

Сравнение ОПБУ США и МСФО

Сфера телекоммуникаций

Май 2009 года





Содержание

Запасы	1
Активы с длительным сроком полезного использования	3
«Массовый» учет активов.....	5
Обязательства по выводу из эксплуатации.....	6
Нематериальные активы	8
Обесценение активов с длительным сроком полезного использования, гудвила и нематериальных активов	11
Аренда	13
Признание выручки.....	15
«Неотчуждаемое» право пользования	19
Представление финансовой отчетности	21
Промежуточная финансовая отчетность	23
Консолидация, учет совместной деятельности и инвестиций, учитываемых по методу долевого участия	24
Объединение бизнеса	26
Финансовые инструменты	27
Вопросы, связанные с иностранными валютами.....	31
Налог на прибыль	32
Резервы и условные обязательства	34
Выплаты, основанные на акциях	35
Вознаграждения сотрудникам, за исключением выплат, основанных на акциях	37
Прибыль на акцию	39
Сегментная отчетность	40
События после отчетной даты.....	41
Связанные стороны.....	42
Первое применение	43
Приложение - Развитие МСФО.....	44

Введение



Несмотря на то, что конвергенция между ОПБУ США и МСФО продолжает оставаться основным приоритетом в работе как Совета по стандартам финансового учета США (ССФУ), так и Совета по международным стандартам финансовой отчетности (Совет по МСФО), между двумя системами по-прежнему существуют значительные расхождения. Понимание сходств и различий между ОПБУ США и МСФО применительно к той или иной сфере может быть осложнено тем обстоятельством, что, несмотря на общую схожесть принципов и концепций ОПБУ США и МСФО, в ОПБУ США содержатся более подробные указания в отношении отраслей, нежели в МСФО.

В данной публикации «Сравнение ОПБУ США и МСФО - сфера телекоммуникаций» мы детально рассматриваем вопросы бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности, имеющие наибольшее значение для компаний, работающих в сфере телекоммуникаций, и представляем обзорные сведения о существующих сходствах и различиях в стандартах по основным вопросам учета, а также о текущих проектах по конвергенции. Наиболее важные сходства и различия, имеющие значение для компаний, осуществляющих деятельность в сфере телекоммуникаций, представлены в следующих областях:

- ▶ Запасы
- ▶ Активы с длительным сроком полезного использования
- ▶ «Массовый» учет активов
- ▶ Обязательства по выводу из эксплуатации
- ▶ Нематериальные активы
- ▶ Обесценение активов с длительным сроком полезного использования, гудвила и нематериальных активов
- ▶ Аренда
- ▶ Признание выручки
- ▶ «Неотчуждаемое» право использования

По аналогии с данными разделами мы также проанализировали другие аспекты бухгалтерского учета, которые применимы для компаний в сфере телекоммуникаций, однако не являются специфичными для данной отрасли.

Ни одна публикация, сравнивающая две 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, содержания конкретных сделок, заключаемых ею, ее интерпретации общих принципов МСФО, отраслевой практики и выбора учетной политики, когда это предусматривается ОПБУ США и МСФО.

При планировании возможного перехода на МСФО важно, чтобы компании в сфере телекоммуникаций, представляющие финансовую отчетность, следили за деятельностью Советов, направленной на достижение конвергенции. Это необходимо для того, чтобы избежать неэффективных затрат времени на текущий анализ тех различий, которые, скорее всего будут устранены в будущем. На данный момент невозможно предсказать масштаб конвергенции, который будет иметь место на тот момент, когда компании, акции которых котируются на бирже, должны будут перейти на международные стандарты. Однако это не должно останавливать составителей, пользователей и аудиторов финансовой отчетности от получения общего представления о сходствах и ключевых различиях между ОПБУ США и МСФО, а также о тех вопросах, в отношении которых в данный момент ожидаются действия по конвергенции. Мы надеемся, что данное руководство поможет вам в этом.

Ernst & Young LLP

Май 2009 года



Запасы



Виды и значимость запасов отличаются у разных операторов телекоммуникационных услуг. Запасы операторов линий фиксированной связи, как правило, представлены оборудованием, установленным у клиентов и запасными частями для сетевого оборудования, и их стоимость обычно является незначительной по сравнению с балансовой стоимостью их основных средств. Запасы операторов беспроводной связи, в основном, состоят из оборудования для беспроводной связи, такого как мобильные телефонные аппараты и аксессуары, и их стоимость может быть значительной. Основное внимание в данном разделе уделяется запасам оборудования у операторов беспроводной связи.

Сходства

Глава 4 «Оценка запасов» Бюллетеня бухгалтерских исследований (ARB) 43 и МСФО (IAS) 2 «Запасы» основаны на том, что базовым принципом учета запасов является учет по первоначальной стоимости. Как следствие, признание и первоначальная оценка запасов оборудования для беспроводной связи согласно ОПБУ США и МСФО аналогичны. Например, оборудование для беспроводной связи первоначально оценивается по первоначальной стоимости, при этом обычно используется метод средневзвешенной стоимости. Первоначальная стоимость включает в себя все затраты, непосредственно связанные с подготовкой оборудования для беспроводной связи к продаже, и не учитывает затраты на продажу и хранение, а также административные затраты.

Последующая оценка запасов оборудования для беспроводной связи в двух системах стандартов также схожа, но при этом может вызывать сложности. Продавцы мобильных телефонов постоянно разрабатывают новые или дорабатывают уже существующие их модели, что приводит к относительно короткому сроку использования устройств. Как следствие, согласно обеим системам стандартов операторы беспроводных сетей связи регулярно проводят анализ на предмет выявления наименьшей из следующих оценок стоимости телефонов, находящихся

в запасах: первоначальная стоимость и рыночная или чистая стоимость реализации, и признают резервы по запасам для списания определенных неходовых или устаревших моделей до их рыночной стоимости и чистой стоимости реализации. Чистая стоимость реализации определяется аналогичным образом согласно обеим системам стандартов как расчетная цена продажи за вычетом расчетных затрат на завершение и продажу. Расчетная цена продажи, используемая для определения чистой стоимости реализации, как правило, не включает в себя скидки, предоставляемые клиентам, и представляет собой стоимость продукта как таковую.

Практическое применение данной концепции в сфере телекоммуникаций касается определения стоимости мобильного телефона, как если бы он продавался в отдельности. В США, как и во многих других странах, является общепринятой практика, когда новый клиент или клиент, возобновляющий договор, выплачивает лишь часть стоимости телефона или вообще не платит ничего. Компании-операторы «субсидируют» покупку телефонов в рамках их стратегии по привлечению новых клиентов и впоследствии посредством предоставления телекоммуникационных услуг в течение срока действия договора с клиентом получают выручку, достаточную для компенсации убытков, реализованных в отношении «субсидированных» мобильных телефонов. Если продажа телефонов не подразумевает оказания телекоммуникационных услуг (например, когда клиент заменяет утерянный или пришедший в негодность телефон в течение срока действия договора), компании-операторы обычно требуют с него полную цену (то есть, включающую как себестоимость, так и прибыль). Поскольку у компаний-операторов имеется возможность продажи мобильных телефонов с получением прибыли (однако данное допущение должно постоянно оцениваться на предмет его истинности), а соглашение о предоставлении мобильного телефона и телекоммуникационных услуг в пакете является прибыльным, считается, что полная (без учета «субсидий») цена телефона представляет собой ту стоимость, которая была бы получена при его продаже в отдельности. Как следствие, согласно ОПБУ США и МСФО «субсидии» при приобретении мобильных телефонов, как правило, не принимаются во внимание при проведении анализа для выявления наименьшей оценки его стоимости (т.е. наименьшего из значений его первоначальной стоимости и рыночной или чистой стоимости реализации), вследствие чего они не приводят к списанию стоимости запасов.

Существенные различия

	ОПБУ США	МСФО
Методы оценки 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 предназначению запасов необходимо применять одну и ту же формулу расчета себестоимости.
Оценка	Запасы учитываются по наименьшей из следующих оценок: первоначальной стоимости и рыночной стоимости. Рыночная стоимость определяется как текущая стоимость замещения при условии, что ее величина не превышает чистую стоимость реализации, но и не меньше чем чистая стоимость реализации за вычетом обычной нормы прибыли.	Запасы учитываются по наименьшей из следующих оценок: первоначальной стоимости и чистой стоимости реализации (эта величина может как совпадать, так и не совпадать со справедливой стоимостью).
Восстановление ранее списанной стоимости запасов	Списание стоимости запасов создает новую основу стоимости, которая впоследствии не может быть восстановлена.	Ранее признанные убытки от обесценения восстанавливаются вплоть до суммы первоначального убытка от обесценения, если причин обесценения больше не существует.

Конвергенция

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

Активы с длительным сроком полезного использования



Как правило, основные средства являются одной из наиболее значительных категорий активов на балансе компании-оператора в сфере телекоммуникаций. Сложность учета основных средств варьируется в зависимости от конкретной компании и зависит главным образом от того, были ли активы приобретены или созданы своими силами. Некоторые операторы применяют метод «массового» учета активов (более подробно он рассматривается в разделе «Массовый» учет активов»).

Сходства

Несмотря на отсутствие в ОПБУ США полноценного стандарта, в котором рассматриваются активы с длительным сроком полезного использования, перечень объектов, включаемых в состав основных средств, аналогичен приводимому в МСФО (IAS) 16 «Основные средства», в котором рассматриваются предназначенные для использования материальные активы, которые, как ожидается, будут использоваться в течение нескольких отчетных периодов. Среди прочих аналогичных понятий можно выделить следующие:

Первоначальная стоимость

Обе системы стандартов имеют аналогичные критерии признания, требующие капитализации затрат в составе первоначальной стоимости актива только, если получение будущих экономических выгод является вероятным, а затраты могут быть надежно оценены. Однако ни одна из моделей не содержит конкретных указаний для определения единицы учета, которую необходимо использовать при капитализации активов с длительным сроком полезного использования. Определение единицы учета основывается на суждении руководства, которое учитывает предполагаемое использование актива, а также существенность. Например, крупные запасные части могут включаться в состав основных средств, в то время как мелкие - зачастую классифицируются как запасы.

Компании телекоммуникационной сферы, как представляющие финансовую отчетность согласно ОПБУ США, так и представляющие ее в соответствии с МСФО, зачастую используют различные варианты единиц учета, которые определяются в зависимости от типа актива. В частности, компании могут определять в качестве единицы учета отдельный актив, например компьютер, либо же они могут объединять для целей учета небольшое число отдельных активов, которые вместе составят один более крупный актив, такой как базовая станция. Однако некоторые телекоммуникационные операторы в США

объединяют в группы целые классы активов, что не разрешается согласно МСФО (более подробная информация об этом приводится в разделе «Массовый» учет активов»).

Затраты, подлежащие капитализации, совпадают в двух системах стандартов. В случае операторов телекоммуникационных услуг такие затраты включают в себя: (i) материалы, (ii) запасные части и (iii) затраты на оплату труда и вознаграждения, включая непосредственно связанные с основной деятельностью вознаграждения специалистам, затраты на деятельность по планировке и разработке сетей, строительству (включая подготовку территории, на которой будет размещаться базовая станция), установке и наладке. Обе системы стандартов также требуют, чтобы затраты на вывод актива из эксплуатации и восстановление участка, на котором он был расположен, включались в первоначальную стоимость этого актива (более подробная информация приводится в разделе «Обязательства по выводу из эксплуатации».) При этом ни одна из этих систем не разрешает капитализировать затраты, связанные с созданием компании, общие административные и накладные затраты (за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с созданием сетей) и затраты на периодическое техническое обслуживание. Например, затраты на планировку сети, понесенные в рамках первоначального изучения коммерческой рентабельности, не подлежат капитализации.

Амортизация

Согласно обеим системам стандартов амортизация активов с длительным сроком использования начинается, когда актив введен в эксплуатацию и готов для использования по назначению. Амортизируемая сумма актива представляет собой его первоначальную стоимость (или стоимость после переоценки, если выбрана политика переоценки согласно МСФО) за вычетом его ликвидационной стоимости. Как правило, ликвидационная стоимость является несущественной для операторов в сфере телекоммуникаций, поскольку они обычно используют основные средства в течение всего периода их полезного использования. Амортизация должна начисляться на систематической основе в течение периода полезного использования актива. Ни одна из систем не предписывает метода начисления амортизации, вместо этого они содержат требование о том, чтобы выбранный метод отражал схему потребления выгод, генерируемых активом. Как правило, компании-операторы телекоммуникационных услуг используют линейный метод амортизации, хотя некоторые операторы в США применяют сборно-групповой метод амортизации (более подробная информация приводится в разделе «Массовый учет активов»).

Изменения метода амортизации, ликвидационной стоимости или периода полезного использования актива учитываются как изменения в учетной оценке и требуют перспективного учета согласно как СФУ 154 «Учет изменений и исправлений ошибок»,

так и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки».

Начисление амортизации прекращается с окончанием периода полезного использования актива либо в случаях, когда актив выбывает, выводится из эксплуатации или классифицируется как предназначенный для продажи.

Активы, предназначенные для продажи

Активы, предназначенные для продажи, рассматриваются в СФУ 144 «Учет обесценения или выбытия активов с длительным сроком полезного использования» и в МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», при этом критерии классификации активов в качестве предназначенных для продажи одинаковы

в обоих стандартах. В соответствии с обоими стандартами актив оценивается по наименьшей из следующих величин: балансовой стоимости или справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу; такие активы не амортизируются и представляются в балансе отдельно.

Обмен активами

Обмен аналогичными немонетарными активами производственного назначения в соответствии с Мнением АРВ 29 «Учет сделок обмена немонетарными активами» (с учетом поправок СФУ 153 «Учет сделок с немонетарными активами») и МСФО (IAS) 16 также учитывается одинаково. Оба стандарта допускают признание дохода (расхода) в случае, если операция обмена имеет коммерческое содержание и справедливая стоимость обмениваемого актива (активов) может быть надежно оценена.

Существенные различия

	ОПБУ США	МСФО
Затраты на капитальный ремонт	Затраты, связанные с заменой части актива, как правило, капитализируются операторами телекоммуникационных услуг, если они увеличивают будущий потенциал использования актива (зачастую называются существенными улучшениями или усовершенствованиями). Капитализированная замена амортизируется в течение оставшегося срока полезного использования актива.	Затраты, связанные с заменой ранее идентифицированного компонента актива, капитализируются, если получение будущих экономических выгод является вероятным и затраты могут быть надежно оценены. Капитализированная замена амортизируется в течение расчетного срока полезного использования, который может отличаться от оставшегося срока полезного использования замененной части или соответствующих активов. Остаточная стоимость замененных частей списывается с баланса.
Переоценка активов	Переоценка не допускается.	Переоценка является допустимым вариантом учетной политики для всего класса активов и требует регулярной переоценки по справедливой стоимости.
Амортизация компонентов актива	Несмотря на то, что амортизация по компонентам допускается, на практике операторы телекоммуникационных услуг редко используют данный метод начисления амортизации. Необходимость использования амортизации по компонентам окажет существенное влияние на те компании-операторы, которые применяют «массовый» учет активов (более подробная информация приводится в разделе «Массовый» учет активов»).	Амортизация по компонентам необходима в отношении всех основных средств. Согласно МСФО (IAS) 16 каждая часть объекта основных средств, первоначальная стоимость которой значительна по отношению к общей стоимости данного объекта, должна амортизироваться отдельно. Компоненты актива, имеющие одинаковый период полезного использования и амортизируемые по одному и тому же методу, могут объединяться в группы и амортизироваться вместе, в то время как компоненты с различными сроками полезного использования должны амортизироваться отдельно.

Конвергенция

В настоящий момент никаких шагов по конвергенции не запланировано.

«Массовый» учет активов



Как было отмечено в разделе, посвященном активам с длительным сроком полезного использования, учет основных средств может представлять собой сложную задачу, принимая во внимание капиталоемкий характер отрасли. Кроме того, крупные компании-операторы телекоммуникационных услуг зачастую собственными силами сооружают большую часть своих сетевых активов. Учет каждого сетевого актива после того, как будет начата его эксплуатация, может быть достаточно трудоемким и сложным для отслеживания и регистрации процессом. Особенно это касается операторов фиксированной связи, учитывая значительное число активов, вводимых в эксплуатацию ежемесячно, а также значительную продолжительность срока службы этих активов.

Эти сложности привели к тому, что компании-операторы фиксированной связи в США стали применять сборно-групповой метод амортизации (операторами беспроводной связи данный метод, как правило, не применяется). Этот метод принято называть методом «массового учета активов». Согласно данному методу большое число однородных активов объединяется на групповой основе и амортизируется в течение среднего срока полезного использования всей группы активов. При «массовом» учете активов фактическое физическое использование отдельных активов не рассматривается, вместо этого выполняется оценка относительно ожидаемого использования группы активов в целом.

В МСФО метод, сопоставимый с методом «массового» учета активов, отсутствует. МСФО требуют амортизации отдельных компонентов, поэтому после принятия МСФО операторами телекоммуникационных услуг «массовый» учет активов в его текущей форме более не сможет применяться. Как следствие, тем компаниям-операторам, которые используют «массовый» учет активов, необходимо будет уделить особое внимание учету основных средств при рассмотрении вопроса перехода на МСФО.

Существенные различия

	ОПБУ США	МСФО
Амортизация активов	Схожие активы группируются и амортизируются в течение срока полезного использования группы, определяемого при помощи сложных вычислений, которые основываются на изучении амортизации и статистически-определяемых кривых, характеризующих процент пригодных к эксплуатации единиц оборудования из соответствующей группы. Коэффициент сборно-групповой амортизации определяется ежегодно и учитывает текущий накопленный остаток амортизации и средний оставшийся срок полезного использования группы активов. Данный коэффициент применяется к средневзвешенной валовой балансовой стоимости активов на конец отчетного периода для расчета амортизации за этот отчетный период.	В отношении всех объектов основных средств требуется покомпонентная амортизация. Согласно МСФО (IAS) 16 каждая часть объекта основных средств, первоначальная стоимость которой является значительной по отношению к общей первоначальной стоимости объекта, должна амортизироваться отдельно. Компоненты одного и того же актива, имеющие одинаковый срок полезного использования и амортизируемые на основе одного и того же метода могут объединяться и амортизироваться вместе, в то время как компоненты с различными сроками полезного использования должны амортизироваться отдельно.
Доходы или расходы при прекращении признания активов	При прекращении признания актива доходы или расходы в составе прибыли или убытка не признаются. Вместо этого разница между поступлениями от продажи и чистой балансовой стоимостью основных средств относится на счет накопленной амортизации.	Доходы или расходы от прекращения признания объекта основных средств включаются в состав прибыли или убытка, в момент, когда происходит прекращение признания объекта основных средств.

Конвергенция

На настоящий момент шагов по конвергенции не запланировано.

Обязательства по выводу из эксплуатации



У операторов телекоммуникационных услуг имеются различные юридические обязательства, связанные с выводом из эксплуатации, демонтажом и выбытием их основных средств, упоминаемых как обязательства по выводу из эксплуатации как в МСФО, так и в ОПБУ США. Примеры часто встречающихся в сфере телекоммуникаций обязательств по выводу из эксплуатации, включают затраты на утилизацию телефонных столбов, аккумуляторов и асбеста, затраты по возвращению арендованного имущества в его первоначальное состояние, а также затраты по выводу из эксплуатации передающих вышек сотовой связи, подводных кабелей и спутников.

Сходства

Как ОПБУ США, так и МСФО требуют, чтобы затраты на демонтаж актива и восстановление участка, на котором он находился (то есть, затраты по выводу активов из эксплуатации согласно СФУ 143 «Учет обязательств по выводу активов из эксплуатации» или МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»), включались в первоначальную стоимость актива. Обе системы стандартов требуют создания резерва под затраты по выводу активов из эксплуатации при наличии юридического обязательства, однако МСФО требуют признания резерва и в ряде других случаев. Неопределенность в отношении момента и/или метода погашения обязательства по выводу активов из эксплуатации (которое зачастую называется условным обязательством по выводу активов из эксплуатации) не препятствует признанию обязательства по выводу активов из эксплуатации согласно обеим системам стандартов, однако в ОПБУ США имеется интерпретация (Интерпретация FIN 47 «Учет условных обязательств по выводу активов из эксплуатации»), непосредственно рассматривающая условные обязательства такого рода. Если обязательство по выводу активов из эксплуатации переоценивается ввиду изменений в допущениях, обе системы стандартов (СФУ 143 и Интерпретация IFRIC 1 «Изменения в обязательствах по утилизации активов, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обстоятельствах») требуют, чтобы амортизация по соответствующему активу корректировалась перспективно в течение оставшегося срока полезного использования.



Существенные различия

	ОПБУ США	МСФО
Идентификация обязательств по выводу активов из эксплуатации	Обязательства по выводу активов из эксплуатации возникают лишь в связи с юридическими обязательствами. Согласно СФУ 143 юридическое обязательство может являться следствием закона, законодательного акта, декрета, соглашения между компаниями (в письменной или устной форме) либо обещания, в отношении которого имеются обоснованные ожидания того, что данное обещание имеет юридическую силу.	Согласно МСФО (IAS) 37 к возникновению обязательств по выводу активов из эксплуатации приводят как юридические, так и вытекающие из практики обязательства. Вытекающее из практики обязательство возникает в том случае, когда компания своими действиями в прошлом или опубликованной политикой дала основания для разумных ожиданий того, что она исполнит обязательство; такое обязательство может иметь либо не иметь юридическую силу.
Первоначальная оценка	Обязательства по выводу активов из эксплуатации и соответствующие капитализированные затраты оцениваются по справедливой стоимости согласно СФУ 157 «Оценка по справедливой стоимости» таким образом, что расчетные затраты отражают допущения, которые принимаются участниками рынка. Обязательства по выводу активов из эксплуатации дисконтируются с использованием безрисковой процентной ставки, скорректированной с учетом финансового положения самой компании.	Обязательства по выводу из эксплуатации и соответствующие капитализированные затраты оцениваются исходя из наилучшей оценки затрат, необходимых для погашения обязательства по выводу из эксплуатации или его передачи третьей стороне. Резервы по выводу из эксплуатации дисконтируются с использованием ставки до учета налогообложения, отражающей текущие рыночные допущения в отношении временной стоимости денег и рисков, связанных с обязательством.
Последующее признание и оценка – изменения в учетных оценках	Обязательства по выводу активов из эксплуатации могут переоцениваться ввиду пересмотра сумм или сроков возникновения первоначальных расчетных денежных потоков. Пересмотр первоначальных расчетных денежных потоков в сторону повышения приводит к возникновению нового обязательства, которое оценивается исходя из текущих рыночных допущений и признается как увеличение актива и обязательства, связанных с выбытием актива.	Обязательства по выводу из эксплуатации могут переоцениваться ввиду пересмотра сумм или сроков первоначальных расчетных денежных потоков, а также ввиду изменений в текущей ставке дисконтирования на основании рыночных данных, если это применимо. Если соответствующая сумма оценивается по первоначальной стоимости, изменения в обязательстве по выводу из эксплуатации, связанные как с пересмотром оценок денежных потоков, так и с пересмотром ставок дисконтирования, увеличивают стоимость соответствующего актива или уменьшают ее, а уменьшения, превышающие балансовую стоимость актива, признаются как доход в текущем периоде.
Последующее признание и оценка – приращение обязательства	Изменения в обязательстве в связи с течением времени признаются как расход по приращению обязательства. СФУ 143 требует, чтобы расход по приращению обязательства классифицировался в качестве статьи операционных расходов в отчете о прибылях и убытках.	Изменения в обязательстве в связи с течением времени учитываются в качестве затрат по займам.
Отложенный налог на прибыль	Отложенный налог признается при первоначальном признании актива и обязательства, связанных с выводом активов из эксплуатации, и состоит из отложенного налогового актива (разница по срокам при признании расходов) и отложенного налогового обязательства (разница между балансовой стоимостью и налоговой базой актива, представляющего собой капитализированные затраты на вывод актива из эксплуатации). Отложенный налоговый актив и отложенное налоговое обязательство при первоначальной оценке равны (также и как соответствующие им актив и обязательство, связанные с выводом актива из эксплуатации).	При первоначальном признании обязательства по выводу из эксплуатации отложенный налог на прибыль не признается, поскольку на этот момент влияние на прибыль или убыток отсутствует. Более подробная информация приводится в разделе «Налог на прибыль».

Конвергенция

Дальнейших шагов по конвергенции не запланировано.

Нематериальные активы



Нематериальные активы имеют большое значение для компаний-операторов телекоммуникационных услуг и обычно включают в себя лицензии на оказание услуг беспроводной связи, программное обеспечение, разработанное самими компаниями, а также отношения с клиентами и торговые марки, приобретенные в результате объединения бизнеса.

Сходства

Стандарты, входящие в ОПБУ США, – СФУ 141 «Объединение бизнеса» (новая редакция) и СФУ 142 «Гудвил и прочие нематериальные активы», и стандарты, выпущенные Советом по МСФО – МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» (новая редакция) и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» – содержат одинаковые определения нематериальных активов и критерии их признания. Нематериальный актив представляет собой немонетарный актив, не имеющий физической формы. Критерии признания требуют наличия вероятных будущих экономических выгод и затрат, которые могут быть надежно оценены.

Лицензии на оказание услуг беспроводной связи, как правило, приобретаются посредством аукционов, проводимых Федеральной комиссией по связи США (Federal Communications Commission – FCC), либо в ходе объединений бизнеса. Если лицензии на оказание услуг беспроводной связи приобретаются на аукционе ФКС, затраты, капитализируемые согласно обеим системам стандартов, включают цену приобретения и все непосредственно связанные с ним затраты, такие как вознаграждения за юридические и профессиональные услуги. В случаях, когда лицензии на оказание услуг беспроводной связи приобретаются в ходе объединения бизнеса, согласно обеим системам стандартов они учитываются по справедливой стоимости.

Поскольку аукционы ФКС проводятся редко, операторы телекоммуникационных услуг могут привлекать заемные средства для того, чтобы подать заявку на широкий спектр частот для беспроводной связи. Во многих случаях спектр частот для беспроводной

связи не может быть использован немедленно (например, компаниям-операторам может быть необходимо прежде создать соответствующую поддерживающую сеть). Как следствие, нематериальный актив, представленный лицензией на оказание услуг беспроводной связи, соответствует определению квалифицируемого актива как согласно СФУ 34 «Капитализация процентов», так и МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам», которые рассматривают капитализацию затрат по займам (например, затрат на выплату процентов), непосредственно связанных с приобретением, сооружением или производством квалифицируемого актива. Затраты по займам в связи с нематериальными активами, представленными лицензиями на оказание услуг беспроводной связи, капитализируются как только (i) были понесены затраты по нематериальному активу, представленному лицензией на оказание услуг беспроводной связи, (ii) были понесены затраты по займам, (iii) ведется деятельность, необходимая для подготовки спектра частот для беспроводной связи к использованию по назначению. Капитализация прекращается в тот момент, когда спектр частот готов к использованию по назначению.

За исключением затрат на разработку, таких как программное обеспечение, разработанное самой компанией (рассматривается в таблице ниже), нематериальные активы, разработанные самой компанией, не признаются в качестве актива согласно как СФУ 142, так и МСФО (IAS) 38. Более того, внутренние затраты, связанные с этапом исследований в рамках деятельности по исследованиям и разработкам, признаются в качестве расходов по мере понесения согласно обеим системам стандартов.

И ОПБУ США, и МСФО требуют амортизации нематериальных активов в течение срока их полезного использования. Однако согласно обеим 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 неопределенным и актив не амортизируется. В США лицензии на оказание услуг беспроводной связи обычно рассматриваются как активы с неопределенным сроком полезного использования и не амортизируются. Гудвил не амортизируется ни при каких обстоятельствах.



Существенные различия

	ОПБУ США	МСФО
Программное обеспечение, разработанное самой компанией	<p>Капитализироваться могут лишь 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, понесенные на предварительном этапе проекта, а также на этапе после внедрения/функционирования программного обеспечения признаются в качестве расходов по мере понесения. Капитализироваться могут лишь затраты на обновления и усовершенствования, которые приводят к росту функциональных показателей.</p> <p>SOP 98-1 не содержит конкретных указаний по классификации программного обеспечения, разработанного самой компанией. В сфере телекоммуникаций наблюдаются расхождения на практике в классификации капитализированных затрат на разработку программного обеспечения для внутреннего использования. Некоторые операторы классифицируют разработанное ими программное обеспечение как нематериальные активы, другие включают его в состав основных средств.</p>	<p>Затраты на разработку капитализируются в том случае, если можно продемонстрировать технико-экономическую осуществимость проекта в соответствии с определенными критериями. Такими критериями являются: 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 ОПБУ США, отдельное руководство в отношении затрат на разработку программного обеспечения отсутствует.</p> <p>Затраты на исследования и подготовку персонала признаются в качестве расходов по мере понесения, что аналогично требованиям SOP 98-1. Затраты на обновление, усовершенствования и техническое обслуживание могут быть разрешены к капитализации, если они будут генерировать вероятные будущие экономические выгоды.</p> <p>Капитализированные затраты на разработанное самой компанией программное обеспечение должны классифицироваться как нематериальный актив.</p>
Оценка затрат по займам	<p>Проценты, полученные от инвестирования заемных средств, как правило, не могут быть зачтены против затрат на выплату процентов, понесенных в отчетном периоде.</p> <p>В случае займов, связанных с конкретным квалифицируемым активом, капитализируются затраты по займам, равные средневзвешенным накопленным расходам, рассчитанным по ставке займа в течение срока, на который он был предоставлен.</p>	<p>Затраты по займам уменьшаются на величину инвестиционного дохода, полученного от временного использования средств этих займов.</p> <p>В случае займов, связанных с конкретным квалифицируемым активом, капитализируются фактические затраты по займам.</p>
Затраты на привлечение подписчиков	<p>Затраты на привлечение подписчиков, которые представляют собой прямые затраты на подписку нового клиента в сети беспроводной связи и, как правило, включают в себя комиссии за продажу и «субсидирование» покупки мобильных телефонов, включаются в состав расходов по мере их понесения.</p>	<p>Как правило, затраты на привлечение подписчиков не отвечают определению нематериального актива согласно МСФО (IAS) 38. Однако в редких случаях они могут капитализироваться, если все же отвечают определению нематериального актива (возможность идентификации, контроль над ресурсом и наличие будущих экономических выгод) и критериям признания (вероятная реализация будущих экономических выгод и надежная оценка затрат). Например, затраты на привлечение подписчика, которые (а) могут быть надежно оценены, (б) относятся к клиенту, с которым на оговоренный период времени заключен имеющий обязательную силу договор, и (в) могут быть возмещены за счет выручки, полученной по договору, либо посредством взимания неустойки в случае досрочного расторжения договора, могут капитализироваться (в зависимости от фактов и обстоятельств) как нематериальный актив.</p> <p>Капитализированные затраты на привлечение подписчиков обычно амортизируются по линейному методу в течение срока действия договора с клиентом.</p>

	ОПБУ США	МСФО
Переоценка	Переоценка запрещена.	Переоценка нематериальных активов (за исключением гудвила) по справедливой стоимости является допустимым методом учета на уровне класса нематериальных активов в целом. Поскольку переоценка требует обращения к активному рынку для определенного типа нематериального актива, на практике она встречается достаточно редко.
Затраты на рекламу	Затраты на рекламу и продвижение товара списываются на расходы по мере понесения 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 понесения. Авансовый платеж может быть признан в качестве актива только в том случае, если платеж за товары и услуги осуществляется до того, как компания получила доступ к товарам или услугам.

Конвергенция

Несмотря на то, что конвергенция стандартов по нематериальным активам являлась частью «Меморандума о взаимопонимании» между ССФУ и Советом по МСФО в 2006 году, в 2007 году Советы решили 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.

Обесценение активов с длительным сроком полезного использования, гудвила и нематериальных активов



Сходства

СФУ 142, СФУ 144 и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» применяются в отношении большинства активов с длительным сроком полезного использования и нематериальных активов. Обе системы стандартов требуют, чтобы проверка гудвила и нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования на предмет обесценения осуществлялась как минимум ежегодно и 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 активов с длительным сроком полезного использования аналогичны в ОПБУ США и МСФО. Примеры признаков обесценения, которые могут иметь место в сфере телекоммуникаций, включают в себя:

- ▶ **Технологическое устаревание** – Технологическое устаревание подразумевает изменения масштаба или способа использования актива с длительным сроком полезного использования, либо изменения его физического состояния. Это один из наиболее вероятных признаков обесценения, с которым

могут столкнуться операторы телекоммуникационных услуг, особенно учитывая быстрые темпы технического развития в отрасли. Например, некоторые компании-операторы переходят на оптико-волоконные сети вместо традиционных сетей на основе медного кабеля, что может являться признаком обесценения медно-кабельных сетей.

- ▶ **Убытки от операционной деятельности или дефицит денежных потоков** – Отрасль телекоммуникаций в целом испытала сокращение объемов продаж в сфере фиксированной связи, обусловленное переходом все большего числа клиентов на беспроводную связь или ликвидацией избыточных линий фиксированной связи. Как следствие, операторы телекоммуникационных услуг могут столкнуться с убытками от операционной деятельности или дефицитом денежных потоков в сегменте фиксированной связи, что может указывать на обесценение соответствующих сетевых активов.
- ▶ **Ожидаемые затраты** – Операторы телекоммуникационных услуг могут понести затраты, сумма которых существенно превышает оценку суммы, необходимой для сооружения актива, полученную первоначально, что может указывать на обесценение актива.

Кроме того, обе системы стандартов требуют, чтобы стоимость актива, в отношении которого были обнаружены признаки обесценения, списывалась с признанием убытка от обесценения. Несмотря на сходство общих целей, существуют различия в отношении того, каким образом проводится проверка на предмет обесценения, как оно признается и оценивается (общие сведения приведены в таблице ниже).

Существенные различия

	ОПБУ США	МСФО
Идентификация активов – активы с длительным сроком полезного использования	<p>Убытки от обесценения должны признаваться и оцениваться для актива с длительным сроком полезного использования, который объединен в группу с другими активами и обязательствами на наиболее низком уровне, для которого идентифицируемые денежные потоки являются в значительной мере независимыми от денежных потоков по другим активам и обязательствам.</p> <p>Как правило, операторы телекоммуникационных услуг объединяют активы в группы на основе типов сетей, поскольку они представляют собой наименьший уровень, на котором денежные потоки являются независимыми. Например, компания-оператор отдельно группирует свои активы по фиксированной связи и активы, связанные с беспроводной связью.</p>	<p>Убытки от обесценения должны признаваться и оцениваться для каждого актива в отдельности (за исключением гудвила). В определенных обстоятельствах убыток от обесценения для актива в отдельности не может быть оценен, поскольку его возмещаемая стоимость не может быть определена (например, если актив не генерирует притоки денежных средств, в значительной степени независимые от притоков по другим активам). В этом случае убыток от обесценения должен признаваться и оцениваться на уровне подразделения, генерирующего денежные потоки (ПГДП), к которому принадлежит актив. ПГДП актива представляет собой наименьшую группу активов, которая включает актив и генерирует притоки денежных средств, в значительной степени независимые от притоков денежных средств по другим активам или группам активов.</p> <p>Компании-операторы телекоммуникационных услуг в США, случае изменения их структуры могут столкнуться с трудностями при признании и оценке убытков от обесценения на уровне ПГДП. Традиционно компании-операторы определяли свои операционные сегменты</p>

ОПБУ США		МСФО
		на основе выделения услуг фиксированной связи и услуг беспроводной связи. Однако международные операторы телекоммуникационных услуг перераспределяют свои операционные сегменты на основе типов клиентов (частные лица или организации). Если американские компании-операторы перейдут на клиентскую модель определения операционных сегментов, существующие сетевые активы будут поддерживать функционирование нескольких сегментов. В этом случае ПГДП, используемое для признания и оценки обесценения, может не отвечать операционному сегменту, и, как следствие, потребуются отнесение убытка от обесценения на соответствующие сегменты.
Метод определения обесценения – активы с длительным сроком полезного использования	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.	Согласно одноэтапному подходу проверка на предмет обесценения должна проводиться при наличии признаков обесценения.
Расчет убытка от обесценения – активы с длительным сроком полезного использования	Сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его справедливую стоимость, рассчитанную в соответствии с СФУ 157.	Сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость. Возмещаемая стоимость представляет собой наибольшую из следующих величин: (i) справедливая стоимость 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.)
Распределение гудвила	Гудвил распределяется на отчетное подразделение, которое представляет собой операционный сегмент или образование на один уровень ниже операционного сегмента (компонент).	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».
Метод определения наличия обесценения – гудвил	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.	Согласно одноэтапному подходу проверка на предмет обесценения должна проводиться на уровне ПГДП путем сравнения балансовой стоимости ПГДП (с учетом гудвила) с его возмещаемой стоимостью.
Расчет убытка от обесценения – гудвил	Сумма, на которую балансовая стоимость гудвила превышает предполагаемую справедливую стоимость гудвила в рамках отчетного подразделения.	Убыток от обесценения по ПГДП (сумма, на которую балансовая стоимость ПГДП с учетом гудвила превышает его возмещаемую стоимость) сначала относится на списание гудвила до нуля, затем, с учетом определенных ограничений, на уменьшение балансовой стоимости других активов в ПГДП пропорционально балансовой стоимости каждого входящего в него актива.
Расчет убытка от обесценения – нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования	Сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его справедливую стоимость.	Сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость.
Восстановление стоимости в результате уменьшения убытка	Запрещено для всех активов, предназначенных для продажи и использования.	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.

Конвергенция

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» за 2008 год советы решили отложить работу по завершению этого проекта до того, как будут завершены другие их проекты по конвергенции.



Компании-операторы телекоммуникационных услуг зачастую арендуют объекты основных средств, включая офисную недвижимость, недвижимость для центрального офиса и участки, на которых расположены базовые станции сотовой связи, а также сетевое и офисное оборудование. Реже операторы выступают в роли арендодателей в рамках арендных соглашений, например, в случае соглашений о кредитном лизинге.

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 аренды арендатором и арендодателем.

Учет арендатором

(исключая сделки с недвижимостью)

Оба стандарта 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 аналогичны в том отношении, что оба стандарта включают в качестве таковых 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 конкретных ситуаций (например, 75% срока полезного использования), общие принципы МСФО (IAS) 17 трактуются аналогично этим четким критериям. Вследствие этого сделки аренды зачастую классифицируются одинаково при применении как СФУ 13, так и МСФО (IAS) 17.

Обе системы 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. Операционная аренда учитывается арендатором путем признания расходов равномерно в течение срока аренды. Все предоставленные по договору операционной аренды поощрения 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 обосновано 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, по сути, являющейся продажей (прямой финансовой аренды); 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, по сути, являющейся продажей (прямой финансовой аренды) вместо предоставленного в аренду актива признается дебиторская задолженность по аренде. При классификации аренды в качестве операционной доход от аренды признается равными частями в течение срока аренды, а предоставленный в аренду актив амортизируется арендодателем на протяжении срока его полезного использования.

Существенные различия

	ОПБУ США	МСФО
Ставка дисконтирования, используемая арендатором при расчете приведенной стоимости минимальных арендных платежей	Наименьшее из значений приростной процентной ставки на заемный капитал либо ставки, подразумеваемой в договоре аренды. Ставка дисконтирования определяется на момент начала аренды.	Ставка, подразумеваемая в договоре аренды, если ее определение представляется практически осуществимым; в противном случае используется приростная процентная ставка на заемный капитал арендатора.
Аренда земли и зданий	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 процентов 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.)	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.
Признание доходов или расходов при продаже с обратной арендой, если обратная аренда является операционной обратной арендой	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 могут не разрешить признания сделки продажи) .	Доходы или расходы признаются немедленно и корректируются в том случае, если цена продажи отличается от справедливой стоимости.
Признание доходов или расходов при продаже с обратной арендой, если обратная аренда является капитальной (финансовой) обратной арендой	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 относятся на будущие периоды и амортизируются на протяжении срока аренды.
Кредитный лизинг	Для кредитного лизинга приводятся специальные правила учета.	В МСФО отсутствуют специальные правила учета для кредитного лизинга. То есть, кредитный лизинг учитывается по аналогии с другими типами аренды.

Среди прочих отличий можно выделить следующие: (i) продажу объектов недвижимости с обратной арендой, (ii) аренду объекта недвижимости по сути, являющуюся продажей.

Конвергенция

Советы осуществляют совместную работу над проектом конвергенции в отношении учета аренды, основной целью которого является создание общего стандарта по учету аренды, который бы обеспечивал признание активов и обязательств, возникающих в результате договоров аренды, в отчете о финансовом положении. Советы опубликовали документ для обсуждения,

в котором они выразили свою предварительную точку зрения на учет договоров аренды арендаторами и описали некоторые вопросы, которые им предстоит решить при разработке нового стандарта по учету договоров аренды арендодателями. Ожидается, что проект нового стандарта по учету договоров аренды будет опубликован в первой половине 2010 года.

Признание выручки



Признание выручки является сложным вопросом в сфере телекоммуникаций. Отчасти эта сложность обусловлена различными типами телекоммуникационных услуг. Например, услуги по предоставлению фиксированной связи (главным образом, передача голосовых сообщений и данных) заключают в себе вопросы признания, которые могут отличаться от тех, которые возникают в отношении услуг по предоставлению беспроводной связи (главным образом, мобильная голосовая связь и передача данных). Более того, отрасль продолжает развиваться быстрыми темпами, и велика вероятность того, что операторы будут применять новые модели бизнеса – в частности, объединять услуги по передаче голосовых сообщений посредством фиксированной связи и предоставлению широкополосных каналов передачи данных с услугами беспроводной связи – что приведет к возникновению новых требующих внимания вопросов в части признания выручки.

Сходства

Как концептуальный вопрос общего характера признание выручки согласно ОПБУ США и МСФО привязано к завершению процесса получения прибыли и реализации активов по завершении данного процесса. 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. В конечном счете, обе системы стандартов основывают признание выручки на передаче рисков и пытаются определить момент завершения процесса получения прибыли. Обе системы стандартов содержат критерии признания выручки, которые хоть и не являются идентичными, тем не менее, схожи между собой. Поскольку фундаментальные принципы признания выручки совпадают в ОПБУ США и МСФО, размер выручки за оказание телекоммуникационных услуг и сроки ее признания, как правило, совпадают, особенно в случае стандартных услуг, связанных с фиксированной и беспроводной связью.

Существенные различия

Несмотря на концептуальные сходства, различия при признании выручки за оказанные телекоммуникационные услуги могут иметь место в результате различных уровней детализации требований в двух системах стандартов. ОПБУ США содержат большое число указаний, которые могут носить ярко выраженный предписывающий характер. В рамках МСФО, напротив, существуют два стандарта (МСФО (IAS) 18 «Выручка» и МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство») и ряд интерпретаций (Интерпретация IFRIC 13 «Программы, направленные на поддержание лояльности клиентов» и Интерпретация IFRIC 18 «Переводы активов клиентами»), которые содержат общие принципы и иллюстративные примеры определенных сделок. Ниже приводятся основные различия двух систем стандартов в признании выручки.

	ОПБУ США	МСФО
Продажа товаров	Выручка признается согласно SAB 104 «Признание выручки», когда поставка была осуществлена (риски и выгоды, связанные с владением, были переданы), имеются убедительные свидетельства осуществления продажи, сумма вознаграждения определена или может быть определена, и при этом имеется обоснованная уверенность, что причитающиеся денежные средства будут получены.	Выручка признается только, 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.

	ОПБУ США	МСФО
Оказание услуг	<p>Как правило, выручка должна учитываться согласно SAB 104. При условии соблюдения всех прочих критериев признания выручки, выручка от оказания услуг должна признаваться по линейному методу, если отсутствуют указания на то, что выручка получена либо обязательства исполнены по другой схеме, в течение срока действия договора либо ожидаемого периода, в течение которого будут оказываться установленные услуги, в зависимости от того, какой из них является более продолжительным. Применение учета долгосрочных контрактов (SOP 81-1 «Учет выполнения договоров подряда и определенных типов договоров на производство») не разрешается для услуг, не связанных со строительством.</p>	<p>Выручка может быть признана в соответствии с методом учета долгосрочных контрактов, включая поэтапный метод, если выручка и затраты могут быть надежно оценены и получение компанией экономических выгод является вероятным. В практических целях в случаях, когда услуги оказываются посредством выполнения неопределенного количества актов в течение оговоренного периода времени, как в случае с телекоммуникационными услугами, выручка признается по линейному методу в течение этого периода времени.</p>
Многокомпонентные сделки	<p>Согласно EITF 00-21 «Соглашения с получением выручки от поставки нескольких компонентов» необходимо соблюдение определенных критериев для того, чтобы каждый компонент считался отдельной единицей учета: (i) поставленные компоненты должны обладать независимой ценностью и (ii) 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.</p>	<p>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.</p>
Условная выручка	<p>Выручка оценивается на основе определенного или определяемого вознаграждения, которое оговорено в договоре. EITF 00-21 ограничивает сумму выручки, которая может быть признана в отношении компонента, суммой, получение которой не зависит от поставки дополнительных компонентов или иных оговоренных критериев исполнения обязательств. Например, ввиду наличия условного обязательства по предоставлению телекоммуникационных услуг в будущем сумма выручки, признаваемой в отношении мобильных телефонов ограничена суммой полученного авансом денежного вознаграждения.</p>	<p>Выручка оценивается на основе справедливой стоимости полученного или подлежащего получению вознаграждения. Условные суммы могут включаться при распределении общей суммы выручки на компоненты сделки. Например, выручка может быть отнесена на продажу мобильного телефона на основе справедливой стоимости полученного или подлежащего получению вознаграждения (и, таким образом, ее величина может быть больше, нежели согласно ОПБУ США). Однако на практике в отрасли к сумме выручке от продажи мобильного телефона обычно применяется т.н. «остаточный метод», согласно которому признаваемая выручка от продажи телефона не превышает сумму, подлежащую уплате за телефон согласно договору. Фактически, выручка, отнесенная на мобильные телефоны, ограничена размером денежного вознаграждения, полученного от клиента, как и в ОПБУ США.</p>

	ОПБУ США	МСФО
Плата за подключение клиентов и связанные с ней затраты	SAB 104 требует, чтобы плата за подключение и связанные с ней затраты относились на будущие периоды и признавались в составе отчета о прибылях и убытках по линейному методу в течение срока действия соглашения или ожидаемого периода, в течение которого будут оказываться оговоренные услуги, в зависимости от того, какой из них является более продолжительным.	МСФО (IAS) 18 напрямую не рассматривает вопрос платы за подключение клиентов и связанных с нею затрат. Однако операторы телекоммуникационных услуг применяют принципы учета многокомпонентных сделок из МСФО (IAS) 18. Если установлено, что плата за подключение клиента является частью пакета услуг, включающего также соглашение об оказании телекоммуникационных услуг, она признается в течение ожидаемого срока отношений с соответствующим клиентом (срок действия договора либо расчетный средний срок оказания услуг клиенту). С другой стороны, если установлено, что плата за подключение клиента представляет собой выплату за отдельную услугу, она признается немедленно. Связанные с подключением затраты, как правило, признаются в качестве расходов по мере понесения. Кроме того, компании-операторы телекоммуникационных услуг должны принимать во внимание Интерпретацию IFRIC 18 при учете денежных средств, полученных от клиентов (в форме платы за подключение) в обмен на сооружение объектов основных средств, которые используются для подключения клиента к сети связи и предоставления ему телекоммуникационных услуг.
Карты предоплаты	Выручка относится на будущий период до момента использования карт предоплаты (предоставления соответствующих услуг). Доход по неиспользованным картам предоплаты учитывается с помощью метода признания на основе погашения (то есть, доход по неиспользованным картам предоплаты оценивается и признается на основе тенденций в прошлом). Однако для оценки дохода по неиспользованным картам предоплаты также могут применяться методы отложенного и немедленного признания.	Выручка относится на будущий период до момента использования карт предоплаты. Доход по неиспользованным картам предоплаты оценивается и признается в качестве выручки только с использованием метода признания на основе погашения.
Представление выручки в развернутой или свернутой форме	Суммы, полученные операторами телекоммуникационных услуг от имени третьих сторон, таких как партнеры по распространению или государственные налоговые органы, признаются в качестве выручки на валовой или нетто-основе. EITF 99-19 «Представление выручки в развернутой форме компанией, действующей в качестве принципала или в свернутой форме компанией, действующей в качестве агента» содержит признаки, служащие для определения того, должна ли выручка признаваться на валовой основе (поскольку при продаже товаров или услуг компания выступала в роли принципала) или же на нетто-основе (поскольку, фактически, компания выступала в роли агента и получила комиссию от поставщика проданных товаров или услуг). EITF 06-3 «Как налоги, полученные от клиентов и переданные государственным органам, должны представляться в отчете о прибылях и убытках (то есть, представление сумм в развернутой или свернутой форме)» позволяет операторам телекоммуникационных услуг выбирать, представлять ли им налоги, полученные от клиентов и переданные государственным налоговым органам, в развернутой или свернутой форме. На практике в отрасли используются оба способа.	Суммы, полученные от имени принципала в рамках агентских отношений, не являются выручкой. Вместо этого выручкой является сумма комиссии. В апреле 2009 г. Совет по МСФО внес поправки в Приложение к МСФО (IAS) 18 в рамках своего проекта ежегодных усовершенствований МСФО, содержащие указания относительно определения того, действует ли компания как принципал или как агент.

	ОПБУ США	МСФО
Договоры на строительство	<p>Согласно SOP 81-1 договоры на строительство при соблюдении определенных критериев учитываются поэтапным методом. В противном случае используется метод выполненного договора.</p> <p>При соблюдении определенных критериев компании вправе, но не обязаны объединять или сегментировать договоры на строительство .</p>	<p>Согласно МСФО (IAS) 11 при соблюдении определенных критериев договоры на строительство учитываются поэтапным методом. В противном случае признание выручки ограничивается возмещаемыми затратами, которые были понесены. Применение метода выполненного договора не допускается.</p> <p>При соблюдении определенных критериев договоры на строительство подлежат объединению или сегментации. Критерии объединения и сегментации согласно МСФО отличаются от соответствующих критериев согласно ОПБУ США.</p>

Конвергенция

В настоящий момент Совет по МСФО и Совет по СФУ проводят совместный проект по разработке стандарта, посвященного признанию выручки. В декабре 2008 года Советы опубликовали документ для обсуждения, в котором описывается модель признания выручки на основе договора. В этой модели основной акцент сделан на актив или обязательство, возникающие в результате юридически обязательного договора с клиентом. В рамках предложенной модели вознаграждение, причитающееся от клиента, распределяется между обязательствами исполнения поставщика, подразумеваемыми в договоре, на основе относительных цен продажи каждого компонента продукта (услуги) соответствующих конкретному обязательству исполнения. Выручка признается по мере выполнения соответствующего обязательства исполнения в размере распределенной суммы.

Рабочая группа по проблемным вопросам учета в США работает над проектом, который призван заменить EITF 00-21, приведя к появлению модели, которая будет больше соответствовать той, которая рассматривается ССФУ и Советом по МСФО в их документе для обсуждения, посвященном признанию выручки.

Рабочая группа по проблемным вопросам учета пришла к согласию относительно Вопроса 08-1 «Соглашения с получением выручки от поставки нескольких компонентов» на своем заседании 13 ноября 2008 года, на котором было предварительно решено, что пороговое значение цены продажи в EITF 00-21 для непоставленного компонента (компонентов) в рамках соглашения

должно позволять компании использовать свою наилучшую оценку цены продажи третьей стороне в ситуациях, когда у компании отсутствует объективное свидетельство цены продавца (vendor-specific objective evidence - VSOE) либо соответствующее свидетельство цены продажи, предоставленное третьей стороной. Таким образом, компания могла бы использовать свою расчетную цену продажи лишь после того, как она определит, что отсутствуют как объективное свидетельство цены продавца, так и соответствующее свидетельство цены продажи, предоставленное третьей стороной. Впоследствии на своем заседании 19 марта 2009 года Рабочая группа по проблемным вопросам учета пришла к предварительному заключению о необходимости пересмотра данного решения и включения требования об использовании метода относительной цены продажи при распределении вознаграждения по соглашению на компоненты этого соглашения. Первоначальное решение требовало использования остаточного метода в определенных обстоятельствах. Ввиду изменения, требующего, чтобы вознаграждение по соглашению распределялось с использованием метода относительной цены продажи и пересмотренных требований к раскрытию информации, Рабочая группа по проблемным вопросам учета пришла к выводу, что она опубликует новое решение, и будет принимать комментарии к нему в течение предусмотренного регламентом ее деятельности периода. Читателям следует внимательно следить за деятельностью Рабочей группы по проблемным вопросам учета, связанной с этим аспектом.

«Неотчуждаемое» право пользования



Предоставление права на использование пропускной способности сети (например, кабельных каналов и оптоволоконных кабелей) зачастую упоминается как «неотчуждаемое» право пользования (НПП). В соответствии с соглашением о НПП компания обладает исключительным правом на использование определенной пропускной способности. В рамках соглашений о НПП операторы телекоммуникационных услуг могут как предоставлять, так и получать в пользование пропускную способность сети. Например компания Телеком А провела оптоволоконную сеть в районе, в котором у компании Телеком Б имеется только медно-кабельная сеть. Для того, чтобы предоставлять услуги, доступные лишь посредством оптоволоконной сети, Телеком Б может заключить с Телеком А соглашение о НПП на использование пяти каналов (волокон) кабеля, принадлежащего Телеком А.

Учет соглашений о НПП может быть сложным и отличается в зависимости от фактов и обстоятельств отдельных соглашений. Поскольку компании-операторы телекоммуникационных услуг продолжают создавать оптоволоконные сети, использование соглашений о НПП, равно как и связанные с ним сложности при учете, скорее всего, возрастут.

Сходства

Согласно ОПБУ США и МСФО первым этапом при учете НПП (как для компании, предоставляющей НПП, так и ее клиента) является определение того, представляет ли собой НПП договор аренды или договор оказания услуг. EITF 01-8 «Определение того, содержит ли соглашение элементы аренды» и Интерпретация IFRIC 4 «Как определить, имеет ли сделка признаки аренды» требуют, чтобы соглашение, в рамках которого передается право на использование определенного актива, учитывалось как аренда. Обе системы стандартов содержат аналогичную концепцию, согласно которой право на использование актива подразумевает под собой право контролировать использование актива, являющегося предметом договора, и применяют схожие критерии при определении данной концепции. Кроме того, обе системы стандартов содержат указания относительно отделения элементов аренды и элементов, не связанных с арендой, в рамках одного соглашения и повторного анализа соглашения. Если устанавливается, что НПП представляет собой аренду, обе системы стандартов требуют, чтобы договор НПП, являющийся, по сути, договором аренды, учитывался согласно соответствующим указаниям по учету аренды (СФУ 13 или МСФО (IAS) 17).

Если соглашение не содержит признаков аренды (например, поскольку оно не включает в себя право на использование определенного актива), оно, скорее всего, будет учитываться как договор оказания услуг в соответствии с SAB 104 и МСФО (IAS) 18 (с точки зрения компании, предоставляющей услугу), либо как обычные операционные расходы (с точки зрения клиента).

Существенное различие

	ОПБУ США	МСФО
Сфера применения EITF 01-8 «Определение того, содержит ли соглашение элементы аренды» и IFRIC 4 «Как определить, имеет ли сделка признаки аренды».	Сфера применения EITF 01-8 ограничена соглашениями, предметом которых являются основные средства, в терминах СФУ 13, что включает в себя лишь землю и/или амортизируемые основные средства. Запасы, природные ресурсы, права на разведку природных ресурсов и нематериальные активы исключаются из сферы применения EITF 01-8.	Применяются ко всем соглашениям, предусматривающим право на использование актива, которые учитывались бы как соглашения аренды в рамках сферы применения МСФО (IAS) 17. Из сферы применения МСФО (IAS) 17 исключаются природные ресурсы и лицензионные соглашения, а также инвестиционная недвижимость и биологические активы, которые рассматриваются в рамках МСФО (IAS) 40 и МСФО (IAS) 41, соответственно.

Конвергенция

Советы осуществляют совместную работу над проектом конвергенции в отношении учета аренды, основной целью которого является создание общего стандарта по учету аренды, который бы обеспечивал признание активов и обязательств, возникающих в результате договоров аренды, в отчете о финансовом положении. Советы опубликовали документ для обсуждения, в котором они выразили свою предварительную точку зрения на учет договоров аренды арендаторами и описали некоторые вопросы, которые им предстоит решить при разработке нового стандарта, такие, например, как различия в сфере применения СФУ 13 и МСФО (IAS) 17. Ожидается, что проект нового стандарта по учету договоров аренды будет опубликован в первой половине 2010 года.

Представление финансовой отчетности

Сходства

МСФО и ОПБУ США во многом схожи в части представления финансовой отчетности. Например, обе системы стандартов требуют, чтобы полный комплект финансовой отчетности включал в себя баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о прочих совокупных доходах в случае ОПБУ США либо отчет о признанных доходах и расходах (statement of recognized income and expense – SORIE) в случае МСФО, отчет о движении денежных средств и примечания к финансовой отчетности. Кроме того, за исключе-

нием редких случаев обе концепции требуют подготовки отчетности на основе принципа начисления (это не относится к отчету о движении денежных средств). Обе модели учета используют аналогичные принципы в отношении вопросов существенности и последовательности, которые компании должны учитывать при подготовке своей финансовой отчетности. Различия между двумя системами, как правило, возникают на уровне конкретных рекомендаций.

Существенные различия

	ОПБУ США	МСФО
Требование о представлении сравнительной информации за предыдущие отчетные периоды	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.	Сравнительную информацию по всем отраженным в финансовой отчетности показателям необходимо раскрывать в отношении предыдущего отчетного периода.
Структура баланса и отчета о прибылях и убытках	ОПБУ США не требуют подготавливать баланс и отчет о прибылях и убытках в определенной форме. Однако компании, акции которых котируются на биржах, обязаны выполнять подробные требования Правила S-X.	МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» не предписывает какой-либо стандартной структуры, однако содержит минимальный перечень статей. Такие статьи имеют менее предписывающий характер, чем требования Правила S-X.
Представление задолженности в балансе в качестве краткосрочной или долгосрочной	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 более одного года. Отложенные налоги представляются как краткосрочные или долгосрочные в зависимости от характера соответствующего актива или обязательства.	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).
Отчет о прибылях и убытках – классификация расходов	Компании, зарегистрированные в Комиссии по ценным бумагам и биржам США, обязаны представлять расходы по функциям (например, себестоимость реализации, административные расходы).	Компании могут представлять расходы по функциям либо по содержанию (например, зарплаты, амортизация). Однако если принимается решение об отражении расходов по функциям, то в примечаниях к финансовой отчетности необходимо включить раскрытие определенной информации о расходах, сгруппированных по содержанию.
Отчет о прибылях и убытках – чрезвычайные статьи	Ограничены статьями, которые являются как необычными, так и редко встречающимися.	Запрещены.
Отчет о прибылях и убытках – представление информации о прекращенной деятельности	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 компонентам.	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.

	ОПБУ США	МСФО
Изменения в капитале	Все изменения по каждой статье капитала участников компании представляются в примечании либо в отдельном отчете.	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).
Раскрытие информации о результатах деятельности	Постановления Комиссии по ценным бумагам и биржам США определяют основные показатели и требуют представления определенных заголовков и промежуточных итоговых сумм. Кроме того, компаниям, акции которых котируются на биржах, запрещается раскрывать в финансовой отчетности и сопутствующих примечаниях показатели результатов деятельности, отличные от тех, которые предусмотрены в ОПБУ США.	Некоторые традиционные понятия (например, «операционная прибыль») не имеют определений, поэтому на практике имеет место некоторое расхождение в отношении представляемых в отчете о прибылях и убытках статей, заголовков, промежуточных итоговых сумм, что имеет значение для понимания финансовых результатов деятельности компании.

Конвергенция

В апреле 2004 года ССФУ 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) согласно МСФО (IAS) 1 и по сути привел этот отчет в соответствие с отчетом ССФУ 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 представления финансовой отчетности в обеих системах стандартов.

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 (1) предназначенным для продажи, либо вышедшим операционным сегментом (согласно определению из СФУ 131 «Раскрытие информации о сегментах предприятия и связанной с ними информации» и МСФО (IFRS) 8, соответственно), либо (2) бизнесом (согласно определению из новой редакции СФУ 141 и новой редакции МСФО (IFRS) 3), который при его приобретении отвечает критериям классификации в качестве предназначенного для продажи.

Промежуточная финансовая отчетность

Сходства

АРВ 28 и МСФО (IAS) 34 (оба стандарта называются «Промежуточная финансовая отчетность») содержат в значительной степени схожие требования, за исключением метода учета определенных видов затрат, о чем будет сказано ниже. Оба 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. Оба стандарта позволяют представление сокращенной промежуточной финансовой отчетности (требования к составлению которой, в значительной степени аналогичны, но не полно-

стью 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 котируются на бирже, должны соблюдать Норматив S-X Комиссии по ценным бумагам и биржам США в целях подготовки промежуточной финансовой информации.

Существенное различие

	ОПБУ США	МСФО
Метод учета определенных затрат в промежуточных периодах	Каждый промежуточный период рассматривается как неотъемлемая 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 неотъемлемой составной частью отчетности годового периода.	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).

Конвергенция

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.

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 всех 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 с переменными долями участия и компании специального назначения рассматриваются в Интерпретации FIN 46 «Консолидация компаний с переменными долями участия» (в новой редакции) и в Интерпретации ПККИ (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 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). В то время как МСФО содержат четкое требование

об использовании единой учетной политики в отношении всех компаний консолидированной группы, в ОПБУ США предусмотрены определенные исключения (например, дочерняя компания, осуществляющая деятельность в специфической отрасли, может сохранить особую учетную политику при консолидации). Обе системы стандартов 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 не представляется практически осуществимым.

Долевая инвестиция, предоставляющая инвестору значительное влияние на объект инвестиций (в МСФО упоминается как «ассоциированная компания»), считается инвестицией, учитываемой по методу долевого участия, согласно как ОПБУ США (Мнение Совета по стандартам бухгалтерского учета (ARB) 18 «Учет инвестиций в обыкновенные акции по методу долевого участия»), так и МСФО (МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании»), если объект инвестиций не включается в периметр консолидации. Более того, учет таких инвестиций по методу долевого участия, в случае его применения, согласно обеим системам стандартов в основном одинаков.

Существенные различия

	ОПБУ США	МСФО
Модель консолидации	Основное внимание уделяется доле участия, которая обеспечивает контроль. Сначала все компании оцениваются как потенциальные 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.	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. В определенных условиях также может быть рассмотрен «фактический контроль».
Компании с переменными долями участия / компании специального назначения	В соответствии с Интерпретацией FIN 46 (в новой редакции) основной бенефициар (определяемый на основании анализа экономических рисков и выгод) должен консолидировать компанию с переменными долями участия.	В соответствии с Интерпретацией ПККИ 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 представляющей отчетность компании над компанией специального назначения.
Подготовка консолидированной финансовой отчетности - общие положения	Необходима, однако, существует ряд исключений отраслевого характера (например, для инвестиционных компаний).	Как правило, необходима, однако существует исключение с ограниченной сферой применения, освобождающее от подготовки консолидированной финансовой отчетности такую материнскую компанию, которая сама является дочерней компанией, находящейся в полной собственности другой компании либо в частичной собственности при соблюдении определенных условий.

	ОПБУ США	МСФО
Подготовка консолидированной финансовой отчетности – различные отчетные даты материнской и дочерней компании (компаний)	В финансовой отчетности раскрывается информация о влиянии существенных событий, произошедших в период между отчетными датами (в случае если они отличаются).	Финансовая отчетность корректируется на эффект влияния существенных событий, произошедших в период между отчетными датами (в случае если они отличаются).
Инвестиции, учитываемые по методу долевого участия	СФУ 159 «Право на оценку финансовых активов и финансовых обязательств по справедливой стоимости» предоставляет компаниям право отражать учитываемые по методу долевого участия инвестиции по справедливой стоимости, однако технический персонал Комиссии по ценным бумагам и биржам США считает, что для определения того, может ли воспользоваться этим правом конкретная компания, необходим тщательный анализ. Для инвестиций, учитываемых по методу долевого участия, которые руководство решило не оценивать по справедливой стоимости, необходимо использовать метод долевого участия. Обеспечение соответствия учетной политики инвестора и объекта инвестиций не требуется.	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.
Совместная деятельность	Как правило, учитывается по методу долевого участия.	В соответствии с МСФО (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности» допускается использование как метода пропорциональной консолидации, так и метода долевого участия.

Конвергенция

В рамках совместного проекта по объединению бизнеса ССФУ опубликовал СФУ 160 (вступает в силу для отчетных периодов, которые начинаются 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»). Совет по МСФО опубликовал проект стандарта ED 9 «Соглашения о совместной деятельности», в рамках которого вносятся по-

правки в МСФО (IAS) 31 с целью исключения метода пропорциональной консолидации для совместно контролируемых компаний. Ожидается, что Совет по МСФО опубликует окончательную редакцию стандарта в 2009 году.

ССФУ предложил поправки к новой редакции FIN 46, выпуск которых в виде окончательного стандарта ожидается в 2009 году. Кроме того, Совет по МСФО опубликовал проект стандарта ED 10 «Консолидированная финансовая отчетность», который должен заменить МСФО (IAS) 27 (с поправками) и ПККИ-12 и обеспечить единую модель консолидации в рамках МСФО. В конечном итоге данные проекты могут привести к дополнительной конвергенции. Необходимо следить за развитием событий в будущем.

Объединение бизнеса

Сходства

Опубликование новых редакций СФУ 141 и МСФО (IFRS) 3 (оба называются «Объединение бизнеса») представляет собой кульминацию первого крупного совместного проекта по конвергенции между Советом по МСФО и ССФУ. В соответствии с пересмотренными редакциями СФУ 141 и МСФО (IFRS) 3 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, и должна служить основой оценки активов, обязательств и неконтрольных долей участия приобретен-

ной компании, при наличии нескольких исключений (как будет указано в таблице ниже, МСФО (IFRS) 3 (в новой редакции) содержит альтернативу оценке неконтрольной доли участия по справедливой стоимости). Даже, несмотря на то, что между новыми стандартами существует значительная конвергенция, определенные различия все же будут иметь место после их вступления в силу. Новые стандарты вступают в силу для годовых отчетных периодов, которые начинаются

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

	ОПБУ США	МСФО
Оценка неконтрольной доли участия	Неконтрольная доля участия оценивается по справедливой стоимости, которая включает приходившийся на нее гудвил.	Неконтрольная доля участия оценивается либо по справедливой стоимости, включая приходившийся на нее гудвил, либо по приходившейся на нее пропорциональной части справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов приобретаемой компании, не включая гудвил.
Активы и обязательства, возникающие в результате условных событий	<p><i>Первоначальное признание</i></p> <p>Определенные условные активы и обязательства признаются по справедливой стоимости на дату приобретения, если справедливая стоимость может быть определена в течение периода оценки. Если справедливая стоимость условного актива или обязательства не может быть определена в течение периода оценки, указанные актив и обязательство при соблюдении определенных критериев должны признаваться на дату приобретения согласно СФУ 5 «Учет условных активов и обязательств».</p> <p>Условные активы и обязательства, для которых критерии признания на дату приобретения не выполняются, впоследствии учитываются в соответствии с другими стандартами и соответствующими указаниями, включая СФУ 5. (Более подробная информация о различиях между СФУ 5 и МСФО (IAS) 37 приводится в разделе «Резервы и условные обязательства»).</p> <p><i>Последующая оценка</i></p> <p>Условные активы и обязательства, признанные на дату приобретения, впоследствии оцениваются и учитываются на систематической и рациональной основе в зависимости от их характера.</p>	<p><i>Первоначальное признание</i></p> <p>Условные обязательства признаются по состоянию на дату приобретения при наличии текущего обязательства, которое возникло вследствие прошлых событий и справедливая стоимость которого может быть надежно оценена. Условные активы не признаются.</p> <p><i>Последующая оценка</i></p> <p>Условные обязательства впоследствии оцениваются по наибольшему из значений - справедливой стоимости на дату приобретения, за вычетом, если это применимо, накопленной амортизации, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18, или суммы, которая была бы признана в случае применения МСФО (IAS) 37.</p>
Операционная аренда, имеющаяся у приобретаемой компании	Если условия операционной аренды приобретаемой компании являются либо более, либо менее выгодными по сравнению с рыночными условиями, приобретающая компания признает нематериальный актив или обязательство, соответственно, вне зависимости от того, является ли приобретаемая компания арендодателем или же арендатором.	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.
Объединение компаний под общим контролем	Учитывается аналогично методу объединения интересов (по первоначальной стоимости).	Вне сферы действия новой редакции МСФО (IFRS) 3. На практике используется подход, аналогичный ОПБУ США, или применяется метод покупки при условии наличия экономического содержания сделки.

Другие различия могут возникнуть в связи с отличающимися учетными требованиями, содержащимися в прочей применимой 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

На данный момент дальнейших шагов по конвергенции не запланировано.

Финансовые инструменты

Сходства

Руководство в отношении финансовых инструментов содержится в нескольких стандартах ОПБУ США. К ним в частности, относятся СФУ 65 «Учет определенных 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 «Право на оценку финансовых активов и финансовых обязательств по справедливой стоимости». С другой стороны, рекомендации

по учету финансовых инструментов в МСФО ограничиваются 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». Обе системы стандартов 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. Обе системы ОПБУ разрешают применение учета хеджирования и предоставляют право на оценку по справедливой стоимости. Они также требуют раскрывать в примечаниях к финансовой отчетности подробную информацию по финансовым инструментам, представленным в балансе.

Существенные различия

	ОПБУ США	МСФО
Оценка по справедливой стоимости	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. Справедливая стоимость представляет собой цену выхода, которая может отличаться от цены сделки (цены входа).	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 осведомленными сторонами, проведенной на коммерческой основе. Как правило, цена сделки (цена входа) принимается в качестве справедливой стоимости на момент начала договорных отношений.
Прибыль и убыток первого дня	Компании могут признавать прибыль и убыток первого дня по отражаемым 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.	Прибыль и убыток первого дня признаются только в том случае, если все исходные данные, необходимые для модели оценки, поддаются наблюдению.
Классификация в качестве долговых и долевого инструментов	В ОПБУ США особо определяется ряд инструментов, имеющих характеристики как долговых, так и долевого инструментов, которые должны классифицироваться как обязательства. Определенные типы других контрактов, расчет по которым потенциально производится собственными акциями компании, могут классифицироваться в качестве капитала, 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.	Основой для классификации определенных инструментов, имеющих характеристики как долговых, так и долевого инструментов, является наличие договорного обязательства по предоставлению денежных средств, активов или собственных акций компании. Экономическое принуждение не является договорным обязательством. Контракты, потенциально погашаемые собственными акциями компании, классифицируются в составе капитала, если подлежат погашению путем предоставления фиксированного числа акций в обмен на фиксированную сумму денежных средств.

	ОПБУ США	МСФО
Составные финансовые инструменты	Составные финансовые инструменты (к примеру, конвертируемые облигации) не разделяются на долговой и долевого компоненты, за исключением случаев, когда выполняются определенные условия, однако они могут быть разделены на долговой и производный компоненты, при этом производный компонент оценивается по справедливой стоимости.	Требуется обязательное разделение составных финансовых инструментов на долговой и долевого компоненты, а также – если это применимо – на производный компонент. Производный компонент может подлежать учету по справедливой стоимости.
Признание обесценения – финансовые инструменты, имеющиеся в наличии для продажи	<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 компания намеревается продать долговую ценную бумагу либо вероятность того, что она будет вынуждена продать долговую ценную бумагу до того, как произойдет ожидаемое восстановление, превышает 50%. Убыток от обесценения оценивается как разница между амортизированной стоимостью долговой ценной бумаги и ее справедливой стоимостью.</p> <p>В случаях, когда имеют место кредитные убытки, однако компания не намеревается продавать долговую ценную бумагу, и вероятность того, что компания будет вынуждена продать долговую ценную бумагу до того, как произойдет восстановление первоначальной оценки амортизированной стоимости, не превышает 50%, сумма обесценения разделяется на (а) сумму, представляющую собой кредитные убытки, и (б) сумму, относящуюся к прочим факторам. Совокупная сумма обесценения в отношении кредитных убытков признается в отчете о прибылях и убытках, а сумма, относящаяся ко всем прочим факторам, признается в составе прочего совокупного дохода, за вычетом соответствующего налогового эффекта.</p> <p>В случае долевого инвестиции, имеющейся в наличии для продажи, обесценение признается в отчете о прибылях и убытках и оценивается как разница между первоначальной стоимостью долевого ценной бумаги и ее справедливой стоимостью, если не ожидается, что справедливая стоимость долевого ценной бумаги в ближайшее время восстановится в размере, достаточном для полного восстановления первоначальной стоимости. Компания должна иметь намерение и способность удерживать обесцененную ценную бумагу до момента такого восстановления в ближайшей перспективе; в противном случае в отчете о прибылях и убытках за текущий период должно быть признано обесценение.</p> <p>При признании обесценения в отчете о прибылях и убытках у инвестиции появляется новая основа оценки первоначальной стоимости, равная прошлой основе оценки первоначальной стоимости за вычетом суммы обесценения, признанной в составе прибыли или убытка. Убытки от обесценения, признанные в составе прибыли или убытка, не могут быть сторнированы за счет будущих восстановлений стоимости.</p>	<p>Как правило, лишь свидетельство неисполнения обязательства приводит к признанию в отчете о прибылях и убытках убытка от обесценения долгового инструмента, имеющегося в наличии для продажи.</p> <p>В случае долевого инвестиций, имеющихся в наличии для продажи, обесценение признается в отчете о прибылях и убытках и оценивается как разница между первоначальной стоимостью долевого ценной бумаги и ее справедливой стоимостью при наличии объективного свидетельства того, что долевого инвестиция, имеющаяся в наличии для продажи, подверглась обесценению и что стоимость инвестиции в долевого инструмента может быть не возмещена. Объективным свидетельством обесценения считается значительное или продолжительное снижение справедливой стоимости долевого инвестиции ниже ее первоначальной стоимости.</p> <p>Убытки от обесценения по долговому 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. Убытки от обесценения по долевым инструментам, классифицированным как имеющиеся в наличии для продажи, не могут быть восстановлены в отчете о прибылях и убытках.</p>

	ОПБУ США	МСФО
Признание обесценения – финансовые инструменты, удерживаемые до погашения	<p>Убыток от обесценения по инвестиции, удерживаемой до погашения, оценивается как разница между ее справедливой и амортизированной стоимостями. Ввиду твердого намерения компании сохранять инвестицию, удерживаемую до погашения, вплоть до момента восстановления ее стоимости (то есть, имеют место намерение и способность компании удерживать данные ценные бумаги до погашения), совокупная сумма обесценения в отношении кредитных убытков признается в отчете о прибылях и убытках, а сумма обесценения, обусловленного прочими факторами, признается в составе капитала (прочего совокупного дохода).</p> <p>Новая оценка первоначальной стоимости ценной бумаги представляет собой справедливую стоимость на момент признания обесценения. Впоследствии, в течение периода, оставшегося до погашения ценной бумаги, классифицированной как удерживаемая до погашения, ее амортизированная стоимость увеличивается на сумму обесценения, признанного в составе капитала с одновременным увеличением прочего совокупного дохода.</p>	<p>Убыток от обесценения по инвестиции, удерживаемой до погашения, оценивается как разница между балансовой стоимостью инвестиции и приведенной стоимостью расчетных будущих денежных потоков, дисконтированных по первоначальной эффективной процентной ставке такой инвестиции. Балансовая стоимость инвестиции уменьшается непосредственно либо с помощью счета резерва. Сумма убытка от обесценения (кредитного убытка) признается в отчете о прибылях и убытках.</p>
Эффективность хеджирования – упрощенный метод для процентных свопов	Допускается.	Не допускается.
Хеджирование компонента риска по финансовому инструменту	Компоненты риска, по которым может быть осуществлено хеджирование, особо оговариваются в стандартах, хеджирование не оговоренных компонентов не допускается.	Позволяют компаниям хеджировать компоненты (части) риска, являющиеся причиной изменений справедливой стоимости.
Оценка – метод 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.	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.
Прекращение признания финансовых активов	<p>Прекращение признания финансовых активов (учет продажи) происходит при передаче фактического контроля над финансовыми активами. Передача контроля происходит лишь в случае удовлетворения определенных критериев, включая свидетельство юридической обособленности.</p> <p>В отношении передачи «квалифицируемых» компаний специального назначения применяются особые правила.</p>	<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>

	ОПБУ США	МСФО
Оценка - займы и дебиторская задолженность	Если не используется право оценки по справедливой стоимости, займы и дебиторская задолженность классифицируются либо как (1) предназначенные для инвестиций и оцениваются по амортизированной стоимости, либо как (2) предназначенные для продажи и оцениваются по наименьшему из значений - первоначальной стоимости или справедливой стоимости.	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.

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

В США опубликование СФУ 157 привело к появлению общей концептуальной базы оценки справедливой стоимости всех финансовых инструментов, хотя стандарт и не расширил сферу применения учета по справедливой стоимости. 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. В мае 2009 г. Совет по МСФО опубликовал для публичного обсуждения проект стандарта «Оценка по справедливой стоимости».

Кроме того, на своем совместном заседании в марте 2009 года Советы пришли к соглашению о совместной оперативной работе по разработке общих стандартов, посвященных внебалансовой деятельности, учету финансовых инструментов и учету убытков по займам. Советы пришли к согласию о выпуске предложений по замене своих стандартов по учету финансовых инструментов одним общим стандартом «в течение нескольких месяцев, а не лет».

Также в ответ на обеспокоенность профессионального сообщества относительно текущего мирового финансового кризиса и его последствий для финансовой отчетности Советы создали консультативный орган - Консультативную группу по вопросам финансового кризиса (Financial Crisis Advisory Group (FCAG)) - которая состоит из ведущих специалистов с богатым международным опытом работы на финансовых рынках. Данная группа

предназначена для оказания помощи в усовершенствовании стандартов финансовой отчетности в свете мирового финансового кризиса и потенциальных изменений в условиях регулирования в глобальном масштабе. Консультативная группа по вопросам финансового кризиса рассмотрит, каким образом усовершенствование финансовой отчетности может повысить доверие инвесторов на финансовых рынках. Консультативная группа также поможет выявить существенные вопросы бухгалтерского учета, которые требуют немедленного и пристального внимания Советов, а также вопросы, требующие долгосрочного рассмотрения. На момент подготовки настоящей публикации деятельность Консультативной группы по вопросам финансового кризиса продолжается, и Советам еще предстоит объявить о новых совместных проектах. Тем не менее, ожидается, что после того, как консультативная группа проведет работу и предоставит соответствующие рекомендации, о таких проектах будет объявлено во второй половине 2009 года.

В данный момент ведется работа над следующими двумя проектами, которые, как ожидается, приведут к большей конвергенции между стандартами ССФУ и Совета по МСФО:

- ▶ **Прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств:** 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 (в пересмотренной редакции). В апреле 2009 года Совет по МСФО опубликовал проект стандарта по усовершенствованию и упрощению требований в отношении прекращения признания финансовых активов и обязательств. В проекте предлагается новая модель прекращения признания для финансовых инструментов, призванная заменить существующие положения МСФО (IAS) 39 и требования к раскрытию информации в МСФО (IFRS) 7.
- ▶ **Производные инструменты, инструменты хеджирования и финансовые инструменты:** ССФУ и Совет по МСФО ведут работу над отдельными, но связанными между собой проектами по упрощению указаний в отношении учета производных инструментов и учета финансовых инструментов в целом. Кроме того, ССФУ и Совет по МСФО работают над совместным проектом по учету финансовых инструментов с характеристиками капитала.

Вопросы, связанные с иностранными валютами

Сходства

СФУ 52 «Пересчет иностранной валюты» и МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» 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 осуществляет свою деятельность компания). Обе модели учета, как правило, рассматривают одни и те же экономики в качестве гиперинфляционных, хотя учет для компании, осуществляющей свою деятельность в условиях такого рода, может значительно отличаться.

Обе системы стандартов требуют, чтобы операции компании в иностранной валюте пересчитывались в ее функциональную валюту, а суммы, возникающие в результате изменений обменных курсов, учитывались в составе прибыли или убытка. 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 должны пересчитываться по курсу на конец отчетного периода, статьи отчета о прибылях и убытках обычно пересчитываются по среднему курсу, а 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, отражается в доходе при продаже, либо полной ликвидации, либо закрытии зарубежного подразделения. Тем не менее, между двумя стандартами существуют различия в случае, когда инвестиции в зарубежное подразделение уменьшаются посредством дивидендов или осуществления долгосрочных авансовых платежей, что показано ниже.

Существенные различия

	ОПБУ США	МСФО
Пересчет / функциональная валюта зарубежного подразделения в условиях гиперинфляции	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.	Финансовая отчетность в местной функциональной валюте (за текущий и предыдущий отчетные периоды) индексируется с использованием общего индекса цен, а затем пересчитывается в валюту представления по текущему курсу.
Метод учета курсовой разницы в составе капитала в случае частичного возврата зарубежных инвестиций материнской компании	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.	Возврат инвестиций (например, выплата дивидендов) рассматривается как частичное выведение зарубежных инвестиций, и пропорциональная часть накопленной разницы от пересчета признается в составе прибыли или убытка.
Консолидация зарубежных подразделений	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.	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 выведении промежуточного зарубежного подразделения.

Конвергенция

В отношении вопросов, связанных с иностранными валютами, не производится и не запланировано каких бы то ни было шагов по конвергенции.

Налог на прибыль

Сходства

СФУ 109 «Учет налога на прибыль» и МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль» содержат указания в отношении учета налога на прибыль согласно ОПБУ США и МСФО, соответственно. Оба стандарта требуют, чтобы компании учитывали как текущий налоговый эффект, так и ожидаемые будущие налоговые последствия событий, отраженных в финансовой отчетности (то есть отложенные налоги), с использованием метода активов и обязательств. Более того, отложенные налоги по временным различиям, возникающим в отношении гудвила, не подлежащего вычету для налоговых целей, не учитываются согласно обеим системам стандартов, 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 дисконтирования отложенных налогов.

Существенные различия и конвергенция

В марте 2009 года Совет по МСФО опубликовал проект стандарта, предназначенного для замены МСФО (IAS) 12, в котором будут устранены 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 публичного 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.

	ОПБУ США	МСФО	Проект стандарта Совета по МСФО
Налоговая база	Налоговая база определяется в соответствии с налоговым законодательством. В отношении большинства активов и обязательств разногласий по данной сумме не возникает; тем не менее, в случае наличия неопределенности, она учитывается в соответствии с FIN 48 «Учет неопределенности в налоге на прибыль».	Налоговая база, как правило, представляет собой сумму, вычитаемую в целях налогообложения или облагаемую налогом. Определение налоговой базы зависит от того, каким образом руководство намеревается погашать или возмещать балансовую стоимость.	В проекте стандарта предлагается новое определение налоговой базы, согласно которому намерения руководства не будут приниматься во внимание при ее определении.
Неопределенные налоговые позиции	FIN 48 требует применения двухэтапного процесса, в котором разделяются признание и оценка. Налоговая выгода признается, когда она «скорее будет получена, чем нет», основываясь на технических характеристиках 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. На практике применяются два метода: (1) неопределенные налоговые позиции учитываются на основе принципов признания в МСФО (IAS) 37 и принципов оценки в МСФО (IAS) 12, либо (2) неопределенные налоговые позиции учитываются на основе метода «ожидаемой стоимости».	Проект МСФО рассматривает неопределенные налоговые позиции, однако метод отличается от используемого в FIN 48. В нем не содержится отдельных критериев признания: вместо этого он требует, чтобы на основании технических характеристик позиции оценка подлежащей признанию выгоды основывалась на средневзвешенном по вероятности значении всех возможных результатов. Риск необнаружения ошибки исключается из рассмотрения в ходе анализа.

	ОПБУ США	МСФО	Проект стандарта Совета по МСФО
Исключение в отношении первоначального признания	Исключение, предусматривающее непризнание отложенного налога для определенных активов или обязательств, аналогичное предусмотренному в МСФО, отсутствует.	Отложенный налог, возникающий при первоначальном признании актива или обязательства, не признается, если (1) он возник не в результате объединения бизнеса, и (2) при своем осуществлении сделка не оказывает влияния ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль (к примеру, приобретение активов, не подлежащих вычету для целей налогообложения).	Проект стандарта не предусматривает исключение в отношении первоначального признания, однако в рамках документа предлагается новая сложная модель, которая приведет к возникновению дополнительных различий.
Признание отложенных налоговых активов	Признаются в полном объеме (за исключением определенных разниц, относящихся к т.н. внешней налоговой базе), однако оценочный резерв снижает актив до суммы, которая скорее будет реализована, чем нет.	Суммы признаются лишь в размере, в котором вероятно (это означает «скорее да, чем нет», согласно ОПБУ США), что они будут реализованы.	В проекте стандарта предлагается привести требования в МСФО в соответствие с требованиями ОПБУ США.
Расчет отложенного актива или обязательства	Должны использоваться налоговые ставки, принятые в законодательстве.	Должны использоваться налоговые ставки, принятые или «фактически принятые» в законодательстве по состоянию на отчетную дату.	МСФО разъясняет формулировку «фактически принятые» и указывает, что в юрисдикциях США данное определение соответствует ставкам налога, принятым в законодательстве.
Классификация отложенных налоговых активов и обязательств в балансе	Необходима классификация на оборотные/краткосрочные и внеоборотные/долгосрочные на основе характера соответствующего актива или обязательства.	Все суммы классифицируются в балансе как внеоборотные/долгосрочные.	МСФО будет приведен в соответствие с требованиями ОПБУ США.
Признание отложенных налоговых обязательств по инвестициям в дочерние компании или совместные предприятия (обычно упоминаются как разницы, относящиеся к внешней налоговой базе)	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.	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.	В Проекте стандарта предлагается привести МСФО в соответствие с требованиями ОПБУ США в том, что касается зарубежных дочерних компаний и совместных предприятий.
Налоги на перевод между компаниями активов, которые остаются 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.	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.	В Проекте стандарта не предлагается внесение изменений в принятый метод учета, однако требуется раскрытие дополнительной информации. Поэтому, различия между МСФО и ОПБУ США сохраняются.

Другие различия включают в себя: (i) распределение последующих изменений в отложенных налогах между компонентами прибыли или убытка или капитала (в Проекте стандарта фактически предлагается устранить это различие), (ii) расчет отложенного налога на зарубежные немонетарные активы и обязательства в случаях, когда местная валюта компании отличается от ее функциональной валюты, (iii) ставка налога, применяемая в отношении распределенной или нераспределенной прибыли, и (iv) отложенные налоги при переводе активов между компаниями группы.

Резервы и условные обязательства

Сходства

Несмотря на то, что существуют значительные различия между требованиями ОПБУ США и МСФО, общие критерии признания резервов являются схожими. Например, МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» является источником общих указаний в отношении критериев признания и оценки резервов и условных обязательств. Несмотря на то, что в ОПБУ США отсутствует равнозначный единый стандарт, СФУ 5 и ряд других стандартов рассматривают отдельные типы резервов и условных обязательств (например, СФУ 146 «Учет затрат, связанных с деятельностью 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. Обе системы стандартов требуют признания убытка, основываясь на вероятности его возникновения, хотя определение вероятности отличается в ОПБУ США (где используется термин «вероятный») и МСФО (где вероятный определяется как «скорее да, чем нет», то есть с вероятностью более чем 50%). Как ОПБУ США, так и МСФО запрещают признание резервов в отношении затрат, связанных с будущей операционной деятельностью. Далее, обе системы стандартов требуют, чтобы информация об условном обязательстве, для которого не выполняются критерии признания, но вероятность наступления которого более чем очень мала, раскрывалась в примечаниях к финансовой отчетности.

Существенные различия

	ОПБУ США	МСФО
Дисконтирование резервов	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 если резерв оценивается по справедливой стоимости, во внимание должны приниматься временная стоимость денег и риски, характерные для данного обязательства.	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».
Оценка резервов - диапазон возможных результатов	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 гарантийные затраты, 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.
Затраты на реструктуризацию	В соответствии с 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 возникновения.	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.
Раскрытие информации об условном обязательстве	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

Как ССФУ, так и Совет по МСФО в данный момент включили в свои рабочие программы вопросы, связанные с данной темой. Предварительный проект поправок к МСФО (IAS) 37 был выпущен в 2005 году, окончательная редакция стандарта ожидается не ранее 2010 года. Совет по МСФО выразил намерение прове-

сти 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.

Выплаты, основанные на акциях

Сходства

Указания в отношении выплат, основанных на акциях, содержащиеся в новой редакции СФУ 123 и МСФО (IFRS) 2 (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 (1) приобретает товары или услуги в обмен на выпуск опционов на акции или иные доле-вые инструменты (называемые в данном руководстве «акциями») либо (2) принимает на себя обязательства, которые основаны, хотя бы частично, на цене ее акций или для погашения которых может потребоваться предоставить акции компании. Согласно обоим системам стандартов данные указания относятся к сделкам как с сотрудниками компании, так и с третьими лицами и применяются в отношении всех компаний. И новая редакция СФУ 123, и МСФО (IFRS) 2 определяют справедливую стоимость сделки как

сумму, за которую актив или обязательство могли быть приобрете-ны или проданы в ходе текущей сделки между сторонами, желаю-щими совершить такую сделку. Далее, обе системы стандартов требуют, чтобы если это применимо, справедливая стоимость ак-ций определялась на основе рыночной цены (если таковая имеет-ся) 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 вы-плат, основанных на акциях, в большинстве случаев аналогичны согласно обоим системам стандартов. И, наконец, обе системы стандартов требуют раскрытия в финансовой отчетности анало-гичной информации, которая была бы достаточной для того, что-бы инвесторы могли оценить типы и масштаб сделок с выплатами, основанными на акциях, в которые вступает компания.

Существенные различия

	ОПБУ США	МСФО
Оценка и признание рас-ходов – вознаграждения с условием поэтапного наделе-ния правами	Компании имеют право выбора варианта учетной политики для признания соответствующих затрат по вознаграждениям, предусматривающим только усло-вия прекращения работы, то есть признают их либо равномерно, либо ускоренным методом, вне зави-симости от того, оценивается ли справедливая стои-мость вознаграждения на основе вознаграждения в целом или исходя из каждого отдельного транша.	Затраты на вознаграждения признаются ускоренным методом – каждый отдельный транш должен оцени-ваться независимо от других.
Изменение условий наделе-ния правами, выполнение которых не представляется вероятным	Если положения соглашения о предоставлении воз-награждения изменяются таким образом, что условия прекращения работы или достижения определен-ных показателей деятельности, выполнение которых первоначально не представлялось вероятным, теперь могут быть выполнены, то расходы по вознагра-ждениям основываются на справедливой стоимости измененного вознаграждения на дату его изменения. Справедливая стоимость первоначального возна-граждения на дату его предоставления не признает-ся.	Вероятность выполнения условий наделения правами до и после изменения условий во внимание не при-нимается. Расходы по вознаграждению представляют собой справедливую стоимость вознаграждения на дату его предоставления, увеличенную на при-ростную справедливую стоимость на дату изменения условий.
Условия, предусматриваю-щие выкуп долевых ин-струментов по усмотрению сотрудников	Не требуют классификации в качестве обязательства, если сотрудник несет риски и выгоды владения капи-талом на протяжении как минимум шести месяцев с даты выпуска долевого инструмента или наделения правами на него.	Требуется классификация в качестве обязательства (не существует условия шестимесячного периода владения).
Отложенные налоги	Рассчитываются на основе совокупных признанных расходов согласно ОПБУ, уменьшенных или увели-ченных при реализации налоговой выгоды. Если налоговая выгода превышает отложенный нало-говый актив, сумма превышения («непредвиденная выгода») относится непосредственно в состав капи-тала. Если же налоговая выгода оказывается меньше отложенного налогового актива, образующаяся раз-ница признается в составе капитала в пределах сумм непредвиденной выгоды в прошлом, а затем в соста-ве расходов по налогу.	Рассчитываются на основе предполагаемого нало-гового 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 оказывается меньше или равным совокупным расходам на вознаграждение, отло-женный налог учитывается в составе прибыли или убытка.

	ОПБУ США	МСФО
Сделки с лицами, не являющимися сотрудниками компании	<p>Для расчета стоимости сделки используется справедливая стоимость либо (1) полученных товаров или услуг, либо (2) долевых инструментов, в зависимости от того, какой из показателей более надежен.</p> <p>В случае использования справедливой стоимости долевых инструментов EITF 96-18 «Учет долевых инструментов, выпускаемых с целью приобретения их лицами, не являющимися сотрудниками компании, либо в связи с продажами, товарами или услугами» требует 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>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 долевых инструментов.</p> <p>Датой оценки является дата получения компанией товаров или дата оказания контрагентом по сделке услуг. Концепция обязательства исполнения не применяется.</p>

Конвергенция

Как ССФУ, так и Совет по МСФО в данный момент включили в свои рабочие программы вопросы, связанные с данной темой. Предварительный проект поправок к 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.

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 новой редакции) и СФУ 158 «Учет работодателем пенсионных планов с установленными выплатами и прочих пенсионных планов». Согласно МСФО главным источником указаний в отношении вознаграждений сотрудникам

за исключением выплат, основанных на акциях, служит МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам». Согласно обеим системам стандартов периодические расходы в связи с выплатами 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 сотрудникам за услуги, оказанные по состоянию на текущую дату, определенных на основе актуарных методов расчета. Кроме того, и ОПБУ США, и МСФО обеспечивают определенные механизмы сглаживания при признании пенсионных расходов в отчетном периоде.

Существенные различия

	ОПБУ США	МСФО
Актуарный метод, используемый в отношении планов с установленными выплатами	Требуется применение различных методов в зависимости от характеристик расчета вознаграждений по плану.	Во всех случаях требуется применение метода прогнозируемой условной единицы.
Оценка активов плана с установленными выплатами	Оцениваются по т.н. «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) в течение трех месяцев с отчетной даты. (Примечание: для финансовых периодов, заканчивающихся после 15 декабря 2008 года, оценка должна проводиться по состоянию на отчетную дату.)	Оцениваются по справедливой стоимости по состоянию на отчетную дату.
Метод учета актуарных доходов и расходов в составе пенсионных расходов за год	Могут признаваться в отчете о прибылях и убытках в момент понесения либо относиться на будущий период посредством метода коридора или другого рационального метода, используемого последовательно в каждом периоде.	Могут признаваться в отчете о прибылях и убытках в момент понесения 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 составе прочего совокупного дохода.
Амортизация отложенных актуарных доходов и расходов	В течение среднего оставшегося периода занятости в компании действующих сотрудников либо, в случае неработающих сотрудников - в течение ожидаемого срока дожития этих участников плана.	В течение среднего оставшегося периода занятости сотрудника в компании (незамедлительно в случае неработающих сотрудников).
Амортизация стоимости прошлых услуг	В течение будущих периодов занятости сотрудников в компании либо, в случае неработающих сотрудников - в течение ожидаемых сроков дожития этих участников плана.	В течение среднего оставшегося периода занятости сотрудника в компании; незамедлительное признание, если условия наделения правами уже выполнены.

	ОПБУ США	МСФО
Признание в балансе актива или обязательства по плану	<p>В балансе должен признаваться статус избыточного/недостаточного финансирования плана, определяемый как разница 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>	<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, получившийся актив становится предметом «проверки на предельное значение актива по плану с установленными выплатами».)</p> <p>Классификация соответствующего актива или обязательства в балансе в МСФО (IAS) 19 не рассматривается.</p>
Окончательные расчеты и секвестры	<p>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 их проведения.</p>	<p>Доходы или расходы, возникающие в результате проведения окончательных расчетов или секвестров, признаются в момент их возникновения.</p>
Пенсионные планы за счет нескольких работодателей	<p>Учитываются так же, как планы с установленными взносами.</p>	<p>План учитывается либо как план с установленными взносами, либо как план с установленными выплатами в зависимости от условий плана (договорных и вытекающих из практики). 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.</p>

Конвергенция

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.

Прибыль на акцию

Сходства

Компании, обыкновенные акции которых торгуются на открытых рынках либо которые находятся в процессе выпуска акций для торгов на открытых рынках, должны раскрывать информацию о прибыли на акцию согласно СФУ 128 и МСФО (IAS) 33 (оба стандарта называются «Прибыль на акцию» и, в сущности, содержат аналогичные требования). Оба стандарта требуют

представления базовой и разводненной прибыли на акцию в отчете о прибылях и убытках, и в них используется метод собственных выкупленных акций для определения влияния опционов на акции и варрантов при расчете разводненной прибыли на акцию. В обоих стандартах используются схожие методы расчета прибыли на акцию, хотя имеется несколько различий при детальном применении.

Существенные различия

	ОПБУ США	МСФО
Договоры, расчет по которым может быть произведен посредством предоставления либо акций, либо денежных средств	Предполагается, что договоры такого рода будут погашены путем предоставления акций, если отсутствуют свидетельства обратного.	Предполагается, что договоры такого рода всегда погашаются посредством акций.
Расчет разводненной прибыли на акцию с начала года до настоящего момента в отношении опционов и варрантов (с использованием метода собственных выкупленных акций), а также в отношении условно выпускаемых акций	Количество добавочных акций рассчитывается с использованием средневзвешенного количества добавочных акций, включенных в квартальные расчеты с начала года до настоящего момента.	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 предшествовавший ему период не усредняются).
Метод учета условно конвертируемого долгового обязательства	Акции, которые потенциально могут быть выпущены, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию с использованием метода «допущения конвертации», если одно или более из соответствующих условий относятся к цене акций компании.	Акции, которые потенциально могут быть выпущены, считаются «условно выпускаемыми» и включаются в расчет разводненной прибыли на акцию с использованием метода «допущения конвертации» лишь в том случае, если соответствующие условия на конец отчетного периода выполняются.

Конвергенция

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, за исключением метода учета условно конвертируемого долгового обязательства. Кроме того, инструменты, расчет по которым может быть произведен как посредством предоставления денежных средств, так и посредством предоставления акций, классифицируемые как актив или обязательство и оцениваемые по справедливой стоимости с признанием ее 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 варрантов с номинальной ценой исполнения на базовую прибыль на акцию (включая метод двух классов) и модификацию метода собственных выкупленных акций, с тем, чтобы потребовать (1) обязательное использование цены акций на конец отчетного периода, а не средней цены акции за отчетный период при расчете акций, которые гипотетически были выкуплены, и (2) в отношении обязательств, не переоцениваемых по справедливой стоимости, - включение балансовой стоимости обязательства в предполагаемые поступления, используемые для гипотетического выкупа акций согласно этому методу.

Сегментная отчетность

Сходства

В настоящий момент требования в отношении сегментной отчетности, содержащиеся в СФУ 131 и МСФО (IFRS) 8, применяются к компаниям, которые обязаны публично представлять финансовую отчетность, и основаны на «управленческом подходе» к определению отчетных сегментов. Положения двух стандартов в значительной степени соответствуют друг другу, и между двумя системами существует лишь ограниченный круг отличий.

Существенные различия

	ОПБУ США	МСФО
Определение сегментов	Компании, организованные по матричному принципу (то есть бизнес-компоненты управляются более чем одним способом, и исполнительный орган, ответственный за принятие операционных решений, анализирует всю предоставляемую информацию), должны определять сегменты на основе продуктов и услуг.	Все компании определяют сегменты на основе управленческого подхода вне зависимости от формы организации.
Требования в отношении раскрытия информации	От компаний не требуется раскрытия информации об обязательствах сегментов, даже если такая информация предоставляется исполнительному органу, ответственному за принятие операционных решений.	Если информация об обязательствах сегментов регулярно предоставляется исполнительному органу, ответственному за принятие операционных решений, такая информация должна раскрываться.

Конвергенция

В настоящий момент дальнейших шагов по конвергенции не запланировано.

События после отчетной даты

Сходства

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

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

Существенные различия

	ОПБУ США	МСФО
Дата, до которой должны оцениваться события после отчетной даты	События после отчетной даты оцениваются вплоть до даты выпуска финансовой отчетности. В случае компаний, акции которых котируются на бирже, это дата, когда финансовая отчетность представляется в Комиссию по ценным бумагам и биржам США.	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.
Дивиденды, объявленные после отчетной даты	В финансовую отчетность вносятся корректировки в отношении дивидендов, объявленных после отчетной даты.	Корректировка финансовой отчетности в отношении дивидендов, объявленных после отчетной даты, не производится.
Краткосрочные займы, рефинансированные посредством долгосрочных займов после отчетной даты	Краткосрочные займы классифицируются как долгосрочные, если компания намеревается рефинансировать заем на долгосрочной основе, и до выпуска финансовой отчетности компания может продемонстрировать свою способность рефинансировать заем.	Краткосрочные займы, рефинансированные после отчетной даты, не могут быть переклассифицированы в состав долгосрочных обязательств.

Конвергенция

В настоящее время каких-либо шагов по конвергенции не запланировано, 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» (с определенными изменениями).

Связанные стороны

Сходства

СФУ 57 и МСФО (IAS) 24 (оба стандарта называются «Раскрытие информации 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 оба 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 двумя стандартами отсутствуют, каких-либо действий по конвергенции также не осуществляется.

Первое применение

Компании, которые принимают решение о переходе на стандарты финансовой отчетности, изданные Советом по МСФО, обязаны ретроспективно применять международные стандарты, действующие по состоянию на первую отчетную дату компании согласно МСФО, в отношении всех периодов, представленных в финансовой отчетности, как если бы эти стандарты действовали всегда. Однако при рассмотрении вопроса о том, как следует учитывать переход на МСФО, Совет по МСФО признал, что существует ряд ситуаций, в которых затраты на полное ретроспективное применение МСФО превышают потенциальную выгоду для инвесторов и прочих пользователей финансовой отчетности. В других случаях, как отметил Совет по МСФО, ретроспек-

Добровольные исключения

- ▶ Объединение бизнеса
- ▶ Использование справедливой стоимости или стоимости переоценки в качестве условной первоначальной стоимости основных средств, инвестиционной недвижимости и некоторых нематериальных активов
- ▶ Финансовые инструменты:
 - ▶ Определение ранее признанных финансовых инструментов по категориям
 - ▶ Сложные финансовые инструменты
 - ▶ Оценка финансовых активов или финансовых обязательств по справедливой стоимости при первоначальном признании
- ▶ Вознаграждения работникам
- ▶ Накопленные курсовые разницы
- ▶ Сделки с выплатами, основанными на акциях
- ▶ Договоры страхования
- ▶ Активы и обязательства дочерних компаний, ассоциированных компаний и совместных предприятий
- ▶ Концессионные договоры оказания услуг
- ▶ Обязательства по выводу из эксплуатации, включенные в первоначальную стоимость основных средств
- ▶ Аренда
- ▶ Инвестиции в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные компании
- ▶ Затраты по займам

тивное применение требовало бы от руководства суждений в отношении прошлых условий, уже после того, как результат конкретной сделки был известен. Вследствие этого, Совет по МСФО опубликовал МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности», который содержит указания, которым должны следовать все компании при первом применении МСФО. МСФО (IFRS) 1 содержит ряд добровольных и обязательных исключений из требования о полном ретроспективном применении МСФО, которые перечислены ниже.

Обязательные исключения

- ▶ Финансовые инструменты:
 - ▶ Прекращение признания финансовых активов и обязательств
 - ▶ Учет хеджирования
- ▶ Учетные оценки
- ▶ Некоторые аспекты учета неконтрольных долей участия

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 ПКИ.
- ▶ **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 Совет по МСФО закрепил 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 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, и 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 ей в 2005 году «Дорожной карты» были выполнены в той мере, которая является достаточной для отмены требования о сверке.
- ▶ **Середина 2007 года, и продолжается в 2009 году: 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 опубликованию обновленную «Дорожную карту», согласно которой обязательное применение МСФО различными компаниями начнется в 2014, 2015 или 2016 годах, в зависимости от их размера. Период представления комментариев по этому документу завершился в апреле 2009 года.
- ▶ **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.

Источники информации по МСФО

Компания «Эрнст энд Янг» предлагает ряд информационных интернет-ресурсов, с помощью которых можно получить более подробную информацию об МСФО, а также о тех моментах, которые следует принимать во внимание при рассмотрении потенциальных последствий применения МСФО для вашей компании.

ey.com/ifrs

Глобальный веб-сайт компании «Эрнст энд Янг» содержит большое число публикаций и прочих источников информации (на английском языке), предоставляемых бесплатно, включая:

- ▶ Наш подход к переходу на МСФО за пять этапов – диагностика, планирование, разработка решений, практические применение и обзор результатов применения
- ▶ Разнообразные справочники и публикации:
 - ▶ *IFRS Outlook* («Взгляд на МСФО») – интернет-версия и архив выпусков нашего ежемесячного бюллетеня, рассылаемого клиентам
 - ▶ Технические публикации – включая большое число публикаций, посвященных применению конкретных МСФО, а также особенностям применения МСФО в различных отраслях экономики
 - ▶ Модели финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО – эти публикации включают в себя консолидированную финансовую отчетность
 - ▶ условной многоотраслевой группы компаний;
 - ▶ условной нефтегазовой компании;
 - ▶ условной горнодобывающей компании;
 - ▶ условного банка;
 - ▶ условной страховой компании, а также
 - ▶ индивидуальную финансовую отчетность инвестиционного фонда.

Данные модели финансовой отчетности ежегодно обновляются в свете последних изменений в МСФО.

Указания, касающиеся конкретных отраслей экономики, включая нашу обзорную публикацию «МСФО в промышленности: обзор на 360 градусов»

С нашего глобального сайта Вы также можете попасть на несколько страничек, на которых рассматриваются вопросы применения МСФО в конкретных странах, включая Канаду и Соединенные Штаты, а также найти информацию о бесплатном интернет-обучении МСФО и серии наших интернет-трансляций (на английском языке).

и www.ey.com/ru/ifrs

Наш русскоязычный ресурс содержит переводы многих публикаций на английском языке, размещенных на глобальном веб-сайте, включая:

- ▶ Ежемесячный бюллетень «Взгляд на МСФО»;
- ▶ Контрольный перечень раскрытия информации в соответствии с МСФО (обновляется ежегодно);
- ▶ Модели финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО (обновляется ежегодно)
- ▶ Сравнительный анализ МСФО, ОПБУ США и РПБУ (обновляется ежегодно);

а также ряд других публикаций, посвященных вопросам применения МСФО.

Вся информация размещенная на русскоязычной странице предоставляется бесплатно и не требует регистрации или получения пароля.

AccountingLink

Ресурс AccountingLink, который доступен по адресу ey.com/us/accountinglink, представляет собой сайт, содержащий технические указания по учету для американских клиентов компании «Эрнст энд Янг» и соответствующие профессиональные публикации наших специалистов. Данный ресурс предоставляет свободный доступ ко многим из публикаций, подготовленных нашей Профессиональной группой по практическим вопросам в США. Ресурс AccountingLink предоставляется бесплатно.

Глобальный инструментарий по бухгалтерскому учету и аудиту (Global Accounting & Auditing Information Tool (GAAIT))

Версия GAAIT для клиентов содержит всеобъемлющие собственные технические указания компании «Эрнст энд Янг», а также все документы органов, занимающихся разработкой стандартов. Доступ к версии GAAIT для клиентов осуществляется посредством платной подписки (в настоящее время доступен только на английском языке).

International GAAP® (на английском и русском языках)

International GAAP® - это справочное издание, подготавливаемое и ежегодно обновляемое специалистами компании «Эрнст энд Янг», которое содержит полные и практические указания по пониманию и интерпретации МСФО на глобальном уровне.

В настоящее время Вы можете заказать:

- ▶ **International GAAP 2009®**- двухтомное издание на английском языке непосредственно на сайте книги в сети интернет - www.igaap.info. Публикация также доступна в электронной форме подписчикам on-line сервиса GAAIT
- ▶ **Справочник «Применение МСФО 2009» в 3 частях на русском языке на сайте издательства «Альпина Паблицерз»** - www.alpinabooks.ru.

В публикации (как на английском, так и русском языках) рассматриваются практические вопросы применения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), что делает ее полезной как для составителей финансовой отчетности, инвесторов, аудиторов, сотрудников надзорных органов, так и для научных работников и студентов, изучающих бухгалтерский учет и отчетность. Книга охватывает новые и измененные стандарты

и интерпретации, а также опубликованные проекты и документы для обсуждения, выпущенные Советом по МСФО в 2008 г. В книгу добавлена новая глава, посвященная учету договоров страхования, а материал по объединению бизнеса под общим контролем расширен и выделен в отдельную главу. Кроме того, ряд других глав, в частности главы по отдельной и консолидированной финансовой отчетности, были существенным образом переработаны и дополнены, что сделало книгу еще более удобной для читателей. Сложные вопросы интерпретации стандартов иллюстрируются многочисленными примерами их применения на практике и фрагментами опубликованной финансовой отчетности крупнейших компаний мира.

Дополнительную информацию об этих ресурсах можно получить, связавшись с вашим местным представительством компании «Эрнст энд Янг».

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.