей и расхода по аренде, которые требуется включить в отчет о прибылях и убытках за отчетный период, который закончился 31 марта 2013 года.

- а) прибыль от продажи автомобилей составит 56 000 долл. США, расходы по аренде – 73 000 долл. США;
- б) прибыль от продажи автомобилей составит 56 000 долл. США, расходы по аренде – 61 000 долл. США;
- в) прибыль от продажи автомобилей составит 116 000 долл. США, расходы по аренде – 73 000 долл. США;
- г) прибыль от продажи автомобилей составит 60 000 долл. США, расходы по аренде – 61 000 долл. США.

СИТУАЦИЯ 6. В отчетности компании «Бета» на начало отчетного периода 1 июля 2012 года было признано положительное сальдо по статье «Пенсионные планы с установленными выплатами». Балансовая величина чистого актива равнялась 14 000 долл. США и определялась следующими компонентами: справедливая стоимость активов плана – 114 000 долл. США, текущая стоимость обязательств – 100 000 долл. США.

Стоимость текущих услуг составила 25 000 долл. США за период с 1 июля 2012 года по 30 июня 2013 года. После консультаций с актуариями компания «Бета» решила сократить свои взносы за год в текущем периоде до 31 000 долл. США. Взносы были выплачены 31 мая 2013 года. Выплаты в текущем периоде составили 35 000 долл. США. Ожидаемая дисконтированная стоимость возврата денежных средств и сокращения будущих взносов составляют 28 000 долл. США. Согласно расчетам актуариев, на 30 июня 2013 года справедливая стоимость активов плана составляет 134 000 долл. США, текущая стоимость обязательств – 115 000 долл. США. Ставка дисконтирования на начало отчетного периода – 7 процентов, ожидаемая ставка доходности по активам плана – 5 процентов.

Рассчитайте чистую балансовую величину по пенсионному плану, а также величину расхода (дохода) по пенсионному плану, которые следует включить в финансовую отчетность за год, закончившийся 30 июня 2013 года.

- а) актив по пенсионному плану – 19 000 долл. США, расход в ОПУ – 26 000 долл. США, расход в ПСД – 0;
- б) актив по пенсионному плану – 18 700 долл. США, расход в ОПУ – 26 300 долл. США, расход в ПСД – 300 долл. США;
- в) актив по пенсионному плану – 18 700 долл. США, расход в ОПУ – 26 300 долл. США, расход в ПСД – 0;
- г) актив по пенсионному плану – 19 000 долл. США, расход в ОПУ – 24 020 долл. США, расход в ПСД – 1980 долл. США.

ОТВЕТЫ И ОБЪЯСНЕНИЯ

Ситуация 1. Правильный ответ – г.

На отчетную дату у компании «Альфа» есть обязательство вернуть денежные средства, полученные при выпуске облигации. По классификации, приведенной в МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», «Альфа» будет учитывать данную облигацию по амортизированной стоимости (п. 4.2.1 МСФО (IFRS) 9).

Финансовые инструменты при первоначальном признании принимаются к учету по справедливой стоимости (п. 5.1.1 МСФО (IFRS) 9). В случае компании «Альфа» справедливая стоимость равняется номинальной, то есть она равна 84 000 долл. США.

При учете финансового обязательства по амортизированной стоимости финансовые расходы для целей включения в отчет о прибылях и убытках рассчитываются по эффективной процентной ставке. Начисленные за текущий период проценты будут увеличивать величину обязательства. Так как облигация выпущена с нулевой купонной ставкой, то фактическая выплата процентов в рассматриваемом отчетном периоде отсутствует (премия выплачивается на дату погашения облигации).

Таким образом, в финансовой отчетности за год, закончившийся 31 мая 2013 года, «Альфа» отразит финансовое обязательство в сумме 91 560 долл. США (84 000 долл. США + 84 000 долл. США × 9%).

Ситуация 2. Правильный ответ – б.

Так как облигация учитывается по справедливой стоимости через прибыль или убыток, необходимо определить ее справедливую стоимость на отчетную дату. Расчет справедливой стоимости может базироваться на ожидаемых будущих денежных потоках от финансового инструмента, дисконтированных с использованием текущей рыночной ставки доходности (равняется эффективной ставке). В таком случае справедливая стоимость облигации будет определена следующим образом:

Дата	Ожидаемый денежный поток, долл. США	Фактор дисконтирования (ставка дисконта 14%)	Приведенная величина, долл. США
31 марта 2014	120 000	0,8772	105 264
31 марта 2015	120 000	0,7695	92 340
31 марта 2015	1 000 000	0,7695	769 500
Итого			967 104

Таким образом, облигация будет отражена в отчетности «Беты» по справедливой стоимости 967 104 долл. США. Падение стоимости в сумме 32 896 долл. США (убыток) и полученные проценты по облигации в сумме 120 000 долл. США (доход) будут отражены в отчете о прибылях и убытках за текущий отчетный год.

Ситуация 3. Правильный ответ – г.

Величина процентов, которые будут признаны в отчете о прибылях и убытках в текущем периоде, составляет 5000 долл. США (50 000 долл. США × 10%). По условию задачи процентный доход был получен – денежные средства переведены в сумме 5000 долл. США (применяется купонная ставка 10% к номинальной стоимости). Таким образом, балансовая стоимость портфеля непосредственно перед проведением теста на обесценение составляет 50 000 долл. США (50 000 + 5000 – 5000).

Текущая принятая версия МСФО (IFRS) 9 не охватывает раздел, посвященный обесценению финансовых инструментов. Поэтому при решении подобных вопросов следует руководствоваться положениями МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Согласно пункту 58 МСФО (IAS) 39, «Гамма» должна проверить, существуют ли признаки обесценения портфеля инвестиций на отчетную дату, то есть на 31 марта 2013 года. И в случае положительного результата провести тест на обесценение. Текущие положения МСФО основаны на модели понесенных убытков. Ожидаемые убытки от обесценения в результате будущих событий не могут быть отражены в отчетности (п. 59 МСФО (IAS) 39). В данном случае «Гамма» имеет дело только с ожиданиями, поэтому убыток от обесценения для текущего периода будет равен нулю.

Ситуация 4. Правильный ответ – а.

Конвертируемая облигация включает два компонента: долевого и долгового. Согласно МСФО (IFRS) 9, финансовые инструменты при первоначальном признании признаются по справедливой стоимости (п. 5.1.1 МСФО (IFRS) 9). Справедливую стоимость долгового компонента можно рассчитать как приведенную стоимость будущих денежных потоков. Величина долевого компонента будет балансирующим показателем. В данном случае расходы на выпуск незначительны. Если бы подобные затраты

МАСТЕР-КЛАСС

учитывались, то их необходимо бы было распределить пропорционально между двумя компонентами финансового обязательства.

Расчет справедливой стоимости долгового компонента представлен ниже:

Год	Ожидаемый денежный поток, долл. США	9-процентный фактор дисконтирования	Приведенная величина, долл. США
1	1920 (48 000 × 4%)	0,9174	1761
2	1920 (48 000 × 4%)	0,8417	1616
3	49 920 ((48 000 × 4%) + 48 000)	0,7722	38 548
Итого			41 925

Таким образом, величина долевого компонента составит 6075 долл. США (48 000 – 41 925).

Ситуация 5. Правильный ответ – б.

На первом этапе для правильного отражения результата операции продажи следует определить тип аренды. В случае компании «Альфа» обратная аренда является операционной. Об этом свидетельствуют такие факты, как:

- срок аренды не охватывает большую часть срока экономического (в рамках данной задачи, в том числе и полезного) использования автомобилей;
- право собственности не переходит в конце срока аренды компании «Альфа»;
- арендодатель является выгодоприобретателем по договору страхования автомобилей.

Далее следует проанализировать, была ли продажа автомобилей осуществлена по справедливой стоимости. В данном случае рыночная стоимость (примем ее равной справедливой) ниже стоимости продажи. Разница составила 60 000 долл. США (380 000 – 320 000). При этом по условиям договора аренды величина арендных платежей соответствует среднерыночному уровню. Разница между справедливой стоимостью и балансовой будет признана сразу же как прибыль от продажи основных средств в сумме 56 000 долл. США (320 000 – 264 000).

Сумму превышения продажной стоимости над справедливой следует отразить как доходы будущих периодов и списывать пропорционально арендным платежам в течение срока аренды (п. 61 МСФО (IAS) 17). То есть в отчете о прибылях и убытках в текущем периоде будет признана величина 12 000 долл. США (60 000 долл. США / 5 лет). Данная величина будет уменьшать расходы периода по операционной аренде. Таким образом, суммарно величина расходов по операционной аренде в отчете о прибылях и убытках составит 61 000 долл. США (73 000 – 12 000).

Ситуация 6. Правильный ответ – г.

Согласно указаниям МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», компания «Бета» должна признать в отчете о совокупном доходе следующие три компонента затрат, связанных с пенсионными планами с установленными выплатами (п. 120 МСФО (IAS) 19):

- стоимость услуг;
- чистый процентный доход (расход);
- переоценка чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами.

Первые два компонента признаются в отчете о прибылях и убытках. В стоимость услуг включается как стоимость услуг текущего периода, так и предыдущих периодов. Чистый процентный доход (расход) может быть рассчитан как произведение единой ставки дисконта на чистое обязательство (актив) по пенсионному плану (п. 123 МСФО (IAS) 19). При этом оба показателя берутся в значениях на начало периода. Чистый процентный доход (расход) в данном случае рассматривается как агрегирующий показатель для процентной доходности по активам плана, процентным расходам по обязательствам плана. Чистое обязательство (актив) по пенсионному плану с установленными выплатами определяется как разница между приведенной стоимостью обязательств плана и величиной активов плана. Единая ставка дисконта определяется на основе рыночной доходности высококачественных корпоративных облигаций (п. 83 МСФО (IAS) 19).

Изменения оценок отражаются в прочем совокупном доходе и включают следующие элементы (п. 127-130 МСФО (IAS) 19):

- актуарные прибыли и убытки;
- фактический доход по активам плана за вычетом процентного дохода на чистое обязательство (актив);
- изменения потолка признания чистого актива плана с установленными выплатами.

Таким образом, расчет по пенсионному плану будет выглядеть следующим образом:

Наименование статьи	Расчет	Итоговое значение, долл. США	Отчет
Чистый актив на начало года	114 000 – 100 000	14 000	ОФП
Стоимость текущих услуг	(25 000)	(25 000)	ОПУ
Чистый процентный доход	(14 000 × 7%)	980	ОПУ
Взнос в план	31 000	31 000	
Выплаты из фонда в текущем периоде	(35 000)	(35 000)	
Величина затрат по плану с установленными выплатами в ОПУ	(25 000) + 980	(24 020)	ОПУ
Ожидаемое значение по чистому активу плана на конец периода	14 000 – 25 000 + 980 + 31 000	20 980	ОФП
Актuarный убыток (балансирующая величина)	(1980)	(1980)	ПСД
Фактическое значение на отчетную дату	134 000 – 115 000	19 000	ОФП
Итого совокупный расход	(24 020) + (1980)	(26 000)	ОСД

Таким образом, в отчет о прибылях и убытках суммарно будет отнесено 24 020 долл. США (расход). В отчет о прочем совокупном доходе будет отнесено 1980 долл. США (актуарный убыток). Чистый актив по пенсионному плану равен 19 000 долл. США (134 000 - 115 000). Согласно требованиям пункта 64 МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», чистый актив плана компании «Бета» должен учитываться по наименьшей оценке из следующих показателей:

- превышение активов над обязательствами (19 000 долл. США);
- ожидаемая дисконтированная стоимость возврата денежных средств и сокращения будущих взносов (28 000 долл. США).

Исходя из того, что наименьшая величина – 19 000 долл. США, то именно она и будет отражена в отчете о финансовом положении на отчетную дату как чистый актив по пенсионному плану с установленными выплатами.

Прогнозная отчетность по МСФО: первые шаги

В последнее время все больше компаний сталкиваются с необходимостью подготовки консолидированной прогнозной отчетности на основе международных стандартов финансовой отчетности. Разберемся, какие преимущества дает компании прогнозная отчетность по МСФО, и рассмотрим основные шаги, которые нужно пройти для ее подготовки.

Прогночную отчетность по МСФО все чаще запрашивают внешние пользователи отчетности – инвесторы, рейтинговые агентства. Для них важно как можно раньше получить информацию о финансовых результатах деятельности компании и определить тенденции ее развития. С другой стороны, прогнозная отчетность по МСФО позволит самой компании оценивать воздействие различных факторов на будущий финансовый результат по МСФО и принимать управленческие решения, понимая их влияние на будущие результаты по МСФО. При этом даже если компания изначально намеревалась использовать прогножную отчетность по МСФО для своих внутренних целей, то, добиваясь высокого качества прогнозирования, у нее может появиться желание рассказывать инвесторам о прогнозных показателях. А это говорит о высоком уровне качества управления компанией.

Преимущества подготовки прогнозной отчетности очевидны, так с чего же начать ее подготовку? Прежде всего необходимо будет определиться с базовыми подходами к формированию прогнозной отчетности по МСФО, а именно определить:

- состав показателей прогнозной отчетности;
- объект (единицу) прогнозирования;
- метод подготовки отчетности;
- модель формирования отчетности и балансирующую статью.

Далее рассмотрим эти вопросы пошагово.

ШАГ 1. ОПРЕДЕЛИТЬ ПОКАЗАТЕЛИ ПРОГНОЗНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Сначала следует определить показатели, которые войдут в состав прогнозной отчетности. Этот выбор будет влиять на степень детализации расчетов, а значит, на определение объектов прогнозирования, что в свою очередь влияет на выбор метода подготовки отчетности.

Как правило, прогнозная отчетность по МСФО включает в себя три основные формы:

- 1) консолидированный отчет о финансовом положении;
- 2) консолидированный отчет о совокупном доходе;
- 3) консолидированный отчет о движении денежных средств.

Определение показателей, которые будут расшифрованы в составе данных форм или дополнительно, зависит от их существенности и основывается на раскрытиях в финансовой отчетности по МСФО. При этом надо учитывать

Нина Худякова,
заместитель директора
департамента развития
и стандартизации учетных
процессов ФБК

Роман Афонин, менеджер
департамента развития
и стандартизации учетных
процессов ФБК

баланс между целесообразностью раскрытия показателя с точки зрения пользователей отчетности и трудоемкостью его прогнозирования.

Например, общий объем прогнозируемого долгосрочного и краткосрочного финансирования компании можно определить с высокой степенью точности. При этом прогнозирование кредитов с разбивкой по видам валют намного сложнее. Если у компании существенный валютный или процентный риск, то трудозатраты на раскрытие кредитов по видам валют будут оправданны. В противном случае лучше ограничиться расчетом только общей суммы долгосрочных и краткосрочных кредитов.

Аналогичный подход должен применяться при оценке необходимости детализации других показателей: расшифровке расходов по элементам затрат и по функциям, выручки по географии или валютам. Необходимо сопоставить полезность формирования такой аналитики в прогнозной отчетности и трудозатраты на сбор необходимых данных и расчет показателей с приемлемым уровнем точности.

ЛИЧНЫЙ ОПЫТ

**Роман Розанов, начальник управления финансов и экономики
ООО «КОРПОРАЦИЯ ИНЖТРАНССТРОЙ»**

Прогнозная отчетность в нашей компании составляется по требованию акционеров.

В прогнозной отчетности детализованы: выручка и себестоимость по каждому строительному контракту, крупные статьи затрат в составе себестоимости. Сложности эта детализация не представляет, так как по ранее заключенным контрактам, как правило, уже есть оценки (для целей МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»). Оценка рентабельности по ожидаемым контрактам проводится экспертно исходя из имеющихся данных по предстоящим торгам. Прогноз выполняется в поквартальной разбивке. В ежемесячной детализации нет необходимости, так как для текущей работы используются оперативные данные по выполнению, сдаче заказчику, оплате работ.

Особое внимание при подготовке прогнозной отчетности по МСФО уделяется планированию резервов, так как подход к резервированию в международной отчетности, как правило, более жесткий по сравнению с требованиями РСБУ.

ЛИЧНЫЙ ОПЫТ

Виктор Мокрушин, заместитель главного бухгалтера ЗАО «Группа Синара»

В нашей компании формируется прогнозная отчетность на краткосрочный период для целей определения, соблюдает ли компания на отчетную дату ковенанты, установленные долгосрочными кредитными договорами. Ведь в случае если ковенанты не соблюдены на отчетную дату, необходимо заранее запросить вейверы, чтобы избежать реклассификации задолженности в состав краткосрочной.

Показатели прогнозной отчетности детализируются до того уровня, насколько это необходимо для расчета финансовых коэффициентов.

В силу специфики целей подготовки прогнозной отчетности для снижения трудозатрат наша компания использует смешанный метод подготовки прогнозной отчетности. То есть используются как бюджетные показатели из управленческой отчетности, так и данные последней подготовленной отчетности по МСФО.

ШАГ 2. ОПРЕДЕЛИТЬ ОБЪЕКТ ПРОГНОЗИРОВАНИЯ

После выбора состава показателей прогнозной отчетности следующий шаг – это определение объекта (единицы) прогнозирования. Можно начинать прогнозирование «снизу вверх», то есть определить самый нижний уровень детализации расчетов. Это может быть отдельная компания Группы, субхолдинги, сегменты бизнеса. По ним будут осуществляться расчеты прогнозных показателей по МСФО. Затем проводится элиминация прогнозных значений внутригрупповых оборотов и сальдо и формируется прогнозная отчетность на уровне Группы. В рамках данного подхода объекты прогнозирования могут быть разделены на выделяемые компании (существенные компании, по которым проводятся индивидуальные расчеты) и невыделяемые компании (компании, по которым расчеты проводятся в совокупности).

Альтернативный путь – прогнозирование «сверху вниз», когда объектом прогнозирования является отчетность на уровне Группы компаний. Затем для целей анализа прогнозные показатели разделяются на уровни сегмента, субхолдинга, отдельных компаний.

Независимо от выбранного метода ряд прогнозных показателей может рассчитываться в обоих случаях на уровне Группы. Например, обязательства по пенсионным планам и инвестиции в ассоциированные компании.

Выбор объекта прогнозирования зависит от следующих факторов:

- степень детализации показателей прогнозной отчетности. Более детализированные формы требуют прогнозирования на более низком уровне;
- способ подготовки прогнозной отчетности. Так, если отчетность составляется с помощью автоматизированной системы учета, то практически нет ограничений с точки зрения трудоемкости выполнения расчетов и проведения анализа результатов для большого числа объектов прогнозирования. При проведении расчетов в MS Excel есть существенные ограничения, в первую очередь связанные с трудоемкостью план-факт анализа и отслеживанием ошибок при прогнозировании;
- сложность структуры Группы и количество внутригрупповых операций. Например, при наличии существенных оборотов по продаже активов внутри Группы, использовании внутригруппового подряда, применении трансфертного ценообразования довольно сложно прогнозировать расчеты и результаты внутригрупповых операций. Как и в случае с детализацией аналитики прогнозных показателей, необходимо сопоставить выгоды от выделения конкретных объектов прогнозирования и их детализации, представления пользователям информации о взаимоотношениях внутри Группы, распределении ресурсов, материальных и финансовых потоках с трудозатратами на обработку информации.

ЛИЧНЫЙ ОПЫТ

**Роман Розанов, начальник управления финансов и экономики
ООО «КОРПОРАЦИЯ ИНЖТРАНССТРОЙ»**

В связи со спецификой строительной отрасли прогнозные показатели у нас рассчитываются по каждому реализуемому проекту. В управленческих целях ряд проектов может группироваться по направлениям строительного бизнеса (и подчиненности группы проектов одному руководителю верхнего звена).

ШАГ 3. ОПРЕДЕЛИТЬ МЕТОД ПОДГОТОВКИ ПРОГНОЗНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Следующий шаг при создании консолидированной прогнозной отчетности по МСФО – это определение метода ее подготовки. Базовыми методами подготовки отчетности являются:

1. Подготовка прогнозной отчетности на основе плановых данных по РСБУ (управленческой отчетности) путем их трансформации для приведения к требованиям МСФО.

2. Подготовка прогнозной отчетности на основе фактических данных консолидированной отчетности по МСФО за текущий (базовый) период. То есть в данном случае прогнозирование показателей происходит сразу по МСФО.

3. Смешанный метод, когда часть показателей рассчитывается по первому методу, а другая часть – по второму методу.

При выборе метода подготовки прогнозной отчетности в первую очередь необходимо задать себе вопрос и честно на него ответить: насколько управленческая отчетность отражает ожидания менеджмента о финансовом положении компании в будущем? Дело в том, что цели планирования и бюджетирования могут быть основаны на определении желаемых параметров, которых требуется достичь от различных подразделений (например, в части увеличения выручки или экономии затрат, достижения определенных параметров прибыли для расчетов коэффициентов эффективности), либо могут быть связаны с декларируемыми во внешнюю среду целями. Прогнозирование в свою очередь представляет собой определение тех показателей финансового состояния компании, которые с большой степенью вероятности будут достигнуты.

Соответственно, если планирование в существенных аспектах отличается от прогнозирования, то брать его за основу составления консолидированной прогнозной отчетности нецелесообразно. Конечно, при трансформации плановых данных их можно скорректировать с учетом профессиональных суждений о достижении заложенных в план показателей. Тем не менее масштаб таких корректировок имеет значение для выбора метода формирования отчетности.

Второй фактор, который необходимо учитывать при выборе метода формирования прогнозной отчетности, – это структура Группы и сложность консолидации. Например, Группа имеет сложную структуру, в течение каждого периода проводится много внутригрупповых операций, при этом плановые данные не консолидируются либо в планировании по РСБУ нет информации о части компаний, которые представляют собой не основной бизнес. В таком случае рационально выбрать метод формирования прогнозной отчетности на базе фактических данных по МСФО. ➡

ЛИЧНЫЙ ОПЫТ

**Роман Розанов, начальник управления финансов и экономики
ООО «КОРПОРАЦИЯ ИНЖТРАНССТРОЙ»**

Мы формируем прогнозную отчетность на основе плановых данных по РСБУ (управленческой отчетности). Хотя при необходимости это можно делать параллельно исходя из первичных данных по оценке контракта (с приложением графика выполнения и сдачи работ). По каждому контракту изначально оцениваются:

- ожидаемые затраты по периодам;

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

При выборе метода подготовки прогнозной отчетности также будет иметь значение качество данных планирования и бюджетирования, особенности бизнеса компании и т. д.

- сроки подписания актов выполненных работ заказчиками по периодам;
- сроки подписания актов на работы и услуги подрядчикам.

Эти данные не зависят от того, в каком периоде будут отражены выручка или затраты, применяются правила РСБУ или МСФО.

Однако в оперативной работе и при оперативном планировании зачастую более удобны данные РСБУ. В частности, планирование финансового потока (и следовательно, потребности в кредитовании или размещении временно свободных средств) привязано именно к актам выполненных работ, а не к правилам признания выручки в той или иной учетной системе. Поэтому первичный бюджет у нас составляется в формате РСБУ, а затем делается перекладка (на уровне результатов по каждому контракту).

Для более долгосрочных целей, начиная с квартала (и тем более по полугодю), когда надо подводить промежуточные итоги, отчетность по МСФО более информативна и отлично дополняет отчетность по РСБУ.

При планировании резервов применяем элементы смешанного метода. При подготовке бюджета по РСБУ уже проводится анализ дебиторской задолженности (в частности, для правильного планирования финансового потока). А при составлении прогнозов по МСФО проводится дополнительный анализ величины создаваемых в отчетности резервов.

На практике наиболее часто встречается смешанный метод формирования прогнозной отчетности. Планирование по РСБУ зачастую в большей степени ориентировано на доходы и расходы компании и в меньшей степени – на балансовые показатели. Поэтому данные о выручке и себестоимости можно взять из планирования по РСБУ и скорректировать для приведения к требованиям МСФО. Балансовые показатели можно рассчитывать как на основе плановых данных, так и данных базового периода по МСФО.

Например, для дебиторской задолженности возможно два варианта формирования прогнозной отчетности:

1. При применении первого метода (прогнозирование на основе плановых данных РСБУ) плановое значение дебиторской задолженности по РСБУ необходимо скорректировать с учетом требований МСФО к учету дебиторской задолженности. Сумму трансформационной корректировки можно определить на основе плановой задолженности по РСБУ и коэффициента соотношения суммы корректировки по МСФО прошлого периода к задолженности по РСБУ прошлого периода.

2. При использовании второго метода (прогнозирование на основе фактических данных МСФО) прогнозное значение дебиторской задолженности можно рассчитать на основе показателя фактической оборачиваемости дебиторской задолженности предыдущего периода по МСФО и прогнозного показателя выручки.

Для отдельных прогнозных значений ввиду их существенности и особенностей формирования фактических значений можно применить только один вариант расчета. Например, показатель «Основные средства» будет рассчитываться путем формирования данных о движении основных средств в прогнозном периоде. В качестве начального остатка будет использоваться конечное сальдо предыдущего периода по МСФО. Поступление основных средств будет определено на основе плановых данных РСБУ. Корректировка поступления (разница в капитализации процентов, финансовой аренде), вы-

бытие и амортизация будут рассчитаны с применением методов прогнозирования на основе фактических данных МСФО. Далее при применении первого метода подготовки прогнозной отчетности (на основе плановых данных РСБУ) полученный показатель будет использован для расчета трансформационных поправок. Корректировка будет рассчитана как разница между показателем МСФО и показателем РСБУ. При применении второго метода подготовки прогнозной отчетности (на основе фактических данных МСФО) рассчитанная сумма будет являться прогнозным значением показателя.

ШАГ 4. РАЗРАБОТАТЬ МОДЕЛЬ ОТЧЕТНОСТИ И ВЫБРАТЬ БАЛАНСИРУЮЩУЮ СТАТЬЮ

Четвертый шаг – это разработка модели отчетности и выбор балансирующей статьи (в случае подготовки прогнозной отчетности на основе фактических данных отчетности по МСФО или использования смешанного метода).

При разработке модели отчетности необходимо определить:

- период прогнозирования;
- источники данных для расчета;
- методы расчета прогнозных показателей;
- взаимосвязку показателей между собой;
- правила актуализации данных, в том числе при изменении учетной политики и введении в действие новых стандартов.

Далее остановимся подробнее на указанных составляющих.

Период прогнозирования. Он может быть определен от года до пяти лет в зависимости от наличия плановых данных и других сценарных условий на соответствующий период прогнозирования. 

ЛИЧНЫЙ ОПЫТ

Роман Розанов, начальник управления финансов и экономики ООО «КОРПОРАЦИЯ ИНЖТРАНССТРОЙ»

Период (горизонт) прогнозирования нашей прогнозной отчетности – год, интервал – квартал с подведением финансового результата по компании.

Кроме того, за пределами ближайшего года указывается по годам финансовый результат по контрактам, которые вошли в план на ближайший год (без подведения финансового результата по компании).

Ранее мы составляли полноценный план в формате РСБУ на три года (в МСФО его не перекладывали). От планирования в разрезе контрактов на три года временно отказались. Дело в том, что высокая неопределенность в строительной отрасли не позволяет спрогнозировать конкретный набор контрактов на относительно дальнюю перспективу, а упрощенные модели не приносят очевидной пользы.

Источники данных для расчета. Для расчета прогнозных показателей используют несколько видов исходных данных:

1. Сценарные условия. Они задаются для расчета тех показателей, которые зависят от возможных вариантов развития финансово-хозяйственной деятельности или различных макроэкономических условий в будущем. В частности, важно задать:

- объемы и цены реализации продукции/оказания услуг;
- курсы валют;

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

Важно учитывать, что чем дальше период прогнозирования, тем сложнее предугадать изменение как внешних, так и внутренних факторов (возможные изменения в ведении бизнеса, покупка/продажа дочерних компаний и т. д.). Поэтому с увеличением периода прогнозирования точность прогнозирования снижается.

- ставки налогов и иных обязательных платежей;
- индексы изменения стоимости ресурсов (индекс инфляции, индекс изменения заработной платы, индекс изменения тарифов на электроэнергию и т. д.);
- иные показатели внутренней среды Группы и отдельных компаний (структура продаж по валютам, норма рентабельности);
- иные показатели внешней среды (индекс ММВБ, ставки процентов по кредитам и займам и т. д.);
- объемы финансирования, доступные для компаний Группы;
- объем инвестиционной программы.

2. Данные базового периода. Базовый период – период, показатели которого являются основой для расчета прогнозных показателей. В большинстве случаев это период, предшествующий первому прогнозному периоду в горизонте прогнозирования. В зависимости от цикла прогнозирования это может быть:

а) при формировании прогноза на период текущего года (например, 2013 год) базовым периодом будет являться предыдущий год, то есть период, по которому имеется фактическая отчетность (2012 год). Данные фактической отчетности предыдущего периода и сопутствующие ей данные (вспомогательные расчеты, корректировки, дополнительные расшифровки) будут являться данными базового периода;

б) при формировании прогноза на следующий год (например, 2014 год) базовым периодом будет являться текущий год (2013 год), по которому фактическая отчетность отсутствует. В этом случае данными базового периода будут являться показатели первого прогнозного периода в предыдущем цикле прогнозирования. Перед их использованием в текущем цикле прогнозирования они должны быть актуализированы с учетом фактических данных отчетности по МСФО. То есть предположим, что предыдущий цикл прогнозирования был 2013–2016 годы (при этом фактической отчетности по МСФО за 2012 год еще не было). Текущий цикл прогнозирования – 2014–2017 годы. Для текущего цикла прогнозирования в качестве базового периода будут использоваться прогнозные данные 2013 года из цикла прогнозирования 2013–2016 годов, актуализированные с учетом данных фактической отчетности по МСФО за 2012 год.

3. Прочие исходные данные. Это дополнительные аналитические показатели прогнозного периода (например, изменение оборотного капитала, уплаченные дивиденды и т. д.), полученные из локальных прогнозов и путем дополнительных расчетов.

Методы расчета прогнозных показателей. При расчете прогнозного показателя по МСФО или его части на основе базового периода применяются стандартные методы планирования: нормирование, индексирование на изменение стоимости ресурса, индексирование на изменение стоимости ресурса и объема потребления ресурса и метод прямого счета.

При расчете прогнозных показателей по МСФО путем трансформации определяется перечень типичных и нетипичных корректировок данных по РСБУ и возможность их алгоритмизации. Наибольшую сложность для целей алгоритмизации представляют корректировки, которые основаны в большей степени на профессиональном суждении, чем на разнице учетных принципов РСБУ и МСФО. Однако алгоритмизация корректировок для целей

прогнозной отчетности – это большая отдельная тема, поэтому подробно на этом останавливаться не будем.

Взаимувязка показателей. Как уже было сказано выше, на практике используются различные исходные данные и методы расчета для разных показателей прогнозной отчетности. В такой ситуации возможно нарушение взаимосвязи показателей отчетности. Поэтому встает вопрос о соблюдении принципов сбалансированности, а именно:

1. Равенство активов и пассивов баланса;
2. Сверка нераспределенной прибыли: нераспределенная прибыль на начало периода плюс движение НРП в течение периода (прибыль/(убыток) отчетного периода минус выплаченные дивиденды плюс/минус корректировки, связанные с изменением структуры Группы) равно нераспределенная прибыль на конец периода.

Для обеспечения сбалансированности показателей при составлении прогнозной отчетности по МСФО необходимо определить балансирующую статью. Выбор балансирующей статьи будет зависеть от того, как построен бизнес компании и каким образом она регулирует потоки от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Предположим, компания рассчитала показатели операционной деятельности, инвестиционной программы и объема привлекаемого финансирования на основе различных данных. В упрощенном виде схема принятия решения о статье, к которой будет применена балансировка, может выглядеть следующим образом:

- 1) если финансирование капитальных вложений осуществляется преимущественно за счет привлеченного финансирования, то выбор балансирующей статьи будет определяться в зависимости от того, есть ли у компании ограничения в объеме привлекаемого финансирования. При наличии таких ограничений балансирующей будет статья «Капитальные вложения». Если ограничений нет, то тогда статья «Кредиты и займы» будет определяться в размере, достаточном для финансирования капитальных вложений (то есть будет являться балансирующей);

- 2) если компания может регулировать необходимый денежный поток для финансирования капитальных вложений за счет наращивания кредиторской задолженности перед поставщиками, то тогда кредиторская задолженность и будет являться балансирующей статьей;

- 3) в исключительных случаях, если компания не привлекает кредиты и займы и осуществляет небольшие капитальные вложения за счет операционной деятельности, балансирующей будет статья «Денежные средства».

Актуализация данных. В начале цикла по формированию прогнозных показателей рассчитывают их первоначальное значение. Затем по мере появления фактических данных отчетности по МСФО рассчитанные ранее прогнозные значения актуализируют и корректируют данные на будущие периоды. Однако актуализация данных нужна также и в ситуации изменения учетной политики.

В настоящее время МСФО находятся в состоянии реформирования, и вступление в силу некоторых стандартов может потребовать изменений учетной политики компании. Данные изменения в зависимости от требований стандартов могут отражаться в отчетности по МСФО ретроспективно или перспективно. Каким образом и в какой момент в прогнозной отчетности будут отражаться изменения в учетной политике?

Согласно ключевой предпосылке прогнозирования, прогнозные показатели нескольких последовательных периодов в будущем должны отражать тенденции изменения результатов деятельности Группы. Поэтому можно говорить, что в рамках одного цикла прогнозирования рассчитываемые прогнозные показатели должны формироваться исходя из последовательного применения учетных принципов (учетной политики). Соответственно изменение учетной политики должно учитываться по общепринятым правилам:

- изменения, применяемые ретроспективно, распространяются на все периоды, участвующие в расчете, включая базовый. При этом во внимание принимаются изменения, действующие с первого прогнозного периода в цикле прогнозирования с учетом намерения компании по досрочному применению изменений.
- изменения, применяемые перспективно, распространяются на период вступления их в силу и все последующие периоды. В общем случае во внимание принимаются все принятые изменения.

Соответственно все это требует отдельного рассмотрения и описания во внутренних документах до начала подготовки прогнозной отчетности.

РАСХОЖДЕНИЕ ПРОГНОЗНЫХ И ФАКТИЧЕСКИХ ДАННЫХ

При разработке модели прогнозной отчетности по МСФО самый главный вопрос, который волнует компании: насколько точно можно спрогнозировать финансовые результаты и финансовое положение компании? Но каким бы качественным ни был процесс прогнозирования, в любом случае будут возникать различия между прогнозируемыми и фактическими данными. Основные причины различий между прогнозной и фактической отчетностью по МСФО, за исключением методологических и технических ошибок в модели, следующие:

1) слишком оптимистичные или слишком пессимистичные прогнозы. Слишком оптимистичные прогнозы часто связаны с оценкой исполнения инвестиционной программы и вводом в эксплуатацию новых объектов основных средств, от которых ожидается получение выручки;

2) наличие труднопрогнозируемых показателей, которые связаны либо с оценками статей на основе профессионального суждения (например, резервы по судебным искам, обесценение активов), либо с непредвиденными изменениями в бизнесе компании, которые не были известны на момент прогнозирования;

3) значительное изменение во внешней среде деятельности компании, которое повлекло за собой изменение макроэкономических показателей. Например, рост процентных ставок, изменение показателей, влияющих на актуарные допущения в расчете пенсионных обязательств, и т. д.

В связи с этим при принятии решений на основе прогнозной отчетности по МСФО важно принимать во внимание указанные факторы.

В заключение отметим, что прогнозирование построено на использовании вероятностных факторов, поэтому невозможно придумать рецепт универсального метода составления прогнозной отчетности по МСФО. Мы описали только основные шаги, которые должна пройти компания, чтобы начать составлять прогнозную отчетность по МСФО. ■

ЭЛЕКТРОННЫЙ ЖУРНАЛ
О МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТАХ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

МСФО

на практике

Читайте в следующих выпусках

Сегментная отчетность: практические вопросы

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» требует раскрывать в примечаниях к финансовой отчетности информацию из управленческой отчетности компании. Казалось бы, что может быть проще? Но на практике раскрытие операционных сегментов все равно вызывает сложности.

Классификация операций по видам деятельности для целей подготовки ОДДС

Нередко при подготовке ОДДС возникают вопросы корректной классификации денежных потоков между операционной, инвестиционной и финансовой деятельностью. Рассмотрим наиболее популярные вопросы и дадим на них ответы.

Как организовать процесс подготовки отчетности по МСФО с нуля: практические советы

В последнее время все больше компаний по различным причинам переходят на МСФО. Какие факторы важно учесть при организации подготовки отчетности по МСФО с нуля? Как правильно расставить приоритеты и что предусмотреть на начальном этапе?

ОФОРМИТЬ ПОДПИСКУ ВЫ МОЖЕТЕ ПО ТЕЛ. **(495) 225-23-95**
ИЛИ НА САЙТЕ **WWW.MSFO-PRACTICE.RU/**