

МСФО, ОПБУ США и РПБУ

Сравнительный анализ и основные
положения

Содержание

1	Предисловие
2	Представление финансовой отчетности
4	Консолидация, учет совместной деятельности и инвестиций, учитываемых по методу долевого участия
6	Объединение бизнеса
8	Нематериальные активы
9	Запасы
10	Активы с длительным сроком полезного использования
12	Обесценение активов с длительным сроком полезного использования и гудвила
14	Аренда
16	Финансовые инструменты
18	Вопросы, связанные с иностранными валютами
20	Налог на прибыль
21	Резервы и условные обязательства
22	Признание выручки
24	Выплаты, основанные на акциях
26	Вознаграждения сотрудникам, за исключением выплат, основанных на акциях
28	Сегментная отчетность
30	Прибыль на акцию
31	Промежуточная финансовая отчетность
32	События после отчетной даты
33	Связанные стороны
34	Приложение 1- Развитие МСФО
36	Приложение 2 - Российские принципы бухгалтерского учета

Предисловие

В данной публикации рассматриваются основные различия между Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) в редакции Совета по Международным стандартам финансовой отчетности (Совет по МСФО) и Общепринятыми принципами бухгалтерского учета, применяемыми в Соединенных Штатах Америки (ОПБУ США) и опубликованными Советом по Стандартам финансового учета США (ССФУ), а также перспективы развития этих двух систем стандартов, по мере того как они пытаются достичь конвергенции и прийти к единой системе понятных международных стандартов бухгалтерского учета.

В публикации также сравниваются российские принципы бухгалтерского учета (РПБУ) с МСФО и ОПБУ США и рассматриваются направления и перспективы развития РПБУ по мере приведения их в соответствие с МСФО. Приведение РПБУ в соответствие с МСФО включено в программу Министерства финансов Российской Федерации. В июле 2004 года Министерство финансов опубликовало Концепцию развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, представляющую собой по сути план приведения РПБУ в соответствие с МСФО в 2004-2010 годах. Леонид Шнейдман, директор Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Российской Федерации, заявил, что «для активизации и развития финансового рынка и формирования благоприятного инвестиционного климата российское правительство приняло решение о том, что МСФО станут основой для проведения реформы бухгалтерского учета и отчетности. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу предусматривает постепенный переход на МСФО для консолидированной финансовой отчетности (в основном для общественно значимых компаний) и приведение РПБУ в соответствие с МСФО для отдельной финансовой отчетности». Применение данной программы потребует принятия новых законов, положений и стандартов бухгалтерского учета. Ожидается, что они определят срок перехода российских компаний на МСФО. Однако в настоящий момент эти документы все еще находятся в стадии разработки.

Несмотря на то что МСФО и ОПБУ США отличаются друг от друга, общие принципы, концепция и результаты бухгалтерского учета зачастую являются одинаковыми или похожими; однако при этом представляется, что различий в двух системах намного больше, нежели сходств. Мы полагаем, что при обсуждении данного вопроса не следует забывать о том, что в части наиболее распространенных операций две системы стандартов скорее схожи, нежели отличны, при этом в основе МСФО в большинстве своем (хотя не полностью) лежат такие же принципы,

что и в основе ОПБУ США. Общие принципы, концепция и стандарты учета РПБУ в определенной степени аналогичны МСФО, поскольку в их основе лежат многие самые первые Международные стандарты финансовой отчетности (IAS). Однако РПБУ не содержат указаний по многим вопросам, среди которых можно выделить консолидацию, объединение бизнеса, распределение цены покупки, обесценение основных средств, финансовые инструменты, выплаты, основанные на акциях, вознаграждения работникам и пенсионные планы. Тем не менее в отношении вопросов, по которым отсутствуют рекомендации, РПБУ разрешают компаниям разрабатывать свою собственную учетную политику, которая может соответствовать МСФО.

Ни одна публикация, сравнивающая три масштабные системы стандартов финансового учета, не может учесть всех различий, которые могут возникнуть при учете бесчисленного количества возможных коммерческих операций. Наличие различий (и их существенность для финансовой отчетности компании) зависит от ряда специфических факторов, в том числе от рода деятельности компании, подробного характера сделок, заключаемых ей, интерпретации ею более общих принципов МСФО, отраслевой практики и выбора учетной политики, когда стандарты разрешают это. Основное внимание в данной брошюре уделяется наиболее распространенным различиям, при этом по возможности приводится информация, каким образом и когда эти различия будут устранены.

Данная публикация может быть полезной для тех российских компаний, которые в настоящее время составляют свою отчетность в соответствии с РПБУ и хотят котироваться на международных фондовых биржах, для которых финансовая отчетность должна быть подготовлена в соответствии с МСФО или ОПБУ США. Для остальных российских компаний брошюра предоставит дополнительную информацию о будущих изменениях в РПБУ по мере приведения их в соответствие с МСФО. Публикация также может помочь иностранным финансистам в управлении инвестициями или поиске новых возможностей в Российской Федерации.

Публикация была подготовлена и задумана как краткий обзор стандартов и интерпретаций бухгалтерского учета и не охватывает всех стандартов МСФО, ОПБУ США и РПБУ. В брошюре содержится обзор стандартов, опубликованных до 1 января 2009 года.

*«Эрнст энд Янг»
ноябрь 2009 года*

Представление финансовой отчетности

Сходства

МСФО, ОПБУ США и РПБУ во многом схожи в части представления финансовой отчетности. Например, эти три системы требуют, чтобы полный комплект финансовой отчетности включал в себя баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств и примечания к финансовой отчетности. МСФО требуют подготовки отчета о признанных доходах и расходах (SORIE), в то время как ОПБУ США требуют подготовки отчета о прочих совокупных доходах. РПБУ не требуют подготовки ни отчета о признанных доходах и расходах, ни отчета о прочих сово-

купных доходах. Кроме того, за исключением редких случаев, все три концепции требуют подготовки отчетности на основе принципа начисления (это не относится к отчету о движении денежных средств). МСФО, ОПБУ США и РПБУ используют аналогичные принципы в отношении вопросов существенности и последовательности, которые компании должны учитывать при подготовке своей финансовой отчетности. Различия между тремя системами, как правило, возникают на уровне конкретных указаний.

Существенные различия

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Требование о представлении сравнительной информации за предыдущие отчетные периоды	Сравнительную информацию по всем отраженным в финансовой отчетности показателям необходимо раскрывать в отношении предыдущего отчетного периода.	Как правило, представляется сравнительная финансовая отчетность, однако в определенных случаях допускается представление информации за один год. Компании, акции которых котируются на биржах, должны выполнять требования Комиссии по ценным бумагам и биржам США, согласно которым баланс должен содержать данные за последние два года, а все другие отчеты - за три года, закончившиеся на отчетную дату.	Необходимо раскрытие сравнительной информации за предыдущий период в балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях в капитале, отчете о движении денежных средств, приложениях и пояснительных примечаниях к бухгалтерской отчетности.
Структура баланса и отчета о прибылях и убытках	МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» не предписывает какой-либо стандартной структуры, но содержит минимальный перечень статей. Такие статьи имеют менее предписывающий характер, чем требования Правила S-X.	ОПБУ США не требуют подготавливать баланс и отчет о прибылях и убытках в соответствии с определенной формой. Однако компании, акции которых котируются на биржах, обязаны выполнять подробные требования Правила S-X.	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и Приказ Министерства финансов № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организации» предписывают определенную форму представления баланса и отчета о прибылях и убытках и содержат минимальный перечень статей.
Представление балансовых статей в качестве краткосрочных или долгосрочных	Задолженность, в отношении которой имело место нарушение договорных обязательств, необходимо представлять в качестве краткосрочной, за исключением случаев, когда до отчетной даты было достигнуто соглашение с кредитором. Отложенные налоги отражаются как долгосрочные (примечание: предполагается, что в результате совместного проекта конвергенции по налогу на прибыль МСФО будут приведены в соответствие с ОПБУ США).	Задолженность, в отношении которой имело место нарушение договорных обязательств, может быть представлена в качестве долгосрочной, если до выпуска финансовой отчетности кредитор отказался от права требования выплаты в течение периода, превышающего один год. Отложенные налоги представляются как краткосрочные или долгосрочные в зависимости от характера соответствующего актива или обязательства.	Долгосрочный заем, который подлежит погашению по требованию в случае нарушения договорных обязательств, продолжает классифицироваться как долгосрочный. В пояснительных примечаниях к бухгалтерской отчетности должна быть раскрыта информация о тех условиях кредитного договора, которые были нарушены. Отложенные налоги представляются как долгосрочные.
Отчет о прибылях и убытках – классификация расходов	Компании могут представлять расходы по функциям либо по содержанию (например, зарплата и амортизация). Однако если принимается решение об отражении расходов по функциям, то в примечания к финансовой отчетности необходимо включить раскрытие определенной информации по содержанию.	Компании, зарегистрированные в Комиссии по ценным бумагам и биржам США, обязаны представлять расходы по функциям (например, себестоимость реализации, административные расходы).	Расходы должны классифицироваться по функциям (себестоимость продаж или производства, коммерческие расходы; управленческие расходы; прочие расходы), а в пояснительных примечаниях – по содержанию.
Отчет о прибылях и убытках – чрезвычайные статьи	Запрещены.	Ограничены статьями, которые являются как необычными, так и редко встречающимися. Отрицательный гудвилл всегда считается чрезвычайной статьей.	Чрезвычайные статьи следует представлять в составе прочих доходов (прочих расходов) в отчете о прибылях и убытках, а также такие статьи могут быть раскрыты в примечаниях к финансовой отчетности.

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Отчет о прибылях и убытках – представление информации о прекращенной деятельности	В качестве прекращенной деятельности должны классифицироваться предназначенные для продажи или подлежащие выбытию компоненты, представляющие собой либо отдельную крупную отрасль бизнеса или географический регион, либо дочернюю компанию, которая была приобретена исключительно с целью последующей перепродажи.	В качестве прекращенной деятельности должны классифицироваться предназначенные для продажи или подлежащие выбытию компоненты компании при условии, что отсутствует продолжающееся участие компании в них или продолжающееся возникновение значительных денежных потоков по таким выбывшим компонентам.	ПБУ 16/02 «Информация о прекращенной деятельности» не содержит особых требований к раскрытию информации в балансе или отчете о прибылях и убытках. Однако информация, относящаяся к прекращенной деятельности, должна раскрываться в пояснительных примечаниях к финансовой отчетности.
Изменения в капитале	В рамках отдельного отчета (который в случае отсутствия других компонентов называется «Отчет о признанных доходах и расходах») необходимо представить как минимум такие элементы, которые относятся к «признанным доходам и расходам». Информация о других изменениях в капитале раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности или представляется в рамках единого комбинированного отчета обо всех изменениях в капитале (вместо отчета о признанных доходах и расходах).	Все изменения по каждой статье капитала представляются либо в примечании, либо в отдельном отчете.	Все изменения по каждой статье капитала представляются в отчете об изменениях в капитале.
Раскрытие информации о результатах деятельности	Некоторые традиционные понятия (например, «операционная прибыль») не имеют определений, поэтому на практике имеет место некоторое расхождение в отношении статей, заголовков и промежуточных итоговых сумм, представляемых в отчете о прибылях и убытках, если такое представление уместно для понимания финансовых результатов деятельности компании.	Постановления Комиссии по ценным бумагам и биржам США определяют основные показатели и содержат требования и ограничения в отношении возможности компаний, акции которых котируются на биржах, раскрывать в финансовой отчетности показатели, отличные от тех, которые предусмотрены в ОПБУ США. Необходимо проводить сверку отличных от ОПБУ США показателей с соответствующими показателями ОПБУ США.	В соответствии с Приказом Министерства финансов № 67н «Об утверждении указаний об объеме форм бухгалтерской отчетности организации» компания может раскрывать дополнительную информацию, в том числе информацию о результатах деятельности.

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

В апреле 2004 года Совет по СФУ и Совет по МСФО (Советы) приняли решение о начале совместного проекта по представлению финансовой отчетности. В рамках *Этапа А* данного проекта в сентябре 2007 года Совет по МСФО опубликовал МСФО (IAS) 1 в новой редакции (вступающий в силу для годовых отчетных периодов, заканчивающихся после 1 января 2009 года), который изменил требования к отчету о признанных доходах и расходах (SORIE), представляемого согласно МСФО, и по сути привел этот отчет в соответствие с отчетом Совета по СФУ о прочих совокупных доходах. В ходе *Этапа Б* оба Совета выпустили предварительные документы для обсуждения в октябре 2008 года, комментарии по которым должны были быть предоставлены к апрелю 2009 года. На данном этапе проекта рассматриваются более фундаментальные вопросы представления информации в финансовой отчетности, что в конечном итоге может существенно изменить существующий формат ее представления.

В сентябре 2008 года Советы опубликовали предложенные поправки к СФУ 144 и МСФО (IFRS) 5 с целью конвергенции определения прекращенной деятельности. В соответствии с этими предложениями прекращенная деятельность представляет собой компонент компании, являющийся либо (а) предназначенным для продажи или выбывшим операционным сегментом (согласно определению из СФУ 131 и МСФО (IFRS) 8 соответственно), либо (б) бизнесом (согласно определению из СФУ 141(R)), который при его приобретении отвечает критериям классификации в качестве предназначенного для продажи. Комментарии в отношении этих предложений принимались до января 2009 года.

Новое в РПБУ

В июле 2004 года Министерство финансов Российской Федерации опубликовало приказ №180 «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу» (Приказ №180). В данном приказе излагается программа приведения РПБУ в соответствие с МСФО на 2004–2010 гг. Программа предусматривает принятие новых законов, правил бухгалтерского учета и стандартов.

В октябре 2008 года Министерство финансов Российской Федерации опубликовало новое ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Согласно этому ПБУ в тех случаях, когда по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, при формировании своей учетной политики компания должна разработать соответствующий способ ведения учета не только исходя из требований других ПБУ, но также и Международных стандартов финансовой отчетности.

Кроме того, в октябре 2008 года было опубликовано новое ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений», устанавливающее порядок учета изменений таких оценочных значений, как срок полезной службы основных средств и нематериальных активов, величина резерва под сомнительные долги и под снижение стоимости материально-производственных запасов и прочих расчетных оценок.

С 1 января 2009 года опубликованный ПБУ 1/2008 заменил ПБУ 1/98.

Консолидация, учет совместной деятельности и инвестиций, учитываемых по методу долевого участия

Сходства

Основное руководство в отношении консолидированной финансовой отчетности в соответствии с ОПБУ США содержится в Бюллетене бухгалтерских исследований (ARB) 51 «Консолидированная финансовая отчетность» (с учетом поправок в СФУ 160 «Учет неконтрольных долей участия в консолидированной финансовой отчетности») и СФУ 94 «Консолидация дочерних компаний, в которых материнской компании принадлежит контрольный пакет акций», в то время как указания в соответствии с МСФО представлены в новой редакции МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность». Компании специального назначения рассматриваются в Интерпретации FIN 46 «Консолидация компаний с переменными долями участия» (в новой редакции) и в Интерпретации ПКИ (SIC) 12 «Консолидация – компании специального назначения» в ОПБУ США и МСФО соответственно. Согласно ОПБУ США и МСФО определение того, должна ли материнская компания консолидировать дочерние компании или нет, происходит на основании наличия контроля, при этом существуют расхождения в оценке наличия/определении контроля. В принципе обе системы требуют консолидации всех компаний, находящихся под контролем материнской компании, представляющей финансовую отчетность (обратите внимание, что в ОПБУ США существуют некоторые исключения для определенных отраслей). Кроме того, в отношении всех компаний консолидированной группы используются единые принципы бухгалтерского учета с определенными исключениями согласно ОПБУ США (например, осуществляющая деятельность в определенной отрасли дочерняя компания может сохранить особую учетную политику при консолидации). Обе системы ОПБУ допускают, что консолидированная финансовая отчетность материнской компании и ее дочерних компаний может быть

составлена на различные отчетные даты, при этом разница не должна превышать трех месяцев. Однако согласно МСФО дата составления финансовой отчетности дочерней компании должна совпадать с датой составления финансовой отчетности ее материнской компании, за исключением случаев, когда это невозможно с практической точки зрения.

Долевая инвестиция, предоставляющая инвестору существенное влияние на объект инвестиций (как правило, доля участия инвестора, составляющая 20% или более, предполагает существенное влияние), упоминаемая в МСФО как «ассоциированная компания», считается инвестицией, учитываемой по методу долевого участия, согласно как МСФО (МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании»), так и ОПБУ США (Мнение Совета по стандартам бухгалтерского учета (ARB) 18 «Учет инвестиций в обыкновенные акции по методу долевого участия»), если объект инвестиций не включается в периметр консолидации. Более того, учет таких инвестиций по методу долевого участия в двух системах ОПБУ не различается.

В РПБУ на данный момент отсутствует категория «консолидированная финансовая отчетность». Однако в приказе РПБУ №112 «Сводная бухгалтерская отчетность» содержатся рекомендации по подготовке сводной бухгалтерской отчетности. В соответствии с данным приказом материнская компания должна подготавливать отдельную и сводную финансовую отчетность, если у нее есть дочерние компании. Однако этот приказ не соблюдается в полной мере и редко применяется на практике. Гражданский кодекс Российской Федерации определяет дочернюю компанию как отдельное юридическое лицо, которое контролируется материнской компанией.

Существенные различия

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Модель консолидации	Основное внимание уделяется понятию «возможность осуществления контроля», при этом контроль определяется как способность материнской компании управлять финансовой и операционной политикой компании с целью получения выгоды. Считается, что контроль имеет место, если материнской компании принадлежит более 50% голосующих акций, при этом необходимо учитывать потенциальные права голоса.	Основное внимание уделяется доле участия, которая обеспечивает контроль. Сначала все компании оцениваются как компании с переменными долями участия (VIE). В этом случае выполняются рекомендации Интерпретации FIN 46 в новой редакции (см. ниже). Компании, контроль над которыми осуществляется через голосующие акции, консолидируются как дочерние компании, однако потенциальные права голоса не учитываются. Понятие «фактический контроль» существует, но редко применяется на практике.	Компания обязана подготавливать сводную бухгалтерскую отчетность в следующих случаях: (i) Ей принадлежит больше половины голосующих акций в акционерном обществе или более 50% уставного капитала в обществе с ограниченной ответственностью. (ii) У материнской компании есть закрепленное договором юридическое право на осуществление контроля над компанией. (iii) Имеются другие возможности для принятия решений в дочерней компании. В РПБУ приводятся следующие исключения, в соответствии с которыми бухгалтерская отчетность дочерних компаний не включается в сводную бухгалтерскую отчетность: (i) Инвестиции в дочерние компании с правом голоса, составляющие более 50%, или более 50% уставного капитала в обществе с ограниченной ответственностью предназначены для продажи в ближайшем будущем. (ii) Материнская компания не имеет контроля (способности принимать решения) над дочерней компанией.

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Компании специального назначения	В соответствии с Интерпретацией ПКИ 12, компании специального назначения (созданные для достижения узкой и четко определенной цели) консолидируются в том случае, если содержание отношений свидетельствует о наличии контроля со стороны компании, представляющей отчетность, над компанией специального назначения.	В соответствии с Интерпретацией FIN 46	В РПБУ отсутствуют соответствующие указания по учету. В результате компании специального назначения не включаются в сводную отчетность, если они не удовлетворяют критериям, перечисленным выше.
Подготовка консолидированной финансовой отчетности – общие положения	Как правило, необходима, однако существуют некоторые исключения, освобождающие от подготовки консолидированной финансовой отчетности такую материнскую компанию, которая сама является дочерней компанией, находящейся в полной собственности другой компании либо в частичной собственности другой компании при соблюдении определенных условий.	Необходима.	Предприятия, имеющие дочерние компании, должны подготавливать сводную бухгалтерскую отчетность. Однако на практике это требование не применяется последовательно. Кроме того, дочернее общество, которое, в свою очередь, выступает головной организацией по отношению к своим дочерним обществам, может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность (кроме случаев, когда она зарегистрирована и/или ведет хозяйственную деятельность за пределами Российской Федерации), если: 1) 100% ее голосующих акций или уставного капитала принадлежат другой головной организации, которая не требует составления сводной бухгалтерской отчетности; 2) 90% или более ее голосующих акций или уставного капитала принадлежат другой головной организации, и остальные акционеры (участники) не требуют составления сводной бухгалтерской отчетности. Головная организация может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность в случае наличия у нее только зависимых обществ. Каждый такой случай подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых операциях головной организации.
Подготовка консолидированной финансовой отчетности – различные отчетные даты материнской и дочерней компании (компаний)	Финансовая отчетность корректируется на эффект влияния существенных событий, произошедших в период между отчетными датами (в случае если они отличаются).	В финансовой отчетности раскрывается информация о влиянии существенных событий, произошедших в период между отчетными датами (в случае если они отличаются).	Отчетной датой всех российских компаний должно быть 31 декабря соответствующего года. Однако если отчетная дата зарубежной дочерней компании отличается от 31 декабря, организация должна подготовить промежуточную финансовую отчетность по состоянию на 31 декабря для включения в сводную бухгалтерскую отчетность.
Представление неконтрольной доли или «доли меньшинства»	Отражается как отдельный компонент капитала в балансе.	Отражается в балансе вне состава капитала (до принятия СФУ 160).	Доля меньшинства должна быть представлена отдельной статьей после раздела о капитале.
Инвестиции, учитываемые по методу долевого участия	В соответствии с МСФО (IAS) 28 инвесторы (за исключением компаний венчурного капитала, паевых инвестиционных фондов и аналогичных компаний) обязаны использовать метод долевого участия для учета таких инвестиций в своей консолидированной финансовой отчетности. В случае представления отдельной финансовой отчетности (т.е. финансовой отчетности, представляемой материнской компанией или инвестором) дочерние и ассоциированные компании могут учитываться по первоначальной или справедливой стоимости. Необходимо обеспечить соответствие учетной политики инвестора и объекта инвестиций.	СФУ 159 «Право на оценку финансовых активов и финансовых обязательств по справедливой стоимости» предоставляет компаниям право отражать инвестиции, относящиеся к сфере применения метода долевого участия, по справедливой стоимости (СФУ 159 вступает в силу для годовых отчетных периодов, начинающихся после 15 ноября 2007 года, при этом в определенных случаях допускается досрочное применение). Для инвестиций, относящихся к сфере применения метода долевого участия, которые руководство решило не оценивать по справедливой стоимости, необходимо использовать метод долевого участия. Соответствие учетной политики инвестора и объекта инвестиций не требуется.	Учет инвестиций в зависимые общества разъясняется Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной финансовой отчетности, утвержденными Приказом Министерства финансов Российской Федерации № 112. Включение данных о зависимых обществах в сводную бухгалтерскую отчетность головной организации осуществляется посредством включения в нее показателя, отражающего стоимостную оценку участия головной организации в зависимом обществе и показателя, отражающего ее долю в прибылях или убытках зависимого общества за отчетный период. При определении величины показателя участия в зависимом обществе, подлежащего отражению в сводной бухгалтерской отчетности, фактические затраты, произведенные головной организацией при осуществлении инвестиций, корректируются также на суммы изменения капитала зависимого общества, не отраженные на счете прибылей и убытков зависимого общества. В случае, если в результате признания доли головной организации в убытках зависимого общества величина показателя, отражающего ее долю в зависимом обществе, будет равна нулю или меньше нуля, соответствующие показатели в сводной финансовой отчетности не отражаются. Для формирования данных об участии в зависимом обществе при составлении сводной бухгалтерской отчетности используется бухгалтерская отчетность зависимого общества с учетом правил, предусмотренных для дочерних обществ, то есть требуется обеспечение единства используемой учетной политики, а также соответствие отчетных периодов, за которые представляется отчетность.

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Совместная деятельность	В соответствии с МСФО (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности» допускается использование как метода пропорциональной консолидации, так и метода долевого участия.	Как правило, учитывается по методу долевого участия, при этом есть исключение для компаний, не имеющих прав юридического лица и осуществляющих деятельность в определенных отраслях, которые могут использовать метод пропорциональной консолидации.	Совместно контролируемые компании отражаются как инвестиции, относящиеся к сфере применения метода долевого участия, по первоначальной стоимости в соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Кроме того, в ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» рассматривается участие в совместной деятельности, осуществляемой с целью получения экономической выгоды совместно с другими организациями посредством объединения взносов без учреждения юридического лица. Совместная деятельность включает в себя совместно контролируемые операции, совместно используемые активы (обе эти позиции учитываются по методу пропорциональной консолидации) и совместную деятельность по договору (учитываются как инвестиции, относящиеся к сфере применения метода долевого участия, отражаемые по первоначальной стоимости).

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

В рамках совместного проекта по объединению бизнеса Совет по СФУ опубликовал СФУ 160 (вступает в силу для отчетных периодов, начинающихся 15 декабря 2008 года или после этой даты), а Совет по МСФО внес поправки в МСФО (IAS) 27 (вступают в силу для отчетных периодов, которые начинаются 1 июля 2009 года или после этой даты, с возможностью досрочного применения), устранив тем самым практически все различия между ОПБУ США и МСФО, связанные с неконтрольными долями участия, за исключением тех, которые вытекают из различий в первоначальном учете неконтрольных долей участия при объединении бизнеса (см. раздел «Объединение бизнеса»). Кроме того, недавно Совет по МСФО опубликовал проект стандарта, который предлагает исключить метод пропорциональной консолидации для совместной деятельности.

На момент подготовки этой публикации ССФУ предлагал поправки к пересмотренной редакции СФУ (FIN) 46. Кроме того, Совет по МСФО в данный момент работает над проектом по консолидации, который должен заменить МСФО (IAS) 27 (в новой редакции) и Интерпретацию ПКИ 12, а также обеспечить единую модель консолидации в рамках МСФО. В настоящий момент неясно, приведут ли данные проекты к дополнительной конвергенции; необходимо следить за развитием событий в будущем.

Новое в РПБУ

В Приказ Министерства финансов РФ №180 включен план принятия закона о консолидированной финансовой отчетности. Предполагается, что в законе о консолидированной финансовой отчетности будут определены сроки перехода на МСФО для различных типов компаний в Российской Федерации.

Министерство финансов РФ подготовило проект Закона «О консолидированной финансовой отчетности». В соответствии с данным законопроектом консолидированная финансовая отчетность должна составляться на основании МСФО. Время принятия данного закона не определено.



Объединение бизнеса

Сходства

Опубликование СФУ 141(R) и МСФО (IFRS) 3(R) (оба называются «Объединение бизнеса») представляет собой кульминацию первого крупного совместного проекта по конвергенции между Советом по МСФО и ССФУ. В соответствии с МСФО (IFRS) 3(R) и СФУ 141(R) все операции по объединению бизнеса учитываются по методу приобретения. Согласно методу приобретения при получении контроля над другой компанией соответствующая сделка должна оцениваться по справедливой стоимости, которая должна служить основой оценки активов, обязательств и неконтрольных долей участия приобретенной компании, при наличии нескольких исключений (как будет указано в таблице ниже, МСФО (IFRS) 3(R) содержит альтернативу оценке неконтрольной доли участия по справедливой стоимости). Даже несмотря на то что между указанными стандартами существует значительная конвергенция, определенные различия все же будут иметь место после их вступления в силу. Новые редакции стандартов вступают в силу для годовых отчетных периодов, начинающихся 15 декабря 2008 года или после этой даты и 1 июля 2009 года или после этой даты для компаний, составляющих финансовую отчетность согласно ОПБУ США и МСФО соответственно.

Существенные различия и конвергенция

В настоящее время РПБУ не располагают соответствующим руководством в отношении объединения бизнеса. Однако на практике приобретенные активы и принятые обязательства (чистая балансовая стоимость приобретаемой компании) первоначально отражаются в сводной бухгалтерской отчетности приобретающей компании по первоначальной балансовой стоимости. Разница между ценой приобретения и чистой балансовой стоимостью приобретаемой компании признается как гудвил (в РПБУ используется термин «деловая репутация») либо как отрицательный гудвил (в РПБУ – «отрицательная деловая репутация»). Положительный гудвил определяется как превышение цены приобретения над чистой балансовой стоимостью приобретаемой компании и должен отражаться как нематериальный актив. Отрицательный гудвил определяется как превышение чистой балансовой стоимости приобретаемой компании над ценой приобретения и должен сразу же признаваться в качестве дохода в отчете о прибылях и убытках.

Гудвил амортизируется в соответствии с национальным стандартом бухгалтерского учета ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» на основе линейного метода на протяжении максимального периода, составляющего 20 лет, но не превышающего срок существования приобретаемой компании.

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Оценка неконтрольной доли участия	Неконтрольная доля участия оценивается либо по справедливой стоимости, включая гудвил, либо по приходящейся на нее пропорциональной части справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов приобретаемой компании за вычетом гудвила.	Неконтрольная доля участия оценивается по справедливой стоимости, включая гудвил.	Неконтрольная доля участия оценивается по приходящейся на нее пропорциональной части чистой балансовой стоимости чистых активов приобретаемой компании.
Активы и обязательства, возникающие в результате условных событий	<i>Первоначальное признание и оценка</i> Условные обязательства признаются по состоянию на дату приобретения при наличии текущего обязательства, которое возникло вследствие прошлых событий и справедливая стоимость которого может быть надежно определена. Условные активы не признаются.	<i>Первоначальное признание и оценка</i> Разграничиваются договорные и недоговорные условные активы и обязательства. Договорные условные активы и обязательства оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения, в то время как недоговорные условные активы и обязательства признаются по справедливой стоимости на дату оценки лишь в том случае, если вероятность того, что такой условный актив или условное обязательство отвечает определению актива или обязательства, превышает 50%.	<i>Первоначальное признание и оценка</i> В РПБУ соответствующие указания отсутствуют.
	<i>Последующая оценка</i> Условные обязательства впоследствии оцениваются по наибольшему из значений - их справедливой стоимости на дату приобретения, за вычетом, если это применимо, накопленной амортизации, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка», и суммы, которая была бы признана в случае применения МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».	<i>Последующая оценка</i> Условные обязательства впоследствии оцениваются по наибольшему из значений - их справедливой стоимости на дату приобретения и суммы, которая была бы признана в случае применения СФУ 5 «Учет условных событий» (различия между СФУ 5 и МСФО (IAS) 37 указаны в разделе «Резервы и условные события»).	<i>Последующая оценка</i> В РПБУ соответствующие указания отсутствуют.
Операционная аренда, имеющаяся у приобретаемой компании	Отдельное признание нематериального актива или обязательства требуется лишь в том случае, если приобретаемая компания выступает в роли арендатора. Если приобретаемая компания является арендодателем, при оценке справедливой стоимости актива, являющегося предметом аренды, во внимание принимаются условия аренды - отдельное признание нематериального актива или обязательства не требуется.	Если условия операционной аренды приобретаемой компании являются либо более, либо менее выгодными в сравнении с рыночными условиями, приобретающая компания признает нематериальный актив или обязательство соответственно, вне зависимости от того, является ли приобретаемая компания арендодателем или же арендатором.	В РПБУ соответствующие указания отсутствуют.
Объединение компаний под общим контролем	Вне сферы действия МСФО (IFRS) 3(R). На практике используется подход, аналогичный ОПБУ США, или применяется метод покупки при условии соответствующего содержания сделки.	Учитывается аналогично объединению интересов (по первоначальной стоимости).	В РПБУ соответствующие указания отсутствуют. Поскольку РПБУ не выделяют отдельно объединения компаний под общим контролем, они учитываются так же, как и другие виды объединения бизнеса.

Другие различия могут возникнуть в связи с отличающимися учетными требованиями, содержащимися в прочей применимой специальной литературе по ОПБУ США и МСФО (например, определение приобретающей стороны, определение контроля, определение справедливой стоимости, замена вознаграждений, основанных на акциях, первоначальная классификация и последующая оценка условного вознаграждения, первоначальное признание и оценка налога на прибыль, а также первоначальное признание и оценка вознаграждений работникам).

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

На данный момент других шагов по дальнейшей конвергенции не предусмотрено. Тем не менее необходимо отметить, что на момент подготовки данной публикации ССФУ выпустил проект положения о финансовом учете, которое может изменить учет условных активов и обязательств до момента их приобретения согласно СФУ 141(R). Предложенное положение предусматривает модель, очень похожую на существующие требования СФУ 141.

Нематериальные активы

Сходства

Стандарты Совета по МСФО – МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», соответствующие ОПБУ США – СФУ 141 «Объединение бизнеса» и СФУ 142 «Гудвил и прочие нематериальные активы», а также российский ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» одинаково определяют нематериальные активы как немонетарные активы, не имеющие физической формы. Критерии признания, предусмотренные всеми тремя моделями, требуют наличия вероятных будущих экономических выгод и надежной оценки понесенных затрат. Однако в то же время в соответствии с этими моделями некоторые затраты (например, начальные затраты, связанные с освоением производства) ни при каких обстоятельствах не могут капитализироваться в качестве нематериальных активов.

В соответствии с МСФО (IFRS) 3, СФУ 141 и ПБУ 14/2007 гудвил (в РПБУ используется термин «деловая репутация») признается только при объединении бизнеса. Нематериальные активы, приобретенные не в результате объединения бизнеса, как правило, признаются по справедливой стоимости в соответствии с ОПБУ США и МСФО и по первоначальной стоимости в соответствии с РПБУ. Согласно как МСФО (IAS) 38, так и СФУ 142, внутренне созданные нематериальные активы в качестве активов не признаются (за исключением затрат на разработку, рассматриваемых в таблице ниже). Более того, внутренние затраты, связанные с этапом исследований при осуществлении проекта исследований и разработок, списываются на расходы по мере

их возникновения как в соответствии с ОПБУ США, так и МСФО. РПБУ разрешают признавать созданные самой компанией нематериальные активы и понесенные затраты на исследования и разработки в качестве активов, если они приносят будущие экономические выгоды.

МСФО, ОПБУ США и РПБУ требуют амортизации нематериальных активов на протяжении их оценочных сроков полезного использования, при этом есть одно незначительное исключение в СФУ 86 «Учет затрат на компьютерное программное обеспечение, предназначенное для продажи, сдачи в аренду или для размещения его на рынке иным способом», предусмотренное в отношении амортизации активов, представляющих собой компьютерное программное обеспечение. Согласно всем трем системам стандартов в отсутствие прогнозируемых ограничений в отношении периода, в течение которого, как предполагается, нематериальный актив будет генерировать для компании чистые притоки денежных средств, срок полезного использования считается неограниченным, и в этом случае актив не амортизируется. В соответствии с МСФО и ОПБУ США гудвил не амортизируется ни при каких обстоятельствах, в то время как согласно РПБУ гудвил амортизируется в течение периода, составляющего 20 лет, но не превышающего срок существования приобретаемой компании.



Существенные различия

МСФО	ОПБУ США	РПБУ	
Затраты на разработку	Затраты на разработку капитализируются в том случае, если можно продемонстрировать технико-экономическую осуществимость проекта в соответствии с определенными критериями. К таким критериям можно отнести следующие: демонстрация технической осуществимости, намерение завершить создание актива и способность продать актив в будущем, а также некоторые другие критерии. Несмотря на то что применение данных принципов может во многом соответствовать СФУ 86 и SOP 98-1, отдельное руководство в отношении затрат на разработку программного обеспечения отсутствует.	Затраты на разработку списываются на расходы по мере того, как они были понесены, за исключением случаев, которые рассматриваются в отдельном стандарте. Затраты на разработку программного обеспечения для внешних пользователей капитализируются после определения технологической осуществимости проекта в соответствии с определенными критериями (СФУ 86). Если программное обеспечение разрабатывается для внутреннего пользования, могут капитализироваться только те затраты, которые были понесены на этапе разработки прикладного компонента (как определено в Заявлении о позиции SOP 98-1 «Учет затрат на разработку и приобретение компьютерного программного обеспечения для внутреннего пользования»).	Затраты на разработку капитализируются, если они приносят будущие экономические выгоды. Затраты на разработку программного обеспечения могут признаваться в качестве нематериального актива.
Затраты на рекламу	Затраты на рекламу и продвижение товара списываются на расходы по мере того, как они были понесены. Авансовый платеж может быть признан в качестве актива только в том случае, если платеж за товары и услуги осуществляется до того, как компания получит доступ к товарам или услугам.	Затраты на рекламу и продвижение товара списываются на расходы по мере того, как они были понесены, или после первой рекламной акции (в зависимости от выбранной политики). Затраты на прямую рекламу могут капитализироваться при соблюдении условий Заявления о позиции SOP 93-07 «Представление в отчетности затрат на рекламу».	Затраты на рекламу и продвижение товара списываются на расходы по мере того, как они были понесены. Авансовый платеж может быть признан в качестве актива только в том случае, если платеж за товары и услуги осуществляется до того, как компания получит доступ к товарам или услугам.
Переоценка	Переоценка нематериальных активов (за исключением гудвила) по справедливой стоимости является допустимым альтернативным методом учета в отношении каждого класса нематериальных активов. Поскольку переоценка требует обращения к активному рынку для определенного типа нематериального актива, она достаточно редко встречается на практике.	Переоценка запрещена.	Переоценка нематериальных активов (за исключением гудвила) по справедливой стоимости является допустимым альтернативным методом учета. Однако переоценка должна осуществляться периодически, но не чаще одного раза в год. Переоценка требует обращения к активному рынку для определенного типа нематериального актива. Нематериальные активы могут анализироваться на предмет обесценения в соответствии с порядком, предписанным МСФО.

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

Несмотря на то что конвергенция стандартов по нематериальным активам являлась частью «Меморандума о взаимопонимании» между ССФУ и Советом по МСФО в 2006 году, Советы решили в 2007 году не включать этот проект в свою программу работы. Однако в «Меморандуме о взаимопонимании» за 2008 год ССФУ отметил, что в будущем он рассмотрит вопрос о необходимости осуществления проекта по устранению различий в учете затрат на исследования и разработки посредством полного принятия МСФО (IAS) 38 в какой-то момент в будущем.

Запасы

Сходства

МСФО (IAS) 2 «Запасы», Глава 4 «Оценка запасов» Бюллетеня бухгалтерских исследований ARB 43, а также ПБУ 5/2001 «Учет материально-производственных запасов» основаны на том, что базовым принципом учета запасов является учет по первоначальной стоимости. В трех стандартах запасы определяются как активы, предназначенные для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности, находящиеся в процессе производства для такой продажи или предназначенные для использования в процессе производства товаров или услуг. В трех системах стандартов используются аналогичные модели определения стоимости: метод нормативных затрат или метод розничных цен. Кроме того,

согласно всем трем системам стандартов в стоимость запасов входят все затраты, которые непосредственно связаны с подготовкой запасов к продаже, в том числе распределяемые накладные расходы, в то время как затраты по продаже исключаются из стоимости запасов как и общеадминистративные издержки и большая часть затрат, связанных с хранением.

В октябре 2008 года Министерство финансов РФ утвердило новый ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам», заменивший действовавший ранее ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», который разрешает капитализацию процентов при приобретении запасов.

Существенные различия

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Методы оценки себестоимости	Использование ЛИФО запрещено. В отношении всех аналогичных по характеру или назначению запасов необходимо применять одну и ту же формулу расчета себестоимости.	ЛИФО является допустимым методом. Отсутствует явное требование о применении одной и той же формулы расчета себестоимости для всех аналогичных по своему характеру запасов.	Использование ЛИФО запрещено. В отношении всех аналогичных по характеру или назначению для компании запасов необходимо применять одну и ту же формулу расчета себестоимости. Разрешается использование ФИФО и метода средней себестоимости.
Оценка	Запасы отражаются по наименьшей из следующих сумм: первоначальной стоимости или чистой стоимости реализации (наилучшая оценка сумм, ожидаемых к получению при реализации запасов с учетом назначения имеющихся запасов. Эта величина может как совпадать, так и не совпадать со справедливой стоимостью).	Запасы отражаются по наименьшей из следующих сумм: первоначальной стоимости или рыночной стоимости. Рыночная стоимость определяется как текущая стоимость замещения при условии, что ее величина не превышает чистую стоимость реализации (расчетная цена продажи за вычетом обоснованных затрат на завершение и продажу), но не меньше чистой стоимости реализации за вычетом обычной нормы прибыли от продажи.	Запасы отражаются по наименьшей из следующих сумм: себестоимости или чистой стоимости реализации.
Восстановление ранее списанной стоимости запасов	Ранее признанные убытки от обесценения сторнируются вплоть до суммы ранее признанного убытка от обесценения, если причин обесценения больше не существует.	Списание стоимости запасов до наименьшей из следующих сумм – первоначальной стоимости или рыночной стоимости – создает новую основу стоимости, которая впоследствии не может быть увеличена путем сторнирования ранее признанного убытка от обесценения.	Ранее признанные списания восстанавливаются вплоть до суммы первоначальной балансовой стоимости, если причин списания больше не существует.
Постоянная уценка запасов при применении метода розничных цен (retail inventory method – RIM)	Постоянная уценка влияет на среднюю валовую маржу, используемую при применении метода розничных цен. Снижение балансовой стоимости запасов ниже наименьшего из значений – первоначальной стоимости или чистой стоимости реализации – запрещено.	Постоянная уценка не влияет на валовую маржу, используемую при применении метода розничных цен. Вместо этого подобная уценка приводит к уменьшению балансовой стоимости запасов до чистой стоимости реализации, за вычетом резерва, приблизительно равного обычной норме прибыли, которая таким образом может оказаться меньше как первоначальной стоимости, так и чистой стоимости реализации.	По аналогии с ОПБУ США.

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

В ноябре 2004 года ССФУ опубликовал СФУ 151 «Затраты, связанные с запасами» для устранения незначительного расхождения между ОПБУ США и МСФО в отношении метода учета связанных с запасами затрат, в частности – сверхнормативных затрат, вызванных простоем оборудования, затрат на транспортировку, погрузочно-разгрузочные работы и потери от брака. В настоящее время никакие дальнейшие действия по конвергенции методов учета запасов не осуществляются.

Активы с длительным сроком полезного использования



Сходства

Несмотря на отсутствие в ОПБУ США подробного стандарта, в котором рассматриваются активы с длительным сроком полезного использования, определение основных средств в данной системе стандартов аналогично их определению в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и в ПБУ 6/2001 «Учет основных средств», в которых рассматриваются предназначенные для использования в деятельности компании материальные активы, которые, как ожидается, будут использоваться в течение нескольких отчетных периодов. Среди прочих аналогичных по своему содержанию категорий можно выделить следующие:

Первоначальная стоимость

Три системы стандартов имеют аналогичные критерии признания, требующие включения затрат в первоначальную стоимость актива, если получение связанных с ними будущих экономических выгод является вероятным и затраты могут быть надежно оценены. Виды затрат, подлежащих капитализации, являются одинаковыми в рамках всех трех систем. Ни одна из них не разрешает капитализировать затраты, связанные с созданием компании, общие административные затраты, накладные расходы и затраты на периодическое техническое обслуживание. Однако и МСФО, и ОПБУ США требуют включать в первоначальную стоимость актива затраты по демонтажу такого актива и восстановлению участка, на котором он был расположен (то есть затраты по выводу актива из эксплуатации согласно МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» либо СФУ 143 «Учет обязательств, связанных с выбытием актива»). Обе системы стандартов требуют создания резерва под связанные с выбытием актива затраты в случае наличия соответствующего юридического обязательства, при этом МСФО предусматривают создание резерва и при других обстоятельствах. РПБУ не предоставляют руководства в отношении обязательств по выводу актива из эксплуатации, однако на практике они признаются при выполнении критериев признания обязательства.

Капитализированные проценты

В МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам», СФУ 34 «Капитализация процентов» и ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» рассматривается капитализация затрат по займам (к примеру, затрат по выплате процентов), непосредственно связанным

с приобретением, созданием или производством квалифицируемого актива. При этом в ПБУ 15/2008 такой актив называется «инвестиционным». Квалифицируемые активы в трех системах стандартов определяются практически одинаково. Однако ОПБУ США, МСФО и РПБУ существенно расходятся в части определения конкретных затрат и активов, включаемых в эти категории, а также в части требований по капитализации этих затрат.

Амортизация

Все три модели учета требуют систематической амортизации активов с длительным сроком полезного использования. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки» и СФУ 154 «Изменение методов учета и исправление ошибок» рассматривают изменения в методе начисления амортизации, ликвидационной стоимости и сроках полезного использования как изменение учетной оценки, требующее перспективного учета. В соответствии с РПБУ ликвидационная стоимость не учитывается при определении амортизируемой стоимости, а изменение срока полезного использования разрешается в редких случаях.

Активы, предназначенные для продажи

Активы, предназначенные для продажи, рассматриваются в МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» и в СФУ 144, при этом критерии классификации активов в качестве предназначенных для продажи одинаковы в обоих стандартах. В соответствии с этими стандартами актив оценивается по наименьшей из следующих величин: балансовой стоимости или справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу; при этом активы не амортизируются и отдельно представляются в балансе. Обмен немонетарными аналогичными активами производственного назначения также учитывается одинаково в соответствии с Мнением APB 29 «Учет сделок обмена немонетарными активами» с учетом поправок СФУ 153 «Учет сделок с немонетарными активами» и МСФО (IAS) 16. Оба стандарта допускают признание дохода (расхода) в случае, если операция обмена имеет коммерческое содержание и справедливая стоимость полученного актива может быть надежно оценена. В соответствии с ПБУ 6/2001 «Учет основных средств» активы, предназначенные для продажи, классифицируются как запасы.

Существенные различия

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Переоценка активов	Переоценка является допустимым альтернативным вариантом учетной политики, который может применяться в отношении класса активов в целом и требует проведения регулярной переоценки активов по справедливой стоимости.	Переоценка не допускается.	Модель переоценки может применяться в отношении класса активов в целом и требует регулярной переоценки по текущей (восстановительной) стоимости.
Амортизация компонентов актива	Амортизация по компонентам необходима в том случае, если структура полученной выгоды для этих компонентов различна.	Амортизация по компонентам допускается, но на практике используется редко.	Амортизация по компонентам необходима в том случае, если сроки службы отдельных компонентов актива существенно отличаются.
Капитализация затрат по займам	<p>Учетная политика, в соответствии с которой затраты капитализируются или списываются на расходы, должна применяться последовательно в отношении всех квалифицируемых активов. (Примечание: начиная с 2009 года в результате вступления в силу новой редакции МСФО (IAS) 23 возможность списания на расходы затрат по займам, относящимся к квалифицируемому активу, исключена).</p> <p>Квалифицируемые активы не включают в себя инвестиции, учитываемые по методу долевого участия, но включают запасы, подготовка которых к продаже требует значительного времени, в том числе запасы, которые постоянно производятся в больших количествах в ходе обычной деятельности компании. (Примечание: в соответствии с новой редакцией МСФО (IAS) 23 такие запасы не подлежат включению в состав квалифицируемых активов).</p>	<p>ОПБУ США требуют, чтобы затраты по выплате процентов капитализировались в составе первоначальной стоимости квалифицируемого актива.</p> <p>Квалифицируемые активы включают в себя определенные инвестиции, учитываемые по методу долевого участия, но не включают запасы, которые постоянно производятся в больших количествах в ходе обычной деятельности компании.</p>	<p>Расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива. В стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.</p> <p>В соответствии с ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» инвестиционные активы включают в себя активы, подготовка которых к использованию в хозяйственной деятельности требует значительного времени, но не включают в себя активы, предназначенные для перепродажи или инвестиции, учитываемые по методу долевого участия.</p>
Оценка затрат по займам	<p>Разрешенные к капитализации затраты по займам включают курсовые разницы, относящиеся к займам в иностранной валюте.</p> <p>Затраты по займам уменьшаются на величину инвестиционного дохода, полученного от этих займов.</p> <p>По займам, связанным с конкретным квалифицируемым активом капитализируются фактические затраты, понесенные по этим займам.</p>	<p>Разрешенные к капитализации затраты по займам не включают курсовые разницы.</p> <p>Полученные от временного размещения неиспользуемых сумм займов проценты, как правило, не могут быть зачтены против понесенных в течение отчетного периода затрат по процентам.</p> <p>Затраты по займам, связанным с конкретным квалифицируемым активом, капитализируются в сумме, равной произведению средневзвешенного значения накопленных затрат на ставку по займу.</p>	<p>Затраты по займам уменьшаются на величину дохода от временного использования средств полученных займов (кредитов) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений.</p> <p>По займам, связанным с конкретным инвестиционным активом капитализируются фактические затраты, понесенные по этим займам.</p>
Затраты на капитальный ремонт	Затраты, связанные с заменой ранее идентифицированного компонента актива, капитализируются, если получение будущих экономических выгод является вероятным и эти затраты могут быть надежно оценены.	На практике используется несколько моделей учета, в том числе списание затрат на расходы по мере того, как они были понесены, капитализация затрат и их амортизация до следующего капитального ремонта либо использование подхода МСФО.	Последующие затраты на основные средства могут капитализироваться только в том случае, если они связаны с модернизацией или реконструкцией основных средств. Затраты на замену и техническое обслуживание должны списываться на расходы по мере того, как они были понесены.
Инвестиционная недвижимость	Инвестиционная недвижимость отдельно определена в МСФО (IAS) 40 как актив, предназначенный для получения арендных платежей или доходов от прироста стоимости капитала (или и того, и другого) и может включать недвижимость, находящуюся в распоряжении арендатора по договору финансовой (операционной) аренды. Инвестиционная недвижимость может учитываться по первоначальной либо по справедливой стоимости (капитализированная операционная аренда, классифицируемая в качестве инвестиционной недвижимости, должна учитываться по справедливой стоимости).	Инвестиционная недвижимость отдельно не определяется и, следовательно, учитывается в качестве активов, предназначенных для использования либо для продажи.	В РПБУ отсутствуют соответствующие учетные нормы. Инвестиционная недвижимость учитывается по первоначальной стоимости аналогично учету основных средств.

Прочие различия между МСФО и ОПБУ США относятся к таким областям, как (i) доходы (расходы) от хеджирования, связанные с приобретением активов, (ii) вытекающие из практики обязательств по выводу активов из эксплуатации, (iii) ставка дисконтирования, используемая для расчета связанных с выбытием

актива затрат, а также (iv) порядок учета изменений ликвидационной стоимости.

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

В настоящее время дальнейшая конвергенция не планируется.

Обесценение активов с длительным сроком полезного использования и гудвила

Сходства

МСФО и ОПБУ США одинаково определяют признаки обесценения для оценки наличия обесценения активов с длительным сроком полезного использования. В РПБУ соответствующее руководство по учету отсутствует. Как МСФО, так и ОПБУ США требуют, чтобы проверка гудвила и нематериальных активов с неограниченным сроком полезного использования осуществлялась как минимум ежегодно или чаще – в случае наличия признаков обесценения. Активы с длительным сроком полезного использования проверяются на предмет обесценения не ежегодно, а лишь при наличии признаков обесценения. Признаки обесценения аналогичны в ОПБУ США и МСФО. Кроме того, в соответствии с тремя системами ОПБУ, в случае признания актива обесцененным его необходимо списать и признать убыток от обесценения. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», СФУ 142 и СФУ 144 «Учет обесценения и выбытия активов с длительным сроком

полезного использования» применяются в отношении большинства активов с длительным сроком полезного использования и нематериальных активов, однако при этом исключения из сферы действия стандартов несколько отличаются. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» применяется только в отношении нематериальных активов. Несмотря на сходства по общим вопросам, существуют различия в части проведения проверки на предмет обесценения, а также признания и оценки обесценения.

В РПБУ отсутствует соответствующее руководство по рассмотрению признаков обесценения в отношении активов с длительным сроком полезного использования. В то же время учет обесценения упоминается в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», где содержится ссылка на возможность учета обесценения нематериальных активов в соответствии с МСФО.

Существенные различия

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Метод определения наличия обесценения – активы с длительным сроком полезного использования	Согласно одноэтапному подходу проверка на предмет обесценения должна проводиться при наличии признаков обесценения.	Согласно двухэтапному подходу сначала необходимо провести проверку на возможность возмещения (балансовая стоимость актива сравнивается с суммой будущих недисконтированных денежных потоков, которые будут генерироваться в ходе использования актива и в результате его последующего выбытия). Если установлено, что стоимость актива не может быть возмещена, проводится проверка на предмет обесценения.	В РПБУ соответствующие указания по учету отсутствуют.
Расчет убытка от обесценения – активы с длительным сроком полезного использования	Сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость; возмещаемая стоимость представляет собой наибольшую из следующих величин: (i) справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу и (ii) ценность от использования (приведенная стоимость будущих денежных потоков от использования актива с учетом стоимости выбытия). (Обратите внимание, что определение справедливой стоимости в МСФО несколько отличается от определения в СФУ 157).	Сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его справедливую стоимость, рассчитанную в соответствии с СФУ 157.	В РПБУ соответствующие указания по учету отсутствуют.
Распределение гудвила	Гудвил распределяется на подразделение, генерирующее денежные потоки (ПГДП), или группу ПГДП, представляющую собой наименьший уровень в рамках компании, на котором производится мониторинг гудвила для внутренних управленческих нужд и который не может превышать по своим размерам операционный сегмент согласно определению в МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».	Гудвил распределяется на отчетное подразделение, которое представляет собой операционный сегмент или образование на один уровень ниже операционного сегмента (компонент). При определенных условиях компоненты ниже уровня операционного сегмента могут объединяться и образовывать единое отчетное подразделение.	В РПБУ соответствующие указания по учету отсутствуют.
Метод определения наличия обесценения – гудвил	Согласно одноэтапному подходу проверка на предмет обесценения должна проводиться на уровне подразделения, генерирующего денежные потоки (ПГДП), путем сравнения балансовой стоимости ПГДП (с учетом гудвила) с его возмещаемой стоимостью.	Согласно двухэтапному подходу сначала необходимо провести проверку на возможность возмещения на уровне отчетного подразделения (балансовая стоимость отчетного подразделения сравнивается с его справедливой стоимостью). Если балансовая стоимость отчетного подразделения превышает его справедливую стоимость, необходимо провести проверку на предмет обесценения.	В соответствии с РПБУ деловая репутация (гудвил) подлежит амортизации в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации).



	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Расчет убытка от обесценения – гудвил	Убыток от обесценения по ПГДП – это сумма, на которую балансовая стоимость ПГДП с учетом гудвила превышает его возмещаемую стоимость.	Сумма, на которую балансовая стоимость гудвила превышает предполагаемую справедливую стоимость гудвила в рамках отчетного подразделения.	В РПБУ соответствующие указания отсутствуют. Применяется модель амортизации гудвила (деловой репутации).
Расчет убытка от обесценения – нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования	Сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость.	Сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его справедливую стоимость.	В соответствии с РПБУ организации вправе, но не обязаны проводить проверку нематериальных активов на обесценение в порядке, определенном МСФО.
Восстановление стоимости в результате уменьшения убытка	Запрещено для гудвила. Прочие активы с длительным сроком полезного использования необходимо ежегодно проверять на наличие признаков восстановления. При необходимости убыток может быть сторнирован вплоть до новой возмещаемой стоимости, но эта сумма не должна превышать первоначальную балансовую стоимость, скорректированную на амортизационные отчисления.	Запрещено для всех активов, предназначенных для продажи и использования.	В РПБУ отсутствуют четкие указания по учету восстановления стоимости в результате уменьшения убытка от обесценения. Однако на практике возможно применение МСФО по аналогии с их использованием для проверки на обесценение. В РПБУ отсутствуют соответствующие указания по учету для активов с длительным сроком использования, однако на практике может иметь место восстановление до первоначальной чистой балансовой стоимости, если ожидается получение выгоды.

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

Обесценение является одним из проектов краткосрочной конвергенции, проведение которого было согласовано ССФУ и Советом по МСФО в рамках выпущенного в 2006 году «Меморандума о взаимопонимании». Однако в рамках «Меморандума о взаимопонимании» 2008 года советы решили отложить работу по завершению этого проекта до того, как будут завершены другие совместные проекты по конвергенции.

Аренда



Сходства

В принципе, в ОПБУ США и МСФО (СФУ 13 «Учет аренды» и МСФО (IAS) 17 «Аренда» соответственно) используются аналогичные методы учета аренды, однако правила ОПБУ США носят более детальный характер, нежели МСФО. Обе системы стандартов уделяют основное внимание классификации аренды в качестве капитальной (в МСФО (IAS) 17 используется термин «финансовая») или операционной, а также отдельно рассматривают порядок учета арендатором и арендодателем. В РПБУ отсутствует отдельный стандарт, посвященный учету аренды. Федеральный Закон «О финансовой аренде (лизинге)» определяет категорию финансовой аренды (лизинга) и содержит ряд норм, относящихся к ее учету. Дальнейшие указания по учету финансовой аренды (лизинга) содержатся в «Указаниях об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга», утвержденных приказом Министерства финансов.

Учет арендатором (исключая сделки с недвижимостью)

ОПБУ США и МСФО требуют, чтобы сторона, несущая практически все риски и выгоды, связанные с владением арендованным имуществом, признавала арендованный актив и соответствующее обязательство, и содержат критерии (СФУ 13) или признаки (МСФО (IAS) 17) для определения вида аренды (то есть классификации аренды в качестве капитальной (финансовой) или операционной). Содержащиеся в обеих системах стандартов критерии или признаки капитальной (финансовой) аренды включают передачу права собственности арендатору в конце срока аренды и наличие опциона на покупку, который, как ожидается на дату начала арендных отношений, скорее всего, будет исполнен. Кроме того, СФУ 13 требует учитывать аренду в качестве капитальной, если срок аренды равен или превышает 75% срока полезного использования актива, в то время как МСФО (IAS) 17 требует подобного порядка учета в том случае, если срок аренды покрывает «большую часть» срока полезного использования актива. В соответствии с СФУ 13 аренда учитывается в качестве капитальной в том случае, если приведенная стоимость минимальных арендных платежей превышает 90% справедливой стоимости актива, в то время как МСФО (IAS) 17 использует выражение «практически равна» справедливой стоимости. На практике, несмотря на то что в СФУ 13 приводятся однозначно определенные критерии для конкретно определенных ситуаций (например, 75% срока полезного использования), общие принципы МСФО (IAS) 17 трактуются аналогично этим четким критериям. Вследствие этого

сделки аренды при применении СФУ 13 и МСФО (IAS) 17 зачастую классифицируются одинаково.

Как МСФО, так и ОПБУ требуют, чтобы арендатор отражал капитальную (финансовую) аренду путем признания актива и обязательства, определенных по наименьшей из следующих величин: приведенной стоимости минимальных арендных платежей или справедливой стоимости актива. Порядок учета финансовой аренды согласно РПБУ существенно отличается. В частности, признание предмета финансовой аренды (лизинга) на балансе арендатора или арендодателя определяется условиями договора, а не на основе экономических критериев, применяемых как в МСФО, так и в ОПБУ США. Оценка на основе приведенной или справедливой стоимости не применяется. Операционная аренда учитывается арендатором путем признания расходов равномерно в течение срока аренды. Все предоставленные по договору операционной аренды дополнительные выплаты, связанные с арендой, амортизируются равномерными частями в течение срока аренды.

Учет арендодателем (исключая сделки с недвижимостью)

СФУ 13 и МСФО (IAS) 17 предписывают одинаковый порядок учета аренды арендодателем и использование указанных выше критериев для определения того, является ли соглашение арендой, по сути являющейся продажей (прямой финансовой арендой), или операционной арендой. В СФУ 13 приводятся два дополнительных критерия (а именно, должно обоснованно ожидать получение арендных платежей и должна отсутствовать существенная неопределенность в отношении суммы не подлежащих возмещению затрат, которые будут понесены арендодателем), выполнение которых необходимо для того, чтобы арендодатель мог применять метод учета, предусмотренный для аренды, являющейся по сути продажей (прямой финансовой арендой); МСФО (IAS) 17 не предусматривает подобных критериев. Несмотря на отсутствие конкретных указаний в МСФО (IAS) 17, разумно предположить, что при наличии подобных условий применение обоих стандартов даст одинаковый результат. В случае аренды, являющейся по сути продажей (прямой финансовой аренды), вместо предоставленного в аренду актива признается дебиторская задолженность по аренде. При классификации аренды в качестве операционной доход от аренды признается равномерно в течение срока аренды, а предоставленный в аренду актив амортизируется арендодателем на протяжении срока его полезного использования. Основное внимание в РПБУ уделяется форме, однако, если аренда трактуется как операционная, метод учета будет аналогичен ОПБУ США и МСФО.

Существенные различия

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Аренда земли и зданий	Компоненты земли и зданий рассматриваются отдельно при определении наличия всех признаков, за исключением случаев, когда сумма, которая была бы первоначально признана в отношении компонента земли, является несущественной. В таких ситуациях земля и здания рассматриваются для целей классификации аренды как единое целое. Критерий 25% не используется для определения того, необходимо ли рассматривать землю и здания отдельно при оценке соответствующих признаков.	Аренда земли и зданий, при которой право собственности переходит к арендатору или которая предоставляет арендатору право на приобретение арендованного имущества по выгодной цене, учитывается арендатором в качестве капитальной аренды независимо от относительной стоимости земли. Если справедливая стоимость земли на дату начала арендных отношений составляет 25% или более от общей справедливой стоимости объекта аренды, арендатор должен отдельно учитывать компоненты земли и зданий для целей оценки прочих критериев классификации аренды. (Примечание: в этом случае критерии 75% и 90% применяются только в отношении зданий).	РПБУ не придерживаются концепции рисков и выгод, связанных с владением, и срока полезного использования актива. Учет аренды регулируется Федеральным законом «О финансовой аренде (лизинге)» и соответствующими указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга (в случае финансовой аренды), а тип аренды и арендодатель определяются в договоре аренды. В соответствии с РПБУ учет земли и зданий не отличается от учета других основных средств и определяется на основании договора, составленного сторонами.
Признание доходов или расходов при продаже с обратной арендой, если обратная аренда является операционной обратной арендой	Доходы или расходы признаются немедленно и корректируются в том случае, если цена продажи отличается от справедливой стоимости.	Если продавец передает лишь незначительную часть права на использование актива, доходы или расходы, как правило, переносятся на будущие периоды и амортизируются в течение срока аренды. Если продавец передает значительную часть права на использование актива, то, в зависимости от размера этой части могут быть признаны все доходы либо некоторая их часть. (Примечание: данное положение не применяется в отношении недвижимости, поскольку в данном случае действуют крайне жесткие критерии определения продолжающегося участия продавца, которые в результате могут не разрешать признания сделки продажи).	В РПБУ отсутствуют соответствующие указания по учету, однако на практике доходы или расходы признаются немедленно.
Признание доходов или расходов при продаже с обратной арендой, если обратная аренда является капитальной (финансовой) обратной арендой.	Доходы или расходы относятся на будущие периоды и амортизируются на протяжении срока аренды.	Как правило, используются те же принципы, что и в случае выше с операционной обратной арендой, если продавец передает не более чем незначительную часть права на использование актива.	Доходы или расходы откладываются на будущие периоды и признаются при осуществлении платежей.

Среди прочих отличий между МСФО и ОПБУ США можно выделить следующие: (i) метод учета кредитного лизинга арендодателем в соответствии с СФУ 13 (в МСФО (IAS) 17 подобная классификация отсутствует), (ii) продажа объектов недвижимости с обратной арендой, (iii) аренда объекта недвижимости, являющаяся по сути продажей и (iv) ставка, используемая для дисконтирования минимальных арендных платежей до приведенной стоимости для целей определения классификации аренды и последующего отражения капитальной аренды (в том числе в случае продления срока аренды).

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

Советы осуществляют совместную работу над проектом долгосрочной конвергенции в отношении учета аренды, основной целью которого является комплексный пересмотр положений

существующих стандартов, выпущенных обоими Советами. Советы предварительно договорились отложить разработку новой модели учета для арендодателей и принять метод, согласно которому ко всем сделкам аренды должна применяться существующая модель капитальной аренды после внесения необходимых изменений. Совместный документ для обсуждения был опубликован в марте 2009 года; после обсуждения комментариев к нему Советы намереваются опубликовать проект стандарта.

Новое в РПБУ

В программу Министерства финансов РФ включена подготовка проекта нового ПБУ «Учет аренды». Целью данного проекта является приведение учета аренды согласно РПБУ в соответствие с МСФО. Дата публикации данного ПБУ еще не определена.

Финансовые инструменты

Сходства

Руководство в отношении финансовых инструментов в МСФО ограничивается лишь тремя стандартами: МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации». С другой стороны, указания по учету финансовых инструментов содержатся в большем числе стандартов, входящих в ОПБУ США. В частности, это СФУ 65 «Учет некоторых видов банковской деятельности, связанных с ипотекой», СФУ 107 «Раскрытие информации о справедливой стоимости финансовых инструментов», СФУ 114 «Учет кредиторами обесценения займа», СФУ 115 «Учет некоторых видов инвестиций в долговые и долевого ценные бумаги», СФУ 133 «Учет производных инструментов и операций хеджирования», СФУ 140 «Учет передачи и обслуживания финансовых активов и погашения обязательств», СФУ 150 «Учет некоторых видов финансовых инструментов с характеристиками как обязательства, так и капитала», СФУ 155 «Учет некоторых видов составных финансовых инструментов», СФУ 157 «Оценка по справедливой стоимости» и СФУ 159 «Возможность оценки финансовых активов и финансовых обязательств по справедливой стоимости». Руководство

в отношении финансовых инструментов в соответствии с РПБУ включено в ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» и ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Как МСФО, так и ОПБУ США требуют классифицировать финансовые инструменты по определенным категориям для определения принципов оценки таких инструментов, содержат разъяснения в отношении того, когда следует признавать или прекращать признание финансовых инструментов в финансовой отчетности, и требуют отражать в балансе все производные инструменты. МСФО и ОПБУ США разрешают отражать в учете операции хеджирования. В соответствии с РПБУ финансовые инструменты должны классифицироваться по определенным категориям с целью оценки этих инструментов и объяснения того, когда они должны признаваться в финансовой отчетности, а также того, когда необходимо прекращать признание этих финансовых инструментов в финансовой отчетности. На практике в РПБУ не применяются ни признание производных инструментов, ни учет хеджирования. Все системы ОПБУ требуют раскрывать в примечаниях к финансовой отчетности подробную информацию по финансовым инструментам, представленным в балансе.

Существенные различия

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Оценка по справедливой стоимости	<p>Различные стандарты МСФО используют несколько отличающиеся формулировки для определения справедливой стоимости. Как правило, справедливая стоимость представляет собой сумму, на которую можно было бы обменять актив или с помощью которой можно было бы урегулировать обязательство в сделке между независимыми и желающими осуществить такую сделку сторонами, осуществленной на коммерческой основе.</p> <p>Как правило, цена сделки (цена входа) принимается в качестве справедливой стоимости на момент начала договорных отношений.</p>	<p>При использовании справедливой стоимости применяется одна модель оценки (с ограниченным числом исключений). Справедливая стоимость представляет собой цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе сделки между участниками рынка, осуществленной на обычных условиях, на дату оценки финансового инструмента.</p> <p>Справедливая стоимость представляет собой цену выхода, которая может отличаться от цены сделки (цены входа).</p>	<p>В РПБУ отсутствует определение справедливой стоимости. Вместо «справедливой стоимости» используется понятие «текущая рыночная стоимость». Однако руководство по определению рыночной стоимости отсутствует. В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» текущей рыночной стоимостью ценных бумаг будет их рыночная стоимость, определенная рынком ценных бумаг.</p> <p>Для кредитных организаций: определение «справедливой стоимости» согласно нормативным актам Центрального банка Российской Федерации (ЦБ РФ) соответствует определению МСФО. Методы определения справедливой стоимости ценных бумаг должны описываться в учетной политике банка.</p>
Использование возможности учета по справедливой стоимости	<p>Финансовые инструменты могут оцениваться по справедливой стоимости с признанием ее изменений в составе чистого дохода, если выполняются определенные критерии, более жесткие, чем в ОПБУ США.</p>	<p>Финансовые инструменты (за исключением некоторых финансовых активов и обязательств, не отвечающих определенным критериям) могут оцениваться по справедливой стоимости, при этом изменения в справедливой стоимости признаются в составе чистого дохода.</p>	<p>См. выше.</p> <p>Для кредитных организаций: в соответствии с положениями ЦБ РФ ценные бумаги могут оцениваться по справедливой стоимости с признанием ее изменений в составе прибыли или убытка при условии, что справедливая стоимость может быть надежно определена.</p>
Прибыль и убыток первого дня	<p>Прибыль и убыток первого дня признаются только в том случае, если все исходные данные, необходимые для оценки, поддаются наблюдению.</p>	<p>Компании могут признавать прибыль первого дня по учитываемым по справедливой стоимости финансовым инструментам даже в том случае, если все исходные данные, необходимые для модели оценки, не поддаются наблюдению. Например, прибыль или убыток первого дня могут иметь место в том случае, если сделка происходит на рынке, который отличается от рынка, используемого компанией, представляющей финансовую отчетность, для определения цены выхода.</p>	<p>Не применяется, поскольку не используются модели оценки.</p> <p>Для кредитных организаций: прибыль первого дня признается по отражаемым по справедливой стоимости финансовым инструментам даже в том случае, если не все исходные данные для модели оценки поддаются наблюдению.</p>

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Классификация на долговые и долевыми инструментами	<p>Основой для классификации инструментов, имеющих характеристики как долговых, так и долевыми инструментами, является наличие договорного обязательства по предоставлению денежных средств, активов или собственных акций компании. Экономическое принуждение не является договорным обязательством.</p> <p>Контракты, индексированные и потенциально погашаемые собственными акциями компании, классифицируются в составе капитала при погашении путем предоставления фиксированного числа акций в обмен на фиксированную сумму денежных средств.</p>	<p>В ОПБУ США особо определяется ряд инструментов, имеющих характеристики как долговых, так и долевыми инструментами, которые должны классифицироваться как обязательства.</p> <p>Определенные типы других контрактов, которые индексированы и расчет по которым потенциально производится собственными акциями компании, могут классифицироваться в качестве долевыми инструментами, если они: (i) требуют погашения акциями на брутто- или нетто-основе либо (ii) предоставляют эмитенту право выбора метода погашения - денежными средствами на нетто-основе или собственными акциями.</p>	<p>Согласно РПБУ акционерный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, прочие фонды и нераспределенная прибыль классифицируются как капитал. Такие финансовые инструменты как займы и кредиторская задолженность классифицируются как обязательства.</p> <p>РПБУ не содержат соответствующих указаний относительно принципов классификации конвертируемых инструментов в качестве долговых или долевыми. Как правило, инструмент классифицируется, исходя из его юридической формы.</p>
Составные (гибридные) финансовые инструменты	<p>Требуется обязательное разделение составных (гибридных) финансовых инструментов на долговой и долевого компоненты, а также, если это применимо, на производный компонент. Производный компонент может подлежать оценке по справедливой стоимости.</p>	<p>Составные (гибридные) финансовые инструменты (к примеру, конвертируемые облигации), как правило, не разделяются на долговой и долевого компоненты, однако они могут быть разделены на долговой и производный компоненты, при этом производный компонент оценивается по справедливой стоимости.</p>	<p>Составные финансовые инструменты классифицируются в зависимости от юридической формы.</p>
Признание обесценения - финансовые инструменты, имеющиеся в наличии для продажи	<p>Как правило, лишь неисполнение обязательств приводит к обесценению долгового инструмента, имеющегося в наличии для продажи.</p> <p>Убытки от обесценения, признанные в отчете о прибылях и убытках по долевым ценным бумагам, имеющимся в наличии для продажи, не могут быть восстановлены в отчете о прибылях и убытках для отражения их возмещения в будущем. Однако убытки от обесценения по долговым инструментам, классифицированным как имеющиеся в наличии для продажи, могут быть восстановлены в отчете о прибылях и убытках, если справедливая стоимость актива увеличивается в последующем периоде, и это увеличение можно объективно связать с событием, которое произошло после признания убытка от обесценения.</p>	<p>Снижение справедливой стоимости ниже уровня первоначальной стоимости может приводить к признанию в отчете о прибылях и убытках убытка от обесценения по долговому ценным бумагам, имеющимся в наличии для продажи, исключительно ввиду изменения процентных ставок (безрисковых или иных), если у компании отсутствуют выраженные возможность и намерение удерживать актив в течение периода времени, достаточного для того, чтобы произошло ожидаемое восстановление справедливой стоимости.</p> <p>При признании обесценения в отчете о прибылях и убытках у инвестиции появляется новая основа стоимости. Такие убытки не могут быть восстановлены для отражения их возмещения в будущем.</p>	<p>Обесценение рассчитывается только для таких финансовых вложений, рыночную стоимость которых можно определить. Обесценение определено как устойчивое снижение стоимости финансового актива. ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» дает определение устойчивому снижению стоимости финансового актива.</p> <p>Для кредитных организаций: в соответствии с положениями ЦБ РФ резерв под убытки от обесценения по инструменту, имеющемуся в наличии для продажи, создается в том случае, если справедливую стоимость невозможно надежно определить и имеются признаки обесценения. ЦБ РФ не разграничивает долговые и долевыми ценные бумаги для целей учета обесценения. Четкие критерии определения признаков обесценения отсутствуют. Однако в соответствии с нормативными актами ЦБ РФ неисполнение обязательств контрагентом является одним из таких признаков.</p>
Эффективность хеджирования - упрощенный метод для процентных свопов	<p>Не допускается.</p>	<p>Допускается.</p>	<p>В РПБУ отсутствуют соответствующие указания по учету, и на практике особый учет хеджирования не применяется.</p>
Хеджирование компонента риска по финансовому инструменту	<p>Позволяют компаниям хеджировать компоненты (части) риска, приводящие к изменению справедливой стоимости.</p>	<p>Компоненты риска, разрешенные к хеджированию, особо устанавливаются в стандартах, каких-либо отклонений не допускается.</p>	<p>В РПБУ отсутствуют соответствующие указания по учету, и на практике особый учет хеджирования не применяется.</p>
Прекращение признания финансовых активов - метод оценки	<p>Прекращение признания основывается на смешанной модели, которая принимает во внимание передачу как рисков и выгод, так и контроля. Если передающая сторона не сохранила и не передала практически все риски и выгоды, происходит оценка передачи контроля. Контроль считается переданным, если получающая сторона обладает практической возможностью продажи переданного актива третьей стороне в одностороннем порядке без каких-либо ограничений. Проверка на предмет «юридического обособления» не производится.</p> <p>Концепция «квалифицируемой компании специального назначения», отсутствует.</p>	<p>Прекращение признания финансовых активов (учет продажи) происходит при передаче фактического контроля над финансовыми активами. Передача контроля происходит лишь в случае выполнения определенных критериев, включая свидетельство юридической обособленности.</p> <p>В отношении передачи «квалифицируемых» компаний специального назначения применяются особые правила.</p>	<p>Прекращение признания финансовых активов происходит в момент перехода права собственности. Для кредитных организаций существует отдельное руководство по учету сделок РЕПО, согласно которому прекращение признания передаваемого актива не происходит.</p>

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Оценка – займы и дебиторская задолженность	Займы и дебиторская задолженность учитываются по амортизированной стоимости за исключением случаев, когда они классифицированы как «переоцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток» или как «имеющиеся в наличии для продажи». В таких случаях они оцениваются в балансе по справедливой стоимости.	Если не используется право оценки по справедливой стоимости, займы и дебиторская задолженность классифицируются либо как (i) предназначенные для инвестиций и оцениваются по амортизированной стоимости, либо как (ii) предназначенные для продажи и оцениваются по наименьшему из значений – первоначальной стоимости или справедливой стоимости.	Займы и дебиторская задолженность учитываются по первоначальной стоимости за вычетом резерва под обесценение.
Оценка – метод эффективной процентной ставки	Требуют использования первоначальной эффективной процентной ставки в течение всего срока действия инструмента для всех финансовых активов и обязательств, за исключением определенных переклассифицированных финансовых активов, в случае которых эффект увеличения денежных потоков признается в качестве перспективной корректировки эффективной процентной ставки.	В зависимости от типа инструмента требуют применения метода «корректировок задним числом», ретроспективного метода или перспективного метода для расчета процента по активам, учитываемым по амортизированной стоимости.	В РПБУ отсутствует учет по методу эффективной процентной ставки. Проценты начисляются линейным методом.

Другие различия включают в себя: (i) применение принципов оценки по справедливой стоимости, включая использование цен, полученных на «основном» рынке по сравнению с ценами «наиболее выгодных» рынков, (ii) определения производного инструмента и встроенного производного инструмента, (iii) хеджирование денежных потоков – базовые корректировки и проверка эффективности, (iv) исключение, предусмотренное в отношении «обычной» продажи и покупки, (v) доходы и (или) расходы от курсовых разниц по инвестициям, имеющимся в наличии для продажи, (vi) учет базовых корректировок при хеджировании будущих сделок, (vii) макрохеджирование, (viii) хеджирование чистых инвестиций, (ix) критерии обесценения долевых инструментов, (x) доля меньшинства с правом обратной продажи эмитенту и (xi) соглашения о взаимозачете и о расчетах на нетто-основе.

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

В настоящий момент Совет по МСФО работает над проектом по созданию единого источника указаний для всех случаев оценки по справедливой стоимости, требуемых или допускаемых согласно существующим МСФО, чтобы упростить и улучшить последовательность их применения (по аналогии с СФУ 157).

В мае 2009 года Совет по МСФО опубликовал для публичного обсуждения проект стандарта «Оценка по справедливой стоимости».

В сентябре 2008 года ССФУ опубликовал предложенную поправку к СФУ 140. В рамках предложенной поправки планируется (1) исключить концепцию «квалифицируемой компании

специального назначения» из СФУ 140, и (2) отменить исключения, предусмотренные в отношении применения Интерпретации FIN 46 (пересмотрена в декабре 2003 года) «Консолидация компаний с изменяющейся долей участия» для квалифицируемых компаний специального назначения.

ССФУ и Совет по МСФО ведут работу над отдельными, но связанными между собой проектами по упрощению учета финансовых инструментов. В 2008 году оба Совета издали документы, рассматривающие эту сферу учета. ССФУ опубликовал проект стандарта, целью которого является упрощение учета хеджирования, а Совет по МСФО выпустил документ для обсуждения по вопросам упрощения учета финансовых инструментов. Кроме того, ССФУ и Совет по МСФО работают над совместным проектом по учету финансовых инструментов с характеристиками капитала, целью которого является опубликование общего стандарта к 2011 году.

Совет по МСФО ведет работу над проектом по созданию нового стандарта, посвященного вопросу прекращения признания, который больше соответствовал бы концепции составления финансовой отчетности Совета по МСФО. В конечном итоге оба совета будут стремиться к тому, чтобы выпустить общий стандарт по прекращению признания.

Новое в РПБУ

Министерство финансов РФ подготовило проект поправок к ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» с целью сближения положений стандарта с МСФО. Дата публикации этого ПБУ еще не определена.



Вопросы, связанные с иностранными валютами

Сходства

МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» и СФУ 52 «Пересчет иностранной валюты» содержат в значительной степени схожий подход к пересчету иностранных валют. Несмотря на то что приводимые в каждом из стандартов указания по определению функциональной валюты компании отличаются, их применение обычно приводит к одному и тому же результату (то есть к определению валюты основной экономической среды, в которой действует компания). МСФО и ОПБУ США, как правило, рассматривают одни и те же экономические в качестве гиперинфляционных, хотя учет для компании, осуществляющей свою деятельность в условиях такого рода, может значительно отличаться. В РПБУ понятия «функциональная валюта», «валюта представления», а также «гиперинфляционная валюта» отсутствуют. В соответствии с ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» валютой отчетности всех компаний в Российской Федерации является российский рубль.

МСФО и ОПБУ США требуют, чтобы операции компании в иностранной валюте пересчитывались в ее функциональную валюту, а суммы, возникающие в результате изменений обменных курсов, учитывались в составе дохода. После пересчета финансовой отчетности дочерней компании в ее функциональную валюту оба стандарта требуют пересчета отчетности в функциональную валюту ее материнской компании. При этом активы и обязательства пересчитываются по курсу на конец отчетного периода, статьи отчета о прибылях и убытках обычно – по среднему курсу, а возникающие курсовые разницы учитываются в составе капитала. Оба стандарта также разрешают хеджирование таких чистых инвестиций, при котором курсовые разницы по инструменту хеджирования зачитываются против эффекта пересчета, отраженного в капитале. Накопленный эффект пересчета, который учитывается в составе капитала, признается в составе прибыли или убытка при продаже, полной ликвидации либо закрытии зарубежного подразделения. Тем не менее между

двумя стандартами существуют различия в случае, когда инвестиции в зарубежное подразделение уменьшаются посредством выплаты дивидендов или осуществления долгосрочных авансовых платежей, что показано ниже.

В соответствии с ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» операции компании в иностранной валюте должны пересчитываться в российских рублях, при этом суммы, возникающие в результате изменения обменных курсов, должны отражаться в составе прибыли или убытка. Все монетарные активы и обязательства, выраженные в валютах, отличных от рубля, должны пересчитываться в рублях по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации (ЦБ РФ) на отчетную дату. Немонетарные активы (основные средства, нематериальные активы, запасы, предоплаты и авансы) и обязательства, выраженные в валютах, отличных от рубля, должны отражаться в отчетности в рублях по официальному курсу ЦБ РФ на дату осуществления операции. В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости актива или обязательства, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то пересчет производится по такому курсу.

Согласно Приказу №112 «Сводная бухгалтерская отчетность» активы и обязательства дочерней компании, выраженные в иностранной валюте, должны быть пересчитаны в рублях на отчетную дату по официальному курсу ЦБ РФ. Статьи отчета о прибылях и убытках должны быть пересчитаны в рублях по курсу на дату осуществления операции или по среднему курсу за отчетный период. Разница, возникающая в результате пересчета активов, обязательств и статей отчета о прибылях и убытках, должна отражаться в составе добавочного капитала в сводной бухгалтерской отчетности и раскрываться в примечаниях к ней.

Существенные различия

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Пересчет / функциональная валюта зарубежного подразделения в условиях гиперинфляции	Финансовая отчетность в местной функциональной валюте (за текущий и предыдущий отчетные периоды) индексируется с использованием общего индекса цен, а затем пересчитывается в валюте представления по текущему курсу.	Финансовая отчетность в местной функциональной валюте переоценивается, как если бы функциональная валюта была валютой представления (доллар США в случае американской материнской компании). Возникающие в результате этого курсовые разницы признаются в составе прибыли или убытка.	В РПБУ соответствующие указания по учету в условиях гиперинфляции отсутствуют.
Метод учета курсовой разницы в составе капитала в случае частичного возврата зарубежных инвестиций материнской компании	Возврат инвестиций (например, выплата дивидендов) рассматривается как частичное выбытие зарубежных инвестиций, и пропорциональная часть накопленной разницы от пересчета признается в составе прибыли или убытка.	Возникающая при пересчете разница, учитываемая в составе капитала, признается в составе прибыли или убытка лишь после продажи (полной или частичной), полной ликвидации, либо закрытия зарубежной дочерней компании. Признание не производится в случае частичного возврата инвестиций в пользу материнской компании.	В РПБУ соответствующие указания по учету отсутствуют. На практике, как правило, используются методы ОПБУ США или МСФО.
Консолидация зарубежных подразделений	Метод консолидации не устанавливается, в результате чего используется «прямой» либо «поэтапный» метод. Согласно «прямому» методу каждая компания в рамках консолидированной группы непосредственно консолидируется в головную материнскую компанию без учета промежуточных материнских компаний. Выбор метода консолидации может оказать влияние на совокупную разницу от пересчета, отраженную в составе капитала на промежуточных уровнях, и, как следствие, на переклассификацию курсовых разниц такого рода в состав прибыли или убытка при выбытии промежуточного зарубежного подразделения.	Используется «поэтапный» метод, при котором каждая компания консолидируется в составе своей непосредственной материнской компании до тех пор, пока головная материнская компания не консолидирует финансовую отчетность всех компаний более низких уровней.	В РПБУ соответствующие указания по учету отсутствуют. На практике, как правило, используются методы ОПБУ США или МСФО.

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

В отношении вопросов, связанных с иностранными валютами, не осуществляются и не запланированы какие бы то ни было действия по конвергенции.

Налог на прибыль

Сходства

МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль» и СФУ 109 «Учет налога на прибыль» содержат указания в отношении учета налога на прибыль согласно МСФО и ОПБУ США соответственно. Оба стандарта требуют, чтобы компании учитывали как текущий налоговый эффект, так и ожидаемые будущие налоговые последствия событий, которые были признаны (то есть отложенные налоги), с использованием метода активов и обязательств. Более того, отложенные налоги по временным разницам, возникающим в отношении гудвила, не подлежащего вычету для налоговых целей, не учитываются согласно обоим методам, а налоговый эффект от статей, учитываемых непосредственно в составе капитала в течение текущего года, также относится непосредственно на капитал. И, наконец, ни один из стандартов не разрешает дисконтирование отложенных налогов. В РПБУ учет налога на прибыль организаций регулируется ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», положения которого существенно отличаются от требований соответствующих стандартов в МСФО и ОПБУ США.

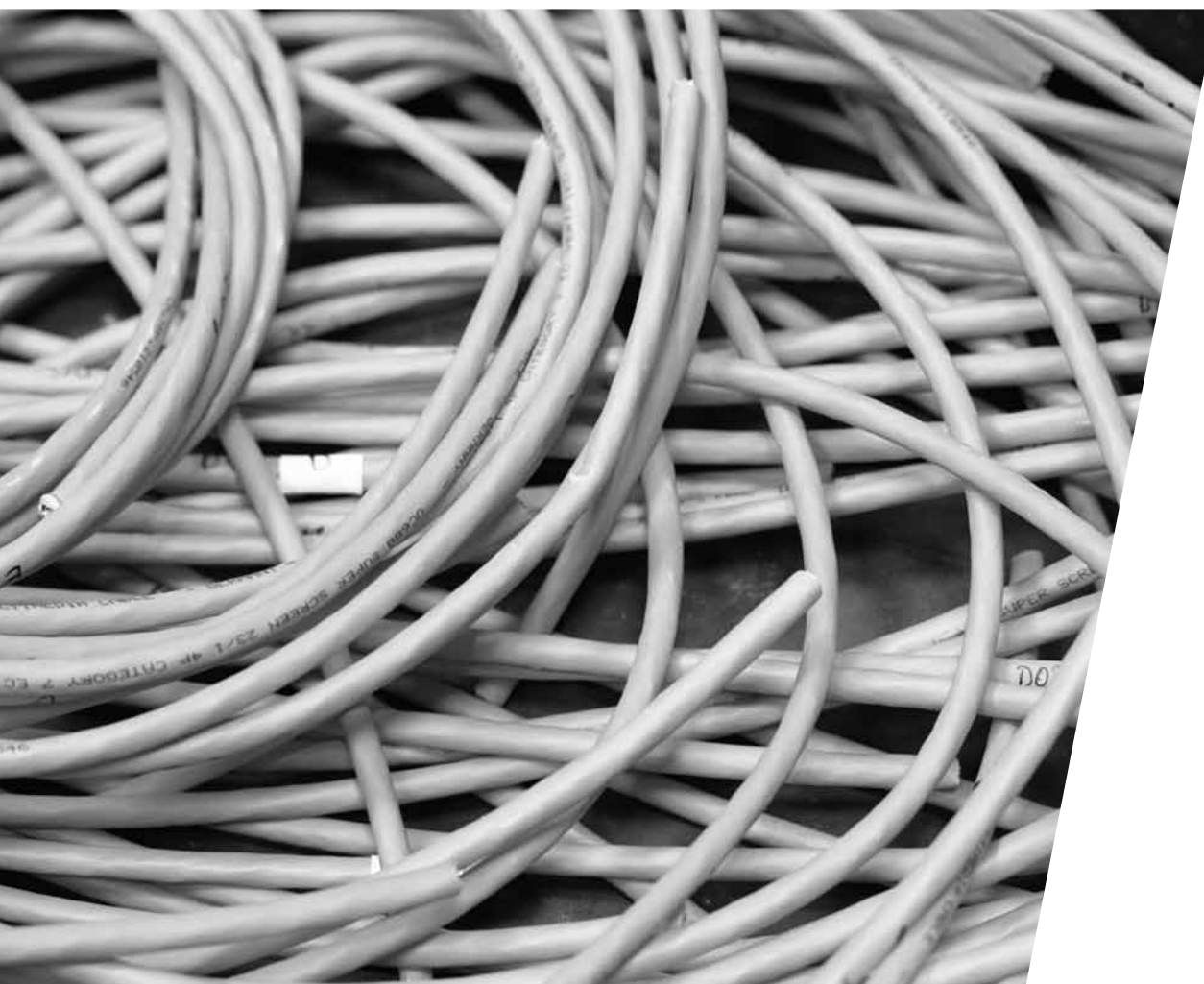
Существенные различия и конвергенция

В марте 2009 года Совет по МСФО опубликовал проект стандарта, предназначенного для замены МСФО (IAS) 12, в котором устраняются определенные различия, существующие в настоящий момент между ОПБУ США и МСФО. В таблице ниже отмечены существенные различия в текстах текущих документов, а также методы учета, предложенные в проекте стандарта Совета по МСФО. Несмотря на то что первоначально ССФУ участвовал в разработке этого проекта, он решил приостановить свою работу по нему до того момента, пока Совет по МСФО не опубликует свой проект документа по предлагаемой замене МСФО (IAS) 12 для широкого обсуждения. Ожидается, что ССФУ обратится к профессиональному сообществу в США с просьбой прокомментировать предлагаемую Советом по МСФО модель по замене МСФО (IAS) 12, после чего примет решение, работать ли ему над проектом по полному устранению различий в учете налога на прибыль путем принятия пересмотренной редакции МСФО (IAS) 12.

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Налоговая база	Налоговая база, как правило, представляет собой сумму, вычитаемую в целях налогообложения или облагаемую налогом. Определение налоговой базы зависит от того, каким образом руководство намеревается погасить или возмещать балансовую стоимость.	Налоговая база является вопросом факта согласно налоговому законодательству. В отношении большинства активов и обязательств разногласий по вопросу о данной сумме не возникает; тем не менее в случае наличия неопределенности, она рассчитывается в соответствии с FIN 48 «Учет неопределенности в налоге на прибыль».	Налоговая база, как правило, представляет собой сумму, облагаемую налогом или вычитаемую в целях налогообложения в соответствии с Налоговым кодексом.
Неопределенные налоговые позиции	Особые указания отсутствуют; согласно МСФО (IAS) 12 налоговые активы и обязательства должны оцениваться в сумме ожидаемой выплаты. В действительности зачастую используются принципы МСФО (IAS) 37 в отношении признания резервов и раскрытия информации об условных обязательствах. В отношении рассмотрения в ходе анализа риска необнаружения ошибки на практике наблюдается разнообразие подходов.	FIN 48 требует применения двухэтапного процесса, в котором разделяются признание и оценка. Налоговая выгода признается, когда она «скорее будет получена, чем нет», на основе технических характеристик соответствующей позиции. Сумма подлежащей признанию выгоды основывается на максимальной сумме налоговой выгоды, вероятность реализации которой при конечном погашении - более 50%. Риск необнаружения ошибки исключается из рассмотрения в ходе анализа.	Особые указания отсутствуют; налоговые активы (обязательства) должны оцениваться в сумме ожидаемой выплаты. В действительности должны применяться принципы ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» в отношении признания резервов и условных обязательств.
Исключение в отношении первоначального признания	Отложенный налог, возникающий при первоначальном признании актива или обязательства, не признается, если он возник не в результате объединения бизнеса, и в ходе сделки, не оказывающей влияния ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль на момент ее осуществления (к примеру, приобретение активов, не подлежащих вычету для целей налогообложения).	Подобное исключение в отношении непризнания отложенного налога для определенных активов или обязательств отсутствует.	В РПБУ соответствующие указания по учету отсутствуют.
Признание отложенных налоговых активов	Суммы признаются лишь в размере, в котором вероятно (это аналогично утверждению «скорее да, чем нет», согласно ОПБУ США), что они будут реализованы.	Признаются в полном объеме (за исключением определенных разниц, не входящих в состав налоговой базы), однако оценочный резерв снижает актив до суммы, которая скорее будет реализована, чем нет.	Суммы признаются, если их реализация является вероятной (без указания уровня).

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Классификация отложенных налоговых активов и обязательств в балансе	Все суммы классифицируются в балансе как внеоборотные/долгосрочные.	Необходима классификация на оборотные/краткосрочные и внеоборотные/долгосрочные на основе характера соответствующего актива или обязательства.	Все суммы классифицируются в балансе как внеоборотные/долгосрочные.
Признание отложенных налоговых обязательств по инвестициям в дочерние компании или совместные предприятия (обычно упоминаемых как разницы, не входящие в состав налоговой базы)	Требуется признание, за исключением случаев, когда компания, предоставляющая отчетность, контролирует сроки восстановления временной разницы и вероятно («скорее да, чем нет»), что восстановление разницы не произойдет в обозримом будущем.	Признание не требуется в случае инвестиций в зарубежную дочернюю компанию или совместное предприятие, имеющее статус юридического лица, которые по своей сути являются постоянными. Исключением являются случаи, когда очевидно, что разница будет восстановлена в обозримом будущем.	В РПБУ соответствующие указания отсутствуют. Практика показывает, что временные разницы такого рода в соответствии с РПБУ не признаются.
Налоги на перевод между компаниями активов, которые остаются в рамках консолидированной группы	Требуют признания уплаченного налога на прибыль по сделкам между компаниями группы как понесенного и позволяют признавать отложенный налог по разницам между налоговыми базами переданных между компаниями или налоговыми юрисдикциями активов, остающихся в рамках консолидированной группы.	Требуют, чтобы уплаченный налог на прибыль по сделкам между компаниями группы относился на будущий период, и запрещают признание отложенного налога по разницам между налоговыми базами переданных между компаниями или налоговыми юрисдикциями активов, остающихся в рамках консолидированной группы.	В РПБУ соответствующие указания по учету отсутствуют.

Другие различия включают в себя: (i) распределение последующих изменений в отложенных налогах между компонентами прибыли или убытка или капитала, (ii) расчет отложенного налога на зарубежные немонетарные активы и обязательства в случаях, когда местная валюта компании отличается от ее функциональной валюты, и (iii) ставку налога, применяемую в отношении распределенной или нераспределенной прибыли.



Резервы и условные обязательства

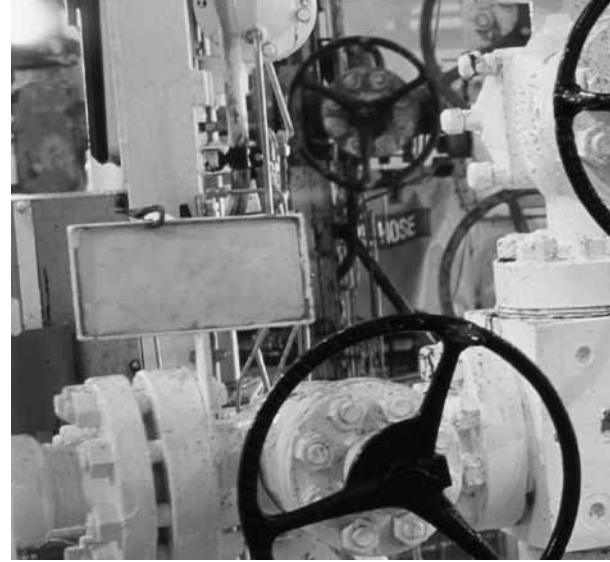
Сходства

Несмотря на то что существуют значительные различия между требованиями МСФО, ОПБУ США и РПБУ, общие критерии признания резервов являются схожими. К примеру, МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» и ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» являются источником общих указаний в отношении критериев признания и оценки резервов и условных активов (обязательств). Несмотря на то что в ОПБУ США отсутствует равнозначный единый стандарт, СФУ 5 «Учет условных активов и обязательств» и ряд других стандартов рассматривают отдельные типы резервов и условных активов или обязательств (например, СФУ 143 рассматривает обязательства по выбытию активов, а СФУ 146 касается деятельности по прекращению бизнеса и выбытию). Кроме того, указания, содержащиеся в двух Концептуальных положениях ОПБУ США (CON 5 «Признание

и оценка в финансовой отчетности коммерческих предприятий» и CON 6 «Элементы финансовой отчетности»), аналогичны критериям признания, установленным в МСФО (IAS) 37. Все три системы стандартов требуют признания убытка на основе вероятности его возникновения, хотя определение вероятности отличается в МСФО (где вероятный определяется как «скорее да, чем нет»), ОПБУ США (где используется термин «вероятный») и РПБУ (где вероятный интерпретируется как «с очень высокой или высокой вероятностью»). Все три системы запрещают признание резервов в отношении затрат, связанных с будущей операционной деятельностью. Далее все три системы стандартов требуют, чтобы информация об условном обязательстве, для которого не выполняется условие соответствия критериям признания, но вероятность наступления которого более чем мала, раскрывалась в примечаниях к финансовой отчетности.

Существенные различия

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Дисконтирование резервов	Резервы должны учитываться по оценочной стоимости погашения или передачи обязательства с учетом временной стоимости денег. Используемая ставка дисконтирования должна представлять собой «ставку до налогообложения, которая отражает текущие рыночные оценки временной стоимости денег и рисков, характерных для данного обязательства».	Резервы могут быть дисконтированы лишь в случае, когда сумма обязательства и время осуществления выплат установлены или могут быть надежно определены либо когда обязательство представляет собой обязательство по справедливой стоимости (к примеру, обязательство по выбытию активов согласно СФУ 143). Используемая ставка дисконтирования зависит от характера резерва и может отличаться от используемой согласно МСФО. Однако в тех случаях, когда резерв оценивается по справедливой стоимости, временная стоимость денег и риски, характерные для конкретного обязательства, должны приниматься во внимание.	Резервы должны учитываться по оценочной стоимости погашения или передачи обязательства с учетом временной стоимости денег.
Оценка резервов – диапазон возможных результатов	Должна начисляться сумма наилучшей оценки обязательства. В случае большого числа оцениваемых статей, таких как затраты на гарантийное обслуживание, наилучшая оценка, как правило, представляет собой ожидаемую стоимость, однако также может использоваться среднее значение диапазона, если вероятность любого события в рамках непрерывного диапазона одинакова. Наилучшей оценкой единичного обязательства может быть наиболее вероятный результат, однако при этом должны учитываться другие возможные результаты.	Должен начисляться наиболее вероятный результат из диапазона возможных. Если ни один результат не является более вероятным по сравнению с другими, должна начисляться минимальная сумма из возможных результатов.	Должна начисляться сумма наилучшей оценки обязательства. В случае большого числа оцениваемых статей, таких как затраты на гарантийное обслуживание, наилучшая оценка, как правило, представляет собой ожидаемую стоимость, однако также может использоваться среднее значение диапазона, если вероятность любого результата в рамках непрерывного диапазона одинакова. Наилучшей оценкой единичного обязательства может быть наиболее вероятный результат, однако при этом должны учитываться другие возможные результаты.



	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Затраты на реструктуризацию	После того как руководство в явной форме приняло обязательство (юридическое или вытекающее из практики) действовать в соответствии с детальным планом по реструктуризации, вступают в силу общие положения МСФО (IAS) 37. Затраты обычно признаются несколько ранее, чем это происходит в соответствии с ОПБУ США, поскольку основное внимание в МСФО (IAS) 37 сосредоточено на плане реструктуризации в целом, а не на отдельных компонентах затрат по плану.	Согласно СФУ 146 после того, как руководство приняло обязательство действовать в соответствии с детальным планом по реструктуризации, каждый тип затрат рассматривается с целью определения момента их признания. Затраты, связанные с принудительным увольнением сотрудников, признаются в течение периода будущей трудовой деятельности либо немедленно - в случае отсутствия такового. Прочие затраты, связанные с выбытием, относятся на расходы в момент, когда они были понесены.	В РПБУ конкретные указания по учету затрат на реструктуризацию отсутствуют, однако подобные затраты входят в сферу применения общих требований ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности».
Раскрытие информации об условном обязательстве	Допускается неполное раскрытие информации в случае, когда может быть нанесен вред интересам компании в споре со второй стороной условного обязательства.	Положение о допустимости неполного раскрытия информации, аналогичное предусмотренному в МСФО, отсутствует.	Допускается неполное раскрытие информации в случае, когда может быть нанесен вред интересам компании в споре со второй стороной условного обязательства.

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

Как Совет по СФУ, так и Совет по МСФО в данный момент включили в свои рабочие программы вопросы, связанные с данной темой. Предварительный проект поправок в МСФО (IAS) 37 был выпущен в 2005 году, окончательная редакция стандарта ожидается не ранее 2010 года. Совет по МСФО выразил намерение провести в рамках данного проекта конвергенцию с ОПБУ США в сфере учета затрат на реструктуризацию. В июне 2008 года ССФУ опубликовал предложенные поправки к требованиям СФУ 5 в отношении раскрытия информации. Многие из предложенных изменений соответствуют текущим требованиям к раскрытию информации согласно МСФО (IAS) 37. Публикация окончательной редакции стандарта ожидается в 2009 году.



Признание выручки

Сходства

Признание выручки согласно всем трем системам стандартов привязано к завершению процесса получения прибыли и реализации активов по завершении данного процесса, и в случае РПБУ форме уделяется большее внимание, нежели содержанию. Согласно МСФО (IAS) 18 «Выручка» выручка определяется как «валовый приток экономических выгод в течение отчетного периода, возникший в ходе обычной деятельности компании и приводящий к приросту капитала, не связанному с взносами от лиц, участвующих в ее капитале». Согласно ОПБУ США выручка представляет собой фактический или ожидаемый приток денежных средств, произошедший или ожидаемый вследствие непрерывной основной деятельности компании. Согласно обеим системам стандартов выручка признается только в случае соблюдения двух условий: она является реализованной (или реализуемой), и она заработана. В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» выручка признается только в случае передачи права собственности. В конечном счете, три системы стандартов основывают признание выручки на передаче рисков и пытаются определить момент завершения процесса получения прибыли. Все три системы стандартов содержат критерии признания выручки, которые хоть и не являются идентичными, схожи между собой. Например, согласно МСФО одним из критериев признания является то, что сумма выручки может быть надежно оценена, в то время как ОПБУ США требуют, чтобы сумма вознаграждения, подлежащего получению от покупателя, была установлена или могла быть определена.

Существенные различия

Несмотря на сходства, различия при признании выручки могут иметь место в результате различных уровней детализации требований в трех системах стандартов. ОПБУ США содержат большое число указаний, которые могут носить ярко выраженный предписывающий характер и зачастую применяются лишь в отношении сделок, специфических для определенной отрасли. К примеру, в ОПБУ США существуют отдельные правила, касающиеся признания выручки от продажи программного обеспечения и продажи недвижимости, в то время как в рамках МСФО или РПБУ подобные указания отсутствуют. Также подробные правила согласно ОПБУ США зачастую содержат исключения в отношении определенных типов сделок. Более того, публичные компании в США должны следовать дополнительным указаниям Комиссии по ценным бумагам и биржам. В рамках МСФО и РПБУ, напротив, существуют только стандарты сами по себе (МСФО (IAS) 18 и ПБУ 9/99), которые содержат общие принципы и иллюстративные примеры определенных сделок. Ниже приводятся основные различия трех систем стандартов в признании выручки, за исключением различий, характерных лишь для определенных отраслей.

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Продажа товаров	Выручка признается только в случае, если произошла передача рисков и выгод, связанных с владением; покупатель получил контроль над поставленными товарами; величина выручки может быть надежно оценена, а также является вероятным поступление в компанию соответствующих экономических выгод.	Публичные компании обязаны соблюдать SAB 104 «Признание выручки», согласно которому должны выполняться следующие условия: поставка была осуществлена (риски и выгоды, связанные с владением, были переданы), имеются убедительные свидетельства осуществления продажи, сумма вознаграждения зафиксирована или может быть определена, и при этом имеется обоснованная уверенность, что причитающиеся средства будут получены.	Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий: а) Организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом. б) Сумма выручки может быть определена. в) Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива. г) Право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю, или работа принята заказчиком (услуга оказана). д) Расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены. Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.
Оказание услуг	Выручка может быть признана в соответствии с методом учета долгосрочных договоров, согласно которому она признается на основе процента завершения при условии, что суммы выручки и затрат могут быть надежно оценены и получение компанией экономических выгод является вероятным.	Определенные типы выручки, в основном связанные с услугами, проданными вместе с программным обеспечением, особо рассматриваются в ОПБУ США. Все прочие виды выручки, полученные в результате оказания услуг, должны учитываться согласно SAB 104. Применение метода учета долгосрочных контрактов (SOP 81-1 «Учет выполнения договоров подряда и определенных типов договоров на производство») для услуг, не связанных со строительством, не разрешается.	Аналогично признанию выручки от продажи товаров, за исключением признания выручки от предоставления организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности и от участия в уставных капиталах других организаций, для которых должны быть одновременно соблюдены условия, определенные в подпунктах «а», «б» и «в», предусмотренные для признания выручки от продажи товаров и услуг.
Многокомпонентные сделки	МСФО (IAS) 18 требует признания выручки по компоненту сделки, если данный компонент сам по себе обладает коммерческим содержанием, в противном случае отдельные компоненты должны объединяться и учитываться как единая сделка. МСФО (IAS) 18 не содержит конкретных критериев, которые должны использоваться при определении соответствующего порядка учета.	Необходимо соблюдение определенных критериев для того, чтобы каждый компонент считался отдельной единицей учета: поставленные компоненты должны обладать независимой ценностью, а по непоставленным компонентам должны существовать надежные и объективные свидетельства справедливой стоимости. Если данные критерии соблюдаются, выручка по каждому компоненту сделки может быть признана по завершении соответствующего компонента.	В РПБУ соответствующие указания по учету отсутствуют, однако на практике общие критерии признания выручки применяются в отношении каждого компонента сделки на основе цен, указанных в договоре.

МСФО	ОПБУ США	РПБУ	
Получение дебиторской задолженности с отсрочкой	Считается финансовым соглашением. Сумма выручки, которая будет признана, определяется путем дисконтирования всех будущих поступлений с использованием вмененной процентной ставки.	Дисконтирование до текущей стоимости требуется лишь в ограниченном числе ситуаций.	Дисконтирование не разрешается.
Договоры на строительство	<p>Договоры на строительство учитываются поэтапным методом при соблюдении определенных критериев. В противном случае признание выручки ограничивается возмещаемыми затратами, которые были понесены. Применение метода заверщенного договора не допускается.</p> <p>Договоры на строительство объединяются или сегментируются при соблюдении определенных критериев. Критерии объединения/сегментирования договоров согласно МСФО отличаются от соответствующих критериев согласно ОПБУ США.</p>	<p>Договоры на строительство учитываются поэтапным методом при соблюдении определенных критериев. В противном случае используется метод заверщенного договора.</p> <p>Компании вправе, но не обязаны объединять или сегментировать договоры на строительство при соблюдении определенных критериев.</p>	<p>В ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» описаны два метода признания выручки по договорам на строительство: поэтапный метод и метод заверщенного договора.</p> <p>Применение поэтапного метода допускается, если сумма расходов и объем выполненных работ поддаются обоснованной оценке. В противном случае компания применяет метод заверщенного договора.</p>

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

В настоящий момент Совет по МСФО и Совет по СФУ проводят совместный проект по разработке концепции признания выручки и стандарта на основе данной концепции. На сегодняшний день Советы сосредоточили свое внимание на модели признания выручки на основе активов и обязательств. Документ для обсуждения «Предварительная точка зрения на признание выручки в договорах с клиентами» был опубликован в декабре 2008 года. В нем рассматривается метод признания выручки на основании договора согласно модели клиентского вознаграждения. В этой модели внимание уделяется активу или обязательству, возникающему в результате подлежащего судебной защите договора с клиентом. В рамках модели клиентского вознаграждения происходит распределение клиентского вознаграждения по договорным обязательствам исполнения на пропорциональной основе, и выручка признается лишь после выполнения соответствующего обязательства исполнения.

Новое в РПБУ

Министерство финансов РФ разработало проект изменений и поправок к существующему ПБУ 9/99 «Доходы организации» в отношении признания выручки по производственному циклу, превышающему 1 год. Новый ПБУ будет способствовать сближению подходов к признанию выручки в соответствии с РПБУ с МСФО. Однако дата публикации новой редакции ПБУ 9/99 еще не определена.

Выплаты, основанные на акциях

Сходства

Указания в отношении выплат, основанных на акциях, содержащиеся в МСФО (IFRS) 2 и СФУ 123 (в новой редакции) (оба стандарта называются «*Выплаты, основанные на акциях*»), по большей части схожи. Оба стандарта требуют применения метода учета по справедливой стоимости при учете соглашений о выплатах, основанных на акциях, по которым компания (а) приобретает товары или услуги в обмен на выпуск опционов на акции или иные долевыми инструментами (называемые в данном руководстве «акциями») либо (б) принимает на себя обязательства, которые или основаны, хотя бы частично, на цене ее акций, или для погашения которых может потребоваться предоставить акции компании. Согласно обеим системам стандартов данные указания относятся к сделкам как с сотрудниками компании, так и с третьими лицами и применяются в отношении всех компаний. И МСФО (IFRS) 2, и СФУ 123 (в пересмотренной редакции) определяют справедливую стоимость сделки как сумму, за которую актив или обязательство могли бы быть приобретены или проданы в ходе текущей сделки между сторонами, желающими совершить такую сделку. Далее обе системы стандартов требуют, чтобы, если применимо, справедливая стоимость акций

определялась на основе рыночной цены (если таковая имеется) либо оценивалась с использованием модели оценки опционов. В редких случаях, когда справедливая стоимость не может быть определена, оба стандарта разрешают использование внутренней стоимости. Более того, методы учета изменений и исполнения выплат, основанных на акциях, в большинстве случаев аналогичны согласно обеим системам стандартов. И, наконец, обе системы стандартов требуют раскрытия в финансовой отчетности аналогичной информации, которая была бы достаточной для того, чтобы инвесторы могли оценить типы и масштаб выплат, основанных на акциях, которые осуществляет компания.

В РПБУ отсутствуют соответствующие указания по учету выплат, основанных на акциях, и на практике существуют различные подходы к учету. Выплаты, основанные на акциях, признаются при их осуществлении или при соблюдении критериев признания обязательства и могут быть оценены по рыночной стоимости для компаний, акции которых обращаются на бирже, по балансовой стоимости для компаний, не имеющих акции, обращающиеся на бирже, или же по ценам, предусмотренным в договоре.

Существенные различия

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Сделки с лицами, не являющимися сотрудниками компании	<p>Справедливая стоимость сделки должна основываться на стоимости полученных товаров или услуг. Только в том случае, когда справедливая стоимость товаров и услуг не может быть надежно определена, может использоваться справедливая стоимость долевыми инструментами.</p> <p>Датой оценки является дата получения компанией товаров или дата оказания контрагентом по сделке услуг. Концепция обязательства исполнения не применяется.</p>	<p>Для расчета стоимости сделки используется справедливая стоимость либо (1) полученных товаров или услуг, либо (2) долевыми инструментами, в зависимости от того, какой из показателей более надежен.</p> <p>В случае использования справедливой стоимости долевыми инструментами EITF 96 18 «Учет долевыми инструментами, выпускаемых с целью приобретения их лицами, не являющимися сотрудниками компании, либо в связи с продажами, товарами или услугами» требует проведения оценки по состоянию на более раннюю дату из (1) даты, на которую контрагент по договору берет на себя обязательства по выполнению, либо (2) даты, на которую контрагент по договору выполняет обязательство.</p>	<p>В РПБУ соответствующие указания по учету отсутствуют, однако на практике стоимость сделки может быть определена по рыночной стоимости для компаний, акции которых обращаются на бирже, балансовой стоимости для компаний, акции которых не обращаются на бирже, или по договорным ценам.</p> <p>Датой оценки является дата возникновения обязательства и выполнения критериев для его признания.</p>
Оценка и признание расходов – вознаграждения с условием поэтапного наделения правами	<p>Затраты на вознаграждения признаются ускоренным методом – каждый отдельный транш должен оцениваться независимо от других.</p>	<p>Компании имеют право выбора варианта учетной политики для признания соответствующих затрат по вознаграждениям, предусматривающим только условия прекращения работы, то есть признают их либо равномерно, либо ускоренным методом, вне зависимости от того, оценивается ли справедливая стоимость вознаграждения на основе вознаграждения в целом или исходя из каждого отдельного транша.</p>	<p>В РПБУ соответствующие указания по учету отсутствуют, однако на практике оценка и признание происходят при исполнении соответствующих обязательств.</p>
Условия, предусматривающие выкуп долевыми инструментами по усмотрению сотрудников	<p>Требуется классификация в качестве обязательства (не существует условия шестимесячного периода владения).</p>	<p>Не требуют классификации в качестве обязательства, если сотрудник несет риски и выгоды, связанные с участием в капитале, на протяжении как минимум шести месяцев с даты выпуска долевого инструмента или наделения правами на него.</p>	<p>В РПБУ соответствующие указания по учету отсутствуют, однако на практике оценка и признание происходят при исполнении.</p>



	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Отложенные налоги	<p>Рассчитываются на основе предполагаемого налогового вычета, определяемого на каждую отчетную дату (к примеру, внутренняя стоимость). Если налоговый вычет превышает сумму совокупных расходов на вознаграждение, отложенный налог на сумму превышения относится в состав капитала. Если налоговый вычет меньше или равен совокупным расходам на вознаграждение, отложенный налог учитывается в составе прибыли или убытка.</p>	<p>Рассчитываются на основе совокупных признанных расходов согласно ОПБУ, уменьшенных или увеличенных при реализации налоговой выгоды.</p> <p>Если налоговая выгода превышает отложенный налоговый актив, сумма превышения («непредвиденная выгода») относится непосредственно в состав капитала. Если же налоговая выгода оказывается меньше отложенного налогового актива, образующаяся разница признается в составе капитала в пределах сумм непредвиденной выгоды в прошлом, а затем в составе расходов по налогу.</p>	<p>В РПБУ соответствующие указания по учету отсутствуют, однако на практике признание происходит в редких случаях.</p>
Изменение условий надления правами, выполнение которых не представляется вероятным	<p>Вероятность выполнения условий надления правами до и после изменения условий во внимание не принимается. Расходы по вознаграждению представляют собой справедливую стоимость вознаграждения на дату его предоставления, увеличенную на приростную справедливую стоимость на дату изменения условий.</p>	<p>Если положения соглашения о предоставлении вознаграждения изменяются таким образом, что условия прекращения работы или достижения определенных показателей деятельности, выполнение которых первоначально не представлялось вероятным, теперь могут быть выполнены, то расходы по вознаграждениям основываются на справедливой стоимости измененного вознаграждения на дату его изменения. Справедливая стоимость первоначального вознаграждения на дату его предоставления не признается.</p>	<p>В РПБУ соответствующие указания по учету отсутствуют.</p>

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

В настоящее время Советами не запланированы и не предпринимаются какие-либо значительные действия по конвергенции учета выплат, основанных на акциях.

Вознаграждения сотрудникам, за исключением выплат, основанных на акциях

Сходства

В ОПБУ США учет вознаграждений работникам регулируется рядом стандартов. Среди них можно указать СФУ 87 «Учет пенсий работодателем», СФУ 88 «Учет работодателем окончательных расчетов и секвестров по пенсионным планам с установленными выплатами, а также выходных пособий», СФУ 106 «Учет работодателем вознаграждений, предоставляемых после прекращения трудовых отношений, иных, чем пенсии», СФУ 112 «Учет работодателем вознаграждений по окончании трудовой деятельности», СФУ 132 «Раскрытие работодателем информации о пенсиях и прочих вознаграждениях по окончании трудовой деятельности» (в пересмотренной редакции) и СФУ 158 «Учет работодателем пенсионных планов с установленными выплатами и прочих пенсионных планов». Согласно МСФО основным источником указаний в отношении вознаграждений сотрудникам за исключением выплат, основанных на акциях, служит МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам». Согласно обеим системам стандартов периодические расходы по выплатам по окончании трудовой деятельности по планам с установленными взносами состоят из взносов, подлежащих уплате

работодателем в каждом периоде. Значительные сходства прослеживаются также в учете планов с установленными выплатами. Обязательство по установленным выплатам представляет собой приведенную стоимость будущих выплат, начисленных работникам за услуги, оказанные ими по состоянию на текущую дату, на основе актуарных методов расчета. Также и ОПБУ США, и МСФО обеспечивают определенные механизмы сглаживания при расчете пенсионных расходов, признаваемых в отчетном периоде.

В РПБУ указания по учету вознаграждений работникам, отличным от выплат, основанных на акциях, отсутствуют, однако на практике пенсионные обязательства возникают вследствие принятия компанией юридических обязательств по их выплате. Следовательно, расходы признаются при возникновении обязательства и выполнении критериев признания обязательства. В РПБУ отсутствует руководство, в котором разграничиваются планы с установленными выплатами и планы с установленными взносами. Как правило, все пенсионные схемы считаются планами с установленными взносами (в терминах МСФО).

Существенные различия

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Актуарный метод, используемый в отношении планов с установленными выплатами	Во всех случаях требуется применение метода прогнозируемой условной единицы.	Требуется применение различных методов в зависимости от характеристик расчета вознаграждений по плану.	Сумма списывается на расходы по мере возникновения. Следовательно, актуарные методы не применяются.
Оценка активов плана с установленными выплатами	Оцениваются по справедливой стоимости по состоянию на отчетную дату.	Оцениваются по так называемой «стоимости, связанной с рынком» (которая представляет собой либо справедливую стоимость, либо расчетную стоимость, которая сглаживает эффект краткосрочных рыночных колебаний на основе информации за пять лет), определенную в течение трех месяцев с отчетной даты. (Примечание: для отчетных периодов, заканчивающихся после 15 декабря 2008 года, оценка должна проводиться по состоянию на отчетную дату).	Не применяется.
Метод учета актуарных доходов и расходов в составе пенсионных расходов за год	Могут признаваться в отчете о прибылях и убытках в момент, когда они были понесены, либо относиться на будущий период посредством метода коридора. При немедленном признании компания вправе выбрать, представлять ли их в отчете о прибылях и убытках либо в отчете о признанных доходах и расходах.	Могут признаваться в отчете о прибылях и убытках в момент, когда они были понесены, либо относиться на будущий период посредством метода коридора или другого рационального метода, используемого последовательно от периода к периоду.	Не применяется.
Амортизация отложенных актуарных доходов и расходов	В течение среднего оставшегося периода занятости сотрудника в компании (незамедлительно в случае неработающих сотрудников).	В течение среднего оставшегося периода занятости в компании действующих сотрудников либо, в случае неработающих сотрудников – в течение ожидаемого срока дожития этих участников плана.	Не применяется.
Амортизация стоимости прошлых услуг	В течение среднего оставшегося периода занятости сотрудника в компании; незамедлительное признание, если условия надления правами уже выполнены.	В течение будущих периодов занятости сотрудников в компании либо в случае неработающих сотрудников – в течение ожидаемого срока дожития этих участников плана.	Не применяется.

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Признание в балансе актива или обязательства по плану	<p>В балансе должно признаваться обязательство, равное приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам плюс (минус) непризнанные актуарные доходы (расходы), минус непризнанная стоимость прошлых услуг, минус справедливая стоимость активов плана. (Примечание: если полученный результат будет отрицательным, полученный актив становится предметом «проверки на предельную величину актива по плану с установленными выплатами»).</p> <p>Классификация соответствующего актива или обязательства в балансе в МСФО (IAS) 19 не рассматривается.</p>	<p>В балансе должен признаваться статус избыточного/недостаточного финансирования плана, определяемый как разность между справедливой стоимостью активов плана и обязательством по выплатам. Обязательство по выплатам является обязательством по выплате пенсий в случае пенсионных планов и обязательством по накопительным выплатам по окончании трудовой деятельности в случае иных планов выплат по окончании трудовой деятельности.</p> <p>Активы плана или их часть не могут быть классифицированы в качестве оборотных; в то же время краткосрочная часть чистого обязательства по выплатам по окончании трудовой деятельности представляет собой сумму, уплата которой ожидается в течение следующих 12 месяцев.</p>	Не применяется.
Окончательные расчеты и секвестры	Доходы или расходы, возникающие в результате проведения окончательных расчетов по плану или секвестров, признаются в момент их возникновения.	Доходы или расходы, возникающие в результате проведения окончательных расчетов, признаются при погашении обязательства. Расходы по секвестрам признаются, если проведение секвестра является вероятным, в то время как доходы по секвестрам признаются только в момент его проведения.	Не применяется.
Совместные пенсионные планы за счет нескольких работодателей	План учитывается либо как план с установленными взносами, либо как план с установленными выплатами в зависимости от условий (договорных и вытекающих из практики) плана. Если план представляет собой план с установленными выплатами, должна учитываться пропорциональная доля плана по аналогии с любым другим планом с установленными выплатами, за исключением случаев, когда доступная информация является недостаточной.	Учитываются так же, как планы с установленными взносами.	Не применяется.
Вознаграждения по окончании трудовой деятельности, не являющиеся пенсиями	Применяются положения МСФО (IAS) 19.	Используются указания в СФУ 106 и СФУ 158. Требования по оценке аналогичны требованиям в отношении пенсионных планов, за исключением того, что обязательство основывается на обязательстве по накопленным выплатам по окончании трудовой деятельности, а не на обязательстве по ожидаемым вознаграждениям.	В РПБУ соответствующие указания по учету отсутствуют. Затраты на вознаграждения по окончании трудовой деятельности, как правило, признаются при возникновении обязательства по договору.

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

ССФУ и Совет по МСФО достигли соглашения о проведении долгосрочного проекта по конвергенции, который значительным образом изменит учет вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Ожидается, что в рамках данного проекта будут рассмотрены многие из вопросов в отношении текущей модели учета, такие как механизмы сглаживания и отнесения на будущие периоды. В качестве первого шага в рамках своего проекта в марте 2008 года Совет по МСФО опубликовал документ для обсуждения, в котором рассматривается ограниченный круг вопросов в этой сфере. Совет по МСФО планирует опубликовать проект стандарта в 2009 году.

Сегментная отчетность

Сходства

В настоящий момент требования в отношении сегментной отчетности, содержащиеся в МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты», СФУ 131 «Раскрытие информации о сегментах предприятия и связанная информация» и ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», применяются к компаниям, которые обязаны публично представлять финансовую отчетность и основаны на «управленче-

ском подходе» к определению отчетных сегментов. Положения МСФО и ОПБУ США в значительной степени соответствуют друг другу, и между двумя системами существует лишь ограниченный круг отличий. Положения РПБУ, относящиеся к определению сегментов, их оценке и раскрытию информации по ним, аналогичны положениям ныне замененного МСФО (IAS) 14.

Существенные различия

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Определение сегментов	Все компании определяют сегменты на основе управленческого подхода вне зависимости от формы организации.	Компании, организованные по матричному принципу (то есть бизнес-компоненты управляются более чем одним способом, и исполнительный орган, ответственный за принятие операционных решений, просматривает всю предоставляемую информацию), должны определять сегменты на основе продуктов и услуг.	Руководство должно определить как операционные, так и географические сегменты. Под операционным сегментом понимается часть деятельности организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы, оказанию определенной услуги или однородных групп товаров, работ, услуг, подверженная рискам и получению прибылей, которые отличны от рисков и прибылей по другим товарам, работам, услугам или однородным группам товаров, работ, услуг. Под географическим сегментом понимается часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе деятельности организации, подверженная рискам и получению прибылей, которые отличны от рисков и прибылей, имеющих место в других географических регионах деятельности организации.
Требования в отношении раскрытия информации	Если информация об обязательствах сегментов регулярно предоставляется исполнительному органу, ответственному за принятие операционных решений, такая информация должна раскрываться.	От компаний не требуется раскрытия информации об обязательствах сегментов, даже если такая информация предоставляется исполнительному органу, ответственному за принятие операционных решений.	При формировании бухгалтерской отчетности раскрытие информации по отчетным сегментам осуществляется посредством представления определенного перечня показателей, при этом выделяется первичная и вторичная информация по сегментам, что в целом соответствует требованиям замененного МСФО (IAS) 14.

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

В настоящий момент дальнейших шагов по конвергенции не запланировано.

Прибыль на акцию

Сходства

Компании, обыкновенные акции которых торгуются на открытых рынках либо которые находятся в процессе выпуска таких акций для торгов на открытых рынках, должны раскрывать информацию о прибыли на акцию согласно МСФО (IAS) 33 и СФУ 128 (оба стандарта называются «Прибыль на акцию» и в сущности содержат аналогичные требования). В частности, оба стандарта требуют представления базовой и разводненной прибыли на акцию непосредственно в отчете о прибылях и убытках. Кроме того, как в МСФО (IAS) 33, так и в СФУ 128 используется метод собственных выкупленных акций для определения влияния опционов на акции и warrants при расчете разводненной прибыли

на акцию. Таким образом, в обоих стандартах используются схожие методы расчета прибыли на акцию, хотя имеется несколько различий при детальном применении. Согласно ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» все организации, представляющие отчетность, должны раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию. Детальные требования к расчету этого показателя, включая порядок расчета показателей базовой и разводненной прибыли на акцию, содержатся в «Методических рекомендациях по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию», утвержденных Приказом Министерства финансов РФ.

Существенные различия

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Договоры, расчет по которым может быть произведен посредством предоставления либо акций, либо денежных средств	Предполагается, что договоры такого рода всегда погашаются посредством акций.	Предполагается, что договоры такого рода будут погашены путем предоставления акций, если отсутствуют свидетельства обратного.	При определении разводненной прибыли (убытка) на акцию значения базовой прибыли и средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используемые в отчетном периоде при расчете базовой прибыли на акцию, корректируются на соответствующие суммы возможного прироста указанных значений в связи с конвертацией в обыкновенные акции всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества и исполнения договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости.
Расчет разводненной прибыли на акцию с начала года до настоящего момента в отношении опционов и warrants (с использованием метода собственных выкупленных акций) и условно выпускаемых акций	Количество добавочных акций рассчитывается, как если бы весь период с начала года до настоящего момента представлял собой «отчетный период» (то есть значения за текущий период и каждый предшествующий ему период не усредняются).	Количество добавочных акций рассчитывается с использованием средневзвешенного количества добавочных акций, включенных в квартальные расчеты с начала года до настоящего момента.	В РПБУ конкретные указания по данному вопросу отсутствуют.
Метод учета условно конвертируемого долгового обязательства	Акции, которые потенциально могут быть выпущены, считаются «условно выпускаемыми» и включаются в расчет разводненной прибыли на акцию лишь в том случае, если соответствующие условия выполняются на конец отчетного периода.	Акции, которые потенциально могут быть выпущены, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию, если одно или более из соответствующих условий относятся к цене акций компании.	Акции, которые потенциально могут быть выпущены, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию.

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

Оба Совета ведут совместную работу над краткосрочным проектом по конвергенции с тем, чтобы устранить различия между стандартами. Оба совета выпустили проекты стандартов в августе 2008 года и планируют опубликовать окончательную редакцию стандарта во второй половине 2009 года. Советы приняли предварительное решение о принятии методов учета, используемых в МСФО, для устранения отмеченных выше существенных различий. Кроме того, инструменты, расчет по которым может быть произведен посредством предоставления как денежных средств, так и акций, классифицируемые как актив или обязательство и оцениваемые по справедливой стоимости с признанием ее изменений в составе прибыли или убытка, более не будут включаться

в расчет разводненной прибыли на акцию. Другие вопросы, по которым будет достигнута конвергенция, включают воздействие опционов и warrants с номинальной ценой исполнения на базовую прибыль на акцию (включая метод двух классов) и модификацию метода собственных выпущенных акций с тем, чтобы потребовать (а) при расчете акций, которые гипотетически были выкуплены обязательное использование цены акций на конец отчетного периода, а не средней цены акции за отчетный период, и (б) в отношении обязательств, не переоцениваемых по справедливой стоимости, – включение балансовой стоимости обязательства в предполагаемые поступления, используемые для гипотетического выкупа акций согласно этому методу.

Промежуточная финансовая отчетность

Сходства

МСФО (IAS) 34 и APB 28 (оба стандарта называются «Промежуточная финансовая отчетность»), а также ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» содержат в значительной степени схожие положения, за исключением метода учета определенных видов затрат, о чем будет сказано ниже. Все три стандарта требуют от компании использования той же учетной политики, что и в предыдущем году, с учетом принятия новых ее положений, информация о которых должна быть раскрыта. Все три стандарта позволяют представление сокращенной промежуточной финансовой отчетности (требования к составлению которой в значительной степени аналогичны, но не полностью идентичны)

и содержат требования в отношении сопоставимости раскрываемой информации. Ни один из стандартов не устанавливает в обязательной форме, какие именно компании должны представлять промежуточную финансовую отчетность, оставляя этот вопрос в компетенции местных органов, устанавливающих требования в отношении операций с ценными бумагами. К примеру, американские компании, акции которых обращаются на бирже, должны соблюдать Норматив S X Комиссии по ценным бумагам и биржам США в целях подготовки промежуточной финансовой информации.

Существенное различие

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Метод учета определенных затрат в промежуточных периодах	Каждый промежуточный отчетный период рассматривается как отдельный отчетный период. Затраты, не отвечающие определению актива на конец промежуточного отчетного периода, не переносятся на будущий период, а обязательство, признанное по состоянию на промежуточную отчетную дату, должно представлять собой текущее обязательство. Например, изменения затрат на запасы, не отвечающие определению актива, не могут быть отнесены на будущий период. Однако налог на прибыль учитывается на основе годовой эффективной налоговой ставки (по аналогии с ОПБУ США).	Каждый промежуточный период рассматривается как составная часть годового периода. Как следствие, определенные затраты, экономический эффект от которых сохраняется на протяжении более чем одного промежуточного периода, могут быть распределены между данными периодами, что приводит к отнесению на будущие периоды или начислению определенных затрат. К примеру, определенные изменения затрат на запасы могут быть отнесены на будущие периоды на том основании, что промежуточная отчетность является составной частью отчетности годового периода.	В РПБУ соответствующие указания по учету отсутствуют.

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

В рамках совместного проекта «Представление финансовой отчетности» ССФУ рассмотрит вопросы представления и составления промежуточной финансовой информации в ОПБУ США, а Совет по МСФО может пересмотреть требования МСФО (IAS) 34. Данный этап проекта «Представление финансовой отчетности» еще не начался.

События после отчетной даты

Сходства

Несмотря на различия в терминологии, учет событий после отчетной даты согласно МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода», Разделу 560 «События после отчетной даты» «Кодификации стандартов и процедур аудита», изданной Американским институтом сертифицированных публичных бухгалтеров, и ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» по большей части является схожим. Событие, которое произошло после отчетной даты, но до выпуска финансовой/бухгалтерской отчетности, предоставляющее дополнительную

информацию об условиях, имевших место на отчетную дату, обычно приводит к внесению корректировок в финансовую/бухгалтерскую отчетность. Если событие, произошедшее после отчетной даты, но до выпуска финансовой/бухгалтерской отчетности, относится к условиям, возникшим после отчетной даты, корректировка финансовой/бухгалтерской отчетности не производится, однако раскрытие может быть необходимым для того, чтобы финансовая/бухгалтерская отчетность не вводила пользователей в заблуждение.

Существенное различие

	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Дата, до которой должны оцениваться события после отчетной даты	События после отчетной даты оцениваются до той даты, по состоянию на которую финансовая отчетность «утверждается к выпуску». В зависимости от управленческой структуры компании и законодательных требований финансовая отчетность может утверждаться руководством компании или советом директоров. В большинстве американских компаний подобное требование отсутствует.	События после отчетной даты оцениваются вплоть до даты выпуска финансовой отчетности. В случае публичных компаний это дата, когда финансовая отчетность представляется в Комиссию по ценным бумагам и биржам США.	По аналогии с МСФО, но ограничено 31 марта года, следующего за отчетным.
Дивиденды, объявленные после отчетной даты	Корректировка сумм, признанных в финансовой отчетности в отношении дивидендов, объявленных после отчетной даты, не производится.	Положения Комиссии по ценным бумагам и биржам США требуют проведения корректировок сумм, признанных в финансовой отчетности в отношении дивидендов, объявленных после отчетной даты.	Корректировка сумм, признанных в финансовой отчетности в отношении дивидендов, объявленных после отчетной даты, не производится.
Краткосрочные кредиты, рефинансированные посредством долгосрочных кредитов после отчетной даты	Краткосрочные кредиты, рефинансированные после отчетной даты, могут отвечать критериям раскрытия информации, однако не могут привести к переклассификации обязательства по кредиту в состав долгосрочных обязательств.	Краткосрочные кредиты классифицируются как долгосрочные, если компания намеревается рефинансировать кредит на долгосрочной основе, и до выпуска финансовой отчетности компания может продемонстрировать свою способность рефинансировать кредит.	Краткосрочные кредиты, рефинансированные после отчетной даты, могут отвечать критериям раскрытия информации, однако не могут привести к переклассификации обязательства по кредиту в состав долгосрочных обязательств.

Конвергенция между МСФО и ОПБУ США

В настоящее время какие-либо действия по конвергенции стандартов не запланированы, однако не так давно ССФУ опубликовал проект стандарта с целью включения в состав своих стандартов текущих указаний из Раздела 560 «Кодификации стандартов и процедур аудита».

Связанные стороны

Сходства

МСФО (IAS) 24 и СФУ 57 (оба стандарта называются «Раскрытие информации о связанных сторонах»), а также ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» имеют общую цель в отношении отчетности: проинформировать пользователей финансовой отчетности о влиянии операций со связанными сторонами на финансовую отчетность. Определения связанных сторон по большей части схожи, и все три стандарта требуют, чтобы по операциям со связанными сторонами раскрывались характер отношений, описание сделки и суммы операции (включая непогашенные остатки). Ни один из стандартов не содержит каких

бы то ни было требований к оценке или признанию в отношении операций со связанными сторонами. СФУ 57 не требует раскрытия информации о вознаграждении старшему руководящему персоналу, как того требует МСФО (IAS) 24, однако требования МСФО (IAS) 24 к раскрытию информации в финансовой отчетности схожи с требованиями Комиссии по ценным бумагам и биржам США вне рамок финансовой отчетности.

Существенные различия и конвергенция

Существенные различия между тремя стандартами отсутствуют, какие-либо действия по конвергенции также не осуществляются.

Приложение – Развитие МСФО

В данном приложении приводится общий обзор ключевых этапов в развитии Международных стандартов финансовой отчетности.

Этап I – 2001 год и ранее

- ▶ **1973 год: формирование Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (Комитет по МСФО).** Комитет по МСФО был основан для разработки и опубликования Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО (IAS)), которые были призваны усовершенствовать процесс представления финансовой отчетности и могли быть приняты во всем мире. В соответствии с первоначальной позицией, согласно которой функцией Комитета по МСФО было недопущение нежелательных методов учета, первоначальные МСФО допускали несколько альтернативных вариантов учета.
- ▶ **1994 год: Международная организация комиссий по ценным бумагам завершила свой обзор текущих стандартов Комитета по МСФО и представила его результаты Комитету по МСФО.** В результате обзора были определены сферы, которые требовали усовершенствования, прежде чем Международная организация комиссий по ценным бумагам могла рассмотреть вопрос о рекомендации МСФО (IAS) к использованию при регистрации и размещении ценных бумаг за рубежом.
- ▶ **1994 год: одобрено формирование Консультационного совета при Комитете по МСФО, целями которого являлся контроль над Комитетом по МСФО и управление его финансовыми ресурсами.**
- ▶ **1995 год: Комитет по МСФО разработал свою Программу разработки основных стандартов.** Технический комитет Международной организации комиссий по ценным бумагам согласился, что в случае успешного завершения этой программы МСФО будут представлять собой полный набор основных стандартов. Европейская комиссия поддержала данное соглашение между Комитетом по МСФО и Международной организацией комиссий по ценным бумагам и «связала себя» с работой Комитета по МСФО по достижению более широкой гармонизации стандартов финансовой отчетности в международном масштабе.
- ▶ **1997 год: создается Постоянный комитет по интерпретации, задачей которого является представление интерпретаций МСФО.**
- ▶ **1999 год: Правление Комитета по МСФО одобрило проведение реструктуризации, итогом которой стало образование существующего Совета по Международным стандартам финансовой отчетности (Совет по МСФО).** Новообразованный Совет по МСФО имеет следующую структуру: (1) Фонд Комитета по МСФО, независимая организация, в состав которой входят 22 попечителя, назначающих членов Совета по МСФО, осуществляющих контроль над его деятельностью и привлекающих финансирование; (2) Совет по МСФО (Совет), в состав которого входят 12 штатных независимых членов и два работающих по совместительству члена, исключительной обязанностью которых является разработка стандартов финансовой отчетности; (3) Консультационный

совет по стандартам; (4) Комитет по интерпретации Международных стандартов финансовой отчетности (пришедший на смену Постоянному комитету по интерпретации), обязанностью которого является интерпретация существующих международных стандартов финансовой отчетности (IAS и IFRS) и предоставление своевременных указаний по вопросам, не затронутым в текущих стандартах.

- ▶ **2000 год: Международная организация комиссий по ценным бумагам рекомендовала разрешить компаниям, выпускающим акции на международном рынке ценных бумаг, использовать МСФО при регистрации и размещении ценных бумаг за рубежом.**
- ▶ **Апрель 2001 года: Совет по МСФО принял на себя обязанности Комитета по МСФО по разработке стандартов.** Совет по МСФО провел встречу с представителями восьми национальных организаций, разрабатывающих стандарты финансового учета, с целью начала координации программ действий и обсуждения конвергенции, а также принял существующие стандарты МСФО (IAS) и интерпретации ПКЦИ.
- ▶ **Февраль 2002 года: Комитет IFRIC принял на себя обязанности по интерпретации МСФО.**

Этап II – с 2002 по 2005 годы

- ▶ **Июль 2002 года: Европейская комиссия потребовала, чтобы компании, акции которых котируются в ЕС, подготавливали свою консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО в том виде, в котором они были одобрены Европейской комиссией, начиная в большинстве случаев с 2005 года.** Это был чрезвычайно важный шаг, послуживший основным толчком к расширению применения МСФО.
- ▶ **Сентябрь 2002 года: между ССФУ и Советом по МСФО заключено Норуолкское соглашение.** В Меморандуме о взаимопонимании Советы закрепили свое намерение осуществить конвергенцию, прилагая максимальные усилия для того, чтобы сделать существующие стандарты финансовой отчетности полностью совместимыми в максимально сжатые сроки и координировать будущие программы работы.
- ▶ **Декабрь 2004 года: Европейская комиссия выпустила свою Директиву о прозрачности.** Директива требовала, чтобы компании, не зарегистрированные в ЕС, акции которых котируются на биржах ЕС, использовали МСФО, если только Комитет европейских органов регулирования рынков ценных бумаг не установил, что национальные ОПБУ «аналогичны» МСФО. Несмотря на то что в 2005 году Комитет европейских органов регулирования рынков ценных бумаг рекомендовал считать ОПБУ США «аналогичными» при применении определенных дополнительных требований в отношении раскрытия информации, окончательного решения по вопросу о соответствии ОПБУ США и о том, какие дополнительные раскрытия необходимы, если они необходимы вообще, так и не было принято.

- ▶ **Апрель 2005 года: Комиссия по ценным бумагам и биржам США опубликовала «Дорожную карту».** В статье, опубликованной главным бухгалтером Комиссии по ценным бумагам и биржам США, рассматривалось возможное упразднение требования о сверке с ОПБУ США для иностранных частных эмитентов, применяющих МСФО. «Дорожная карта» устанавливала ряд целей, достижение которых привело бы к упразднению требования о сверке с ОПБУ США к 2009 году или даже раньше.

Этап III - с 2006 года до настоящего времени

- ▶ **Февраль 2006 года: ССФУ и Совет по МСФО опубликовали Меморандум о взаимопонимании.** Меморандум о взаимопонимании подтвердил общую цель двух Советов по разработке высококачественных общих стандартов финансовой отчетности для использования на мировых рынках капитала. В нем также развивались идеи Норуолкского соглашения. Для достижения конвергенции Советы избрали два пути: (1) ряд краткосрочных проектов по созданию стандартов, целью которых является устранение существенных различий в определенных сферах; и (2) разработка новых общих стандартов в случаях, когда считается, что методы учета согласно обеим системам стандартов могут быть усовершенствованы.
- ▶ **Август 2006 года: Комитет европейских органов регулирования рынков ценных бумаг и Комиссия по ценным бумагам и биржам США выпустили план совместной работы.** Органы регулирования рынков ценных бумаг пришли к соглашению, что вопросы, связанные с определенными компаниями, выпускающими акции, могут быть разделены между двумя органами согласно установленным протоколам и что их регулярные обзоры предоставляемой компаниями отчетности будут использоваться для определения тех сфер в МСФО и ОПБУ США, по которым возникают вопросы в отношении высококачественного и последовательного применения. План также предусматривает обмен технологической информацией с целью модернизации финансовой отчетности и раскрытия информации. И, наконец, сотрудники обоих органов договорились об обсуждении вопросов, связанных с управлением рисками.
- ▶ **Ноябрь 2007 года: Комиссия по ценным бумагам и биржам США отменяет требование о сверке с ОПБУ США для частных иностранных эмитентов.** После проведения в марте 2007 года круглого стола, на котором были рассмотрены последствия принятия МСФО для инвесторов, компаний-эмитентов и процесса привлечения капитала на рынках капитала США, а также после выпуска краткого обзора своих наблюдений, касающихся иностранных частных эмитентов, которые впервые приняли МСФО в 2005 году, Комиссия по ценным бумагам и биржам США пришла к выводу, что цели выпущенной ею в 2005 году «Дорожной карты» были выполнены в той мере, которая является достаточной для отмены требования о сверке.
- ▶ **Середина 2007 года - 2008 год: Комиссия по ценным бумагам и биржам США рассматривает вопрос использования МСФО американскими компаниями в будущем.** Также в августе 2007 года Комиссия опубликовала концептуальный запрос, в котором профессиональному сообществу предлагалось представить свои комментарии в отношении возможного использования МСФО компаниями, зарегистрированными в США. В декабре 2007 и августе 2008 года Комиссия по ценным бумагам и биржам США провела три дополнительных круглых стола на тему МСФО, при этом основное внимание уделялось потенциальному использованию МСФО американскими эмитентами. Кроме того, в августе 2008 года Комиссия по ценным бумагам и биржам США одобрила к публикации обновленную «Дорожную карту», согласно которой обязательное применение МСФО различными компаниями начнется в 2014, 2015 или 2016 годах, в зависимости от их размера.
- ▶ **Заглядывая в будущее: будущее остается неопределенным, однако нарастает тенденция к созданию единых высококачественных международных стандартов.** Возможность использования МСФО компаниями, зарегистрированными в США, остается на повестке Комиссии по ценным бумагам и биржам США. В обновленной редакции «Дорожной карты» указаны определенные цели, которые необходимо учитывать при определении того, должно ли составление финансовой отчетности согласно МСФО быть обязательным для американских компаний. «Дорожная карта» призывает Комиссию по ценным бумагам и биржам США дать ответ на этот вопрос в 2011 году.

Приложение 2 – Российские принципы бухгалтерского учета

РПБУ состоят из законов, действующих в Российской Федерации, и постановлений Министерства финансов Российской Федерации. В частности, РПБУ включают в себя Федеральный закон о бухгалтерском учете (Закон «О бухгалтерском учете»), российские принципы бухгалтерского учета (ПБУ) и прочие приказы, опубликованные Министерством финансов Российской Федерации и предоставляющие дополнительную интерпретацию и руководства. Информация о законе «О бухгалтерском учете», ПБУ и основных приказах в отношении организации и ведения бухгалтерского учета, а также составления отчетности приводится ниже.

Необходимо упомянуть, что банки, осуществляющие свою деятельность исключительно в Российской Федерации, ведут бухгалтерский учет и готовят финансовую отчетность в соответствии с правилами и положениями Центрального банка Российской Федерации. Новое Положение №302-П было разработано в рамках приведения российских принципов в соответствие с МСФО и вступило в силу 1 января 2008 года.

1) Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ от 21 ноября 1996 года

2) Российские принципы бухгалтерского учета (ПБУ):

- ▶ ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»
- ▶ ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»
- ▶ ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»
- ▶ ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»
- ▶ ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»
- ▶ ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
- ▶ ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»
- ▶ ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности»
- ▶ ПБУ 9/99 «Доходы организации»
- ▶ ПБУ 10/99 «Расходы организации»
- ▶ ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»
- ▶ ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам»
- ▶ ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»
- ▶ ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»

- ▶ ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»
- ▶ ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»
- ▶ ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»
- ▶ ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»
- ▶ ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»
- ▶ ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»
- ▶ ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»

3) Основные приказы Министерства финансов Российской Федерации относительно организации и ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности:

- ▶ Приказ №94н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»
- ▶ Приказ №34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»
- ▶ Приказ №44н «Об утверждении методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций»
- ▶ Приказ №67н «Об утверждении указаний об объеме форм бухгалтерской отчетности организаций»
- ▶ Приказ №112 «Об утверждении методических рекомендаций по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности»
- ▶ Приказ №180 «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу»
- ▶ Приказ №29н «Об утверждении методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию»
- ▶ Приказ №15 «Об утверждении указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга»

Краткая информация о компании

«Эрнст энд Янг» является международным лидером в области аудита, налогообложения и права, сопровождения сделок и консультирования. Коллектив компании насчитывает 144 000 сотрудников в разных странах мира, которых объединяют общие корпоративные ценности, а также приверженность качеству оказываемых услуг. Мы создаем перспективы, раскрывая потенциал наших сотрудников, клиентов и общества в целом.

Более подробная информация представлена на нашем сайте: www.ey.com.

Мы постоянно расширяем наши услуги и ресурсы с учетом потребностей клиентов в различных регионах СНГ. В 16 офисах нашей фирмы (в Москве, Санкт-Петербурге, Новосибирске, Екатеринбурге, Тольятти, Южно-Сахалинске, Алматы, Астане, Атырау, Баку, Киеве, Донецке, Ташкенте, Тбилиси, Ереване и Минске) работают 3400 специалистов.

Название «Эрнст энд Янг» относится к глобальной организации, объединяющей компании, входящие в состав Ernst & Young Global Limited (EYG), каждая из которых является отдельным юридическим лицом. EYG – товарищество с ограниченной ответственностью, созданное в соответствии с законодательством Великобритании, – не оказывает услуг клиентам.

Информация, содержащаяся в настоящей публикации, представлена в сокращенной форме и предназначена лишь для общего ознакомления, в связи с чем она не может служить основанием для вынесения профессионального суждения. «Эрнст энд Янг» не несет ответственности за ущерб, причиненный каким-либо лицам в результате действия или отказа от действия на основании сведений, содержащихся в данной публикации. По всем конкретным вопросам следует обращаться к специалисту по соответствующему направлению.