

2. ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

2.1. «МСФО и US GAAP: ОСНОВНЫЕ РАЗЛИЧИЯ В ТРЕБОВАНИЯХ К СОДЕРЖАНИЮ И ПРЕДСТАВЛЕНИЮ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Максимов Ю.Ю.

В последнее десятилетие в свете активного выхода российских компаний на зарубежные рынки ссудного капитала и ценных бумаг, а также развития культуры корпоративного управления, проблема распространения и использования Международных стандартов финансового учета (МСФО) и Общепринятых принципов учета США (US GAAP) приобрела особую актуальность. В данной статье автор рассматривает основные различия между МСФО и US GAAP в требованиях, предъявляемых к составу, структуре и содержанию финансовой отчетности, а также вопросы, связанных с изменениями в учетной политике организаций. Настоящая работа может быть интересна широкому кругу читателей: начиная с преподавателей курсов международных стандартов учета и отчетности и методологов и заканчивая профессиональными бухгалтерами, отвечающими за составление финансовой отчетности, и финансовыми управляющими, в сфере компетенции которых входит координирование процесса учета и отчетности в организациях.

В последнее десятилетие в российской экономике резко возросла актуальность проблемы распространения и использования Международных стандартов финансового учета (МСФО) и Общепринятых принципов учета США (US GAAP). Все большее число отечественных компаний, при этом не только крупного масштаба, составляют свою финансовую отчетность в соответствии с принятыми в международной практике принципами. Активное расширение использования международных стандартов обусловлено целым рядом причин.

Во-первых, выход на международные рынки ссудного капитала требует от компаний-реципиентов финансовых ресурсов составления отчетности по международным принципам. Иностранные кредиторы требуют полной прозрачности компаний-заемщиков, для того чтобы точно проследить направление и цели использования предоставленного капитала, достоверно оценить текущее финансовое состояние заемщика, его устойчивость и платежеспособность, а также сформировать объективное видение в отношении способности заемщика генерировать экономические выгоды и денежные потоки в будущем. Источником информации для анализа финансового состояния и результатов деятельности заемщика служит его финансовая отчетность, при этом для иностранного кредитора крайне важно, чтобы эта отчетность следовала общепринятым международным принципам, что гарантировало бы в определенной степени ее надежность и информативность. Отсутствие подобной информации выражается в увеличении стоимости предоставляемых финансовых ресурсов, поскольку помимо стандартного рыночного процента кредиторы будут включать в цену ресурсов дополнительную плату за риск. Таким образом, процент за пользование привлеченными средствами для организации, не руководствующейся общепринятыми стандартами при подготовке финансовой отчетности, при прочих равных условиях, будет выше среднего. Представляется целесообразным отметить, что в последние годы иностранные финансовые организации стали играть критически важ-

ную роль в кредитовании российских предприятий. Так, по оценкам президента Сбербанка Андрея Казьмина, озвученным им на российско-американском деловом совете в октябре 2005 года, объем трансграничных кредитов российским предприятиям на тот момент составлял \$86 млрд., что более 42% совокупного кредитного портфеля российских предприятий. При этом по итогам 2004 года этот показатель был на уровне \$70 млрд.

Во-вторых, отчетность, подготовленная в соответствии с международными стандартами, рассматривается как один из важнейших элементов корпоративного управления. В отличие от РСБУ, которые до сих пор направлены на удовлетворение информационных потребностей налоговых и других регулирующих органов, в результате чего корпоративная финансовая информация классифицируется и предоставляется в соответствии с налоговым законодательством, при разработке МСФО и US GAAP во главу угла поставлены информационные потребности конкретных пользователей, в первую очередь акционеров (собственников) и инвесторов. При выборе, в рамках стандартов, определенного методического подхода для раскрытия организацией учетных данных, предпочтение отдается тому из них, который позволит сформировать полезную для принятия экономических решений информацию. В настоящее время все большее число руководителей осознают, что финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с международными принципами, необходима им для более эффективного управления своей организацией. Как результат, в большинстве ведущих российских банков и компаний становление систем управленческого учета происходит в соответствии с принципами МСФО.

И наконец, формирование отчетности в соответствии с международными стандартами – это необходимое условие выхода на фондовые рынки западноевропейских государств и США (и, в первую очередь, таких мощных финансовых центров, как Нью-Йорк и Лондон). В последние годы весьма четко обозначилась тенденция роста числа так называемых первичных публичных предложений акций (IPO) российских компаний на западных биржах. По данным ФСФР, лишь 25% российских акций обращается внутри страны, остальные – на иностранных биржах. Процесс перемещения операций с российскими акциями на зарубежные рынки усилился с конца 2003 года и на данном этапе не изменился. IPO на западноевропейском и американском фондовых рынках позволяет российским компаниям привлекать столь необходимые для развития фактически бессрочные капиталовложения прямых и портфельных инвесторов, открывает доступ к новым рынкам, высоким технологиям и новейшим достижениям своих мажоритарных акционеров, повышает рыночную капитализацию компании со всеми вытекающими отсюда последствиями. Вхождение в пул акционеров западных инвесторов, которыми чаще всего становятся транснациональные корпорации, значительно снижает получившие в последнее время широкой резонанс политические риски.

Успехи российских компаний, осуществивших IPO на иностранных площадках, впечатляют. Так, согласно исследованию «Первичные размещения акций в Европе: обзор за 2005 год», проведенном компанией Pricewa-

terhouse Coopers, в 2005 году 13 российских компаний разместили свои акции на зарубежных площадках на общую сумму в 4,130 млрд. евро (в 2004 году этот показатель составил 537 млн. евро). Самое крупное IPO по объему вырученных средств провела АФК «Система». Компании удалось привлечь 1,040 млрд. евро, разместив 16,5% акций на Лондонской фондовой бирже. Также среди лидеров по объему привлеченных средств оказалась газодобывающая компания «НОВАТЭК», 19% акций которой были размещены на той же Лондонской фондовой бирже на общую сумму 796 млн. евро. При этом размещение АФК «Система» стало крупнейшим по стоимости среди иностранных компаний с 2001 г. и крупнейшим размещением российской компании где бы то ни было в мире, а спрос на ценные бумаги ОАО «НОВАТЭК» превысил предложение в 13 раз. Стивен Бергер, Партнёр Pricewaterhouse Coopers, так оценивает перспективы российских компаний в области первичного размещения акций: «2005 год был очень успешным годом для российских компаний. Сумма в \$5 млрд. в 2005 году превысила суммарный размер привлеченных средств за предыдущие 8 лет. Российские компании смотрят на IPO прежде всего как на инструмент повышения ликвидности компаний, а также как на способ привлечения финансирования. Очевидно, что интерес российских компаний к IPO будет только расти, о чём свидетельствует тот факт, что в 2005 году более 100 компаний объявили о своём намерении осуществить IPO в ближайшем будущем».

При выборе фондовой площадки для первичного размещения помимо таких параметров, как репутация биржи, объем совершаемых на ней сделок, ликвидность рынка, географическая близость рынка к компании, отрасль, в которой работает компания, количество котирующихся компаний и их география, круг потенциальных инвесторов, немаловажным фактором являются стандарты, в соответствии с которыми компания готовит или собирается составлять свою финансовую отчетность, и которые должны, с одной стороны, отвечать требованиям конкретных рынков, а с другой – отражать готовность компании к раскрытию необходимой информации. В этом контексте менеджмент предприятия рассматривает перспективы использования тех или иных стандартов отчетности с точки зрения их географии признания, издержек ведения учета и составления отчетности (включая ее аудит), презентации финансового состояния, расчета результата деятельности компании, а также информативности. Практика показывает, что «привлекательная» аудированная финансовая отчетность – одна из составляющих успешного выхода на фондовый рынок.

География признания, а следовательно и область распространения МСФО, уступает Общепринятым принципам учета США. В то время как компании, отчетность которых подготовлена в соответствии с американскими стандартами учета, получают доступ к капиталу и включаются в листинг европейскими фондовыми биржами (так, например, ОАО «Лукойл» получило в 2002 году полный вторичный листинг на Лондонской фондовой бирже, при этом составляя свою финансовую отчетность в соответствии с US GAAP), международные стандарты финансовой отчетности равнозначного авторитета на американском фондовом рынке не имеют.

Финансовый результат деятельности компании, рассчитанный в соответствии с различными стандартами учета и отчетности, может весьма сильно расходиться, что весьма явно продемонстрировано в примере, при-

веденном О.В. Соловьевой в учебнике «Международная практика учета и отчетности»: разница в величине чистой прибыли компании «British Airways», рассчитанной согласно английским и американским стандартам, достигала 2 000%.¹

В целях обоснования перехода или первичного применения международных или американских стандартов отчетности как составной части общего анализа преимуществ и недостатков публичного размещения или при выборе площадки для проведения IPO, специалисты учета и отчетности должны детально и тщательно проанализировать сходства и различия рассматриваемых стандартов в контексте специфики деятельности конкретного предприятия и, в конечном итоге, оценить эффект перехода или следования тем или иным стандартам.

Далее будут кратко рассмотрены основные различия МСФО и US GAAP в требованиях, предъявляемых к составу, структуре и содержанию финансовой отчетности, а также вопросах, связанных с изменениями в учетной политике организаций.

СОСТАВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Как МСФО, так и US GAAP требуют включение в полный набор финансовой отчетности Баланса, Отчета о прибылях и убытках, Отчета об изменении капитала, Отчета о движении денежных средств, учетной политики и Примечаний к финансовой отчетности. Кроме того, финансовая отчетность должна содержать информацию о признанных прибылях и убытках (МСФО) или прочем совокупном доходе (US GAAP), которая может быть представлена как в виде самостоятельного отчета, так и включаться в другие базовые формы отчетности.

Компонент отчетности	МСФО	US GAAP
Баланс (Balance sheet)	Обязательно	Обязательно
Отчет о прибылях и убытках (Income statement)	Обязательно	Обязательно
Отчет о признанных прибылях и убытках (Statement of recognised income and expense – SORIE)	Обязательно ²	Прочий совокупный доход (Other comprehensive income) ³
Отчет об изменении капитала (Statement of changes in shareholders' equity)	Обязательно ²	Обязательно
Отчет о движении денежных средств (Cash flow statement)	Обязательно	Обязательно
Учетная политика (Accounting policies)	Обязательно	Обязательно
Примечания к финансовой отчетности (Notes to financial statements)	Обязательно	Обязательно

Тем не менее, существуют различия между рассматриваемыми системами стандартов в отношении презентации каждого базового финансового отчета и классификации отдельных предметов учета в рамках этих отчетов. Комиссия по ценным бумагам и биржам

¹ Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности: Учебник, 2004

² В соответствии с МСФО признанные прибыли и убытки могут быть представлены в одноименном Отчете с параллельным отражением изменений капитала в примечании. В качестве альтернативы признанные прибыли и убытки могут быть отдельно показаны в Отчете об изменении капитала, который в таком случае становится основной формой отчетности.

³ Согласно US GAAP прочий совокупный доход может быть представлен как в отдельном отчете, так и в качестве отдельного компонента либо Отчета о прибылях и убытках, либо Отчета об изменении капитала.

США требует, чтобы полный набор финансовой отчетности включал базовые отчеты за трехлетний период (за исключением баланса, для которого предусмотрен двухлетний период) и соответствующие примечания и раскрытия. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО должна охватывать два года, т.е. текущий и один сравнительный периоды.

СПРАВЕДЛИВОЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ

Согласно IAS 1 Представление финансовой отчетности, «финансовая отчетность должна справедливо отображать финансовое положение, финансовый результат и денежные потоки предприятия». Предполагается, что применение МСФО, с дополнительными раскрытиями при необходимости, должно приводить к подготовке таких финансовых отчетов, которые бы давали справедливое представление о деятельности предприятия. Помимо этого, в целях достижения справедливого представления, компания также должна:

- выбирать и применять учетную политику в соответствии с IAS 8 «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки»;
- представлять информацию таким образом, чтобы она отвечала критериям релевантности, надежности, сравнимости и понятности;
- предоставлять дополнительные раскрытия, когда соблюдение специальных требований МСФО недостаточно для того, чтобы позволить пользователям понимать воздействие особых операций или событий на финансовое положение и результат деятельности предприятия.

IAS 1 устанавливает, что применение неуместной и неподходящей учетной политики не может быть исправлено или компенсировано раскрытием используемой учетной политики или примечаниями и пояснительными материалами.

Согласно Стандарту, в исключительно редких случаях, когда менеджмент компании обоснованно приходит к выводу, что соблюдение требований стандартов и интерпретаций настолько вводит пользователя отчетности в заблуждение, что это вступает в противоречие с целями финансовой отчетности, закрепленными в концептуальных основах МСФО, предприятие должно не следовать требованиям стандартов, если это не запрещено соответствующими нормативными положениями.

В случаях, когда компания отходит от соответствия стандартам, она должна раскрывать в отчетности, что:

- менеджмент считает, что финансовая отчетность справедливо отражает финансовое положение, результат деятельности и денежные потоки компании;
- финансовая отчетность подготовлена в соответствии с применимыми стандартами и интерпретациями, за исключением тех, которым компания не следовала в целях достижения справедливого представления;
- наименование стандарта или интерпретации, которым компания не следовала, суть отклонения, включая подход к учету или отражению, предписанный данным стандартом или интерпретацией, объяснение причины, почему этот подход приводит к искажению справедливого представления, а также описание примененного подхода;
- для каждого представленного отчетного периода финансовый эффект отклонения от стандарта по каждому элементу финансовой отчетности, который был затронут отклонением от стандарта.

Что касается американских стандартов, то Комиссия по ценным бумагам и биржам США, как правило, запрещает отклонение от US GAAP даже в целях справедливого представления.

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА

Выбор учетной политики

В соответствии с МСФО, в случае, если положения стандартов или интерпретаций непосредственно применимы к какой-либо операции, событию или условию, то используемая учетная политика должна строиться на основе применения соответствующих стандартов параллельно с принятием во внимание любых других уместных инструкций и рекомендаций. При отсутствии таковых конкретных требований МСФО, следует руководствоваться IAS 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике», который и приводит принципы выбора и формирования учетной политики. Данный Стандарт требует, чтобы учетная политика предприятия обеспечивала уверенность в том, что финансовая отчетность содержит информацию, которая является как соответствующей потребностям пользователей для принятия решений, так и надежной. При выборе учетной политики руководство компании может также принимать во внимание положения и мнения других организаций, занимающихся разработкой стандартов, которые основываются на аналогичных концепциях финансового учета. Учетная политика должна последовательно применяться для однородных операций, прочих событий и условий, если только стандарты или интерпретации не требуют или разрешают иное.

Американские стандарты не содержат принципы, на которых необходимо основываться при выборе учетной политики при отсутствии прямо сформулированных положений, регламентирующих учетную политику предприятия. В то же время, Положение по аудиторским стандартам 69 (Statement on Auditing Standards – SAS) «Значение достоверного отражения в соответствии с Общепринятыми принципами учета» приводит иерархию US GAAP и устанавливает, что, в отсутствие положений или иных источников установленных принципов учета, аудитор может принимать во внимание и другие литературные источники по учету, уместные в сложившихся обстоятельствах. При этом положения МСФО приводятся в качестве примера таких источников.

Изменения в учетной политике

Составление годового отчета практически всегда сопровождается Примечаниями, в которых раскрываются все элементы изменений в Учетной политике компании.

Следует отметить, что в данном вопросе рассматриваемые нами системы стандартов имеют одинаковую позицию: компания не может по своему желанию без объективных причин вносить какие-либо изменения в собственную учетную политику.

Очень часто причины, на которые необходимо реагировать, безусловно находятся: например, в случае изменений в самих стандартах, компания просто приводит в соответствие свою учетную политику, или, если эти изменения приводят к улучшению отражения событий и сделок в финансовой отчетности компании (в компании произошли структурные изменения, или это было слияние двух компаний и т.п.).

В соответствии с рассматриваемыми системами стандартов при составлении финансовой отчетности за год в Примечаниях указывается, какие были внесены изменения в учетную политику и что самое важное, обязательно показывается результат этих изменений. В МСФО и US GAAP существуют хоть и незначительные,

но все-таки отличия в применяемых методах и подходах к отражению в финансовой отчетности внесенных изменений в учетную политику.

Необходимо отметить, что изменение в учетной политике часто путают с такими понятиями, как изменения в бухгалтерских расчетах и оценках (*changes in accounting estimates*), например, пересмотр срока службы основных средств или изменение метода амортизации, и фундаментальными ошибками (*fundamental errors*), т.е. выявленные в текущем периоде ошибки, влияющие на достоверность отчетов за предыдущие периоды.

В МСФО изменения в бухгалтерских оценках включаются в чистую прибыль того периода, к которому они относятся, т.е. в прибыль либо текущего, либо будущего периода. А фундаментальные ошибки (*fundamental errors*), поскольку они относятся к прошлым периодам, соответственно влияют на прибыль прошлых лет. Если применяется основной подход к отражению ошибок, то следует корректировать начальное сальдо нераспределенной прибыли. Стандарты МСФО не требуют предоставления замены исправленной отчетности (без допущенных ошибок) за предыдущие периоды; в данном вопросе компаниям следует придерживаться требований национального законодательства.

Если изменения вносятся в стандарты МСФО, то, в первую очередь, следует руководствоваться переходными положениями к принимаемым изменениям в эти стандарты, а при отсутствии переходных положений следует руководствоваться IAS 8.

Рассматриваемый стандарт допускает два подхода к отражению изменений в учетную политику – основной (*Benchmark Treatment*) и альтернативный (*Allowed Alternative Treatment*).

Основной подход учета изменений в учетную политику подразумевает ретроспективное отражение этих изменений (*applied retrospectively unless*), т.е. информация за предыдущие периоды, представляется так, как если бы новая учетная политика использовалась всегда, при этом корректируется сальдо нераспределенной прибыли на начало самого раннего из представленных периодов.

Таким образом, сравнительная информация за прошлый период будет соответствовать одной и той же принятой учетной политике. В Отчете о прибылях и убытках данные за прошлый год будут уже пересчитаны и не совпадут с данными, приведенными в прошлогодней отчетности, а влияние изменений в учетную политику можно будет увидеть в Отчете об изменении капитала и Отчете о признанных прибылях и убытках в виде корректировки прибыли на начало периода. В Приложении к IAS 8 в качестве примера приводится Отчет о нераспределенной прибыли (*Statement of Retained Earnings*).

Если корректировка от изменений в учетной политике за предшествующие периоды не может быть определена, то в этом случае допускается применение альтернативного подхода, так называемое перспективное отражение изменений (*applied prospectively*). В этом случае корректировки, возникающие из-за изменения учетной политики, включаются в расчет чистой прибыли или убытка текущего периода.

В результате сравнительная информация за прошлый период будет соответствовать данным, приведенным в прошлогодней отчетности, а в текущей отчетности будут дополнительные строки, показывающие влияние внесенных изменений. По возможности, в качестве дополнительной информации следует рас-

крывать, как выглядела бы финансовая отчетность, если бы применялся основной (ретроспективный) подход, называя эти показатели «прогнозами» и, указывая, что это пересчитанные данные. Выбор, применять основной или альтернативный подход, приводит в международных стандартах к существенным отличиям отражения изменений в учетной политике.

В американских стандартах вопросу учета внесения изменений в учетную политику посвящен целый ряд документов, основными из которых являются следующие:

- APB Opinion 20 «Изменения в учетной политике»;
- FASB Interpretation 1 «Изменения в учетной политике, связанные со стоимостью запасов»;
- FASB Interpretation 20 «Отражение изменений в учетной политике в соответствии с Заявлением о позиции AICPA»;
- SFAS 3 «Отражение изменений в учетной политике промежуточной финансовой отчетности».

В APB 20 помимо изменений в учетной политике, также рассмотрены вопросы внесения исправлений в связи с выявлением ошибок (*correction of an error*) в прошлые периоды и изменения в бухгалтерских оценках (*change in accounting estimate*). При этом, американские стандарты изменения в бухгалтерских оценках приравнивают к внесению изменений в учетную политику.

В отношении подходов, применяемых к отражению изменений в учетной политике, в US GAAP применяется «перспективный метод», т.е. влияние изменений в учетной политике показываются в отчете текущего периода отдельными строками, и в дополнение к этому, раскрывается влияние внесенных изменений в учетную политику на финансовый показатель «Прибыль на акцию» (*Earnings per share*). Кроме того, в US GAAP нет альтернативных подходов к отражению изменений в учетной политике и фундаментальных ошибках.

Американские стандарты как всегда предъявляют более жесткие требования к финансовой отчетности, в первую очередь, продиктованные требованиями комиссии по ценным бумагам, а именно, подтверждение аудиторами любых внесенных изменений в бухгалтерский учет, в том числе и изменения в учетную политику.

Сравнительная информация

За редким исключением, международные стандарты требуют раскрытие сравнительной информации (сопоставимых показателей за соответствующий период) в отношении предшествующего периода для всей числовой информации, содержащейся в финансовой отчетности. Что касается US GAAP, то здесь действуют предписания Комиссии по ценным бумагам и биржам (SEC), согласно которым все зарегистрированные участники должны представлять сравнительную информацию за два предшествующих периода применительно ко всем формам финансовой отчетности, за исключением Баланса, где сравнительная информация раскрывается за один предшествующий период. Данное правило применимо вне зависимости от учетных принципов, на основе которых строится первичная финансовая отчетность.

Презентация базовой финансовой отчетности

Презентация Баланса

Тема презентации Баланса в соответствии с МСФО детально освещена в IAS 1 «Представление финансо-

вой отчетности». IAS 1 не предписывает какой-либо стандартный вид представления, но приводит минимальный уровень раскрытия информации в Балансе и требует классификации статей на краткосрочные и долгосрочные за исключением случаев, когда представление статей в порядке ликвидности является более надежным и уместным. US GAAP также не требует подготовки Баланса в соответствии с каким-либо конкретным шаблоном. Тем не менее, компании-участники фондового рынка, представляющие отчетность в соответствии с US GAAP, должны готовить Баланс в соответствии с Положением S-X (Regulation S-X), которое приводит ряд статей, которые обязательно должны быть отражены в Балансе. Между требованиями, предъявляемыми IAS 1 и Положением S-X, не существует принципиальных различий. Тем не менее ряд расхождений в презентации Баланса в соответствии с рассматриваемыми системами стандартов могут возникнуть в следующих моментах:

- МСФО требуют отражение отложенного налога в составе внеоборотных статей Баланса, в то время как согласно US GAAP, отложенный налог подлежит разнесению на оборотную и внеоборотную части в зависимости от классификации связанных с ним активов и обязательств;
- IAS 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании» требует, чтобы инвестиции в ассоциированные компании, учитываемые по методу долевого участия, отражались в составе внеоборотных активов;
- US GAAP требует более детального раскрытия отдельных элементов капитала в Балансе в отличие от МСФО, которые позволяют раскрытие подобной информации не в Балансе, а в Примечаниях к финансовой отчетности.

Реклассификация обязательств

В соответствии с IAS 10 «События, произошедшие после отчетной даты» рефинансирование текущих обязательств, которое произошло после отчетной даты, но до момента выпуска финансовой отчетности, может рассматриваться для раскрытия как не требующее корректировок и, следовательно, не приведет к реклассификации обязательств в состав внеоборотных в финансовой отчетности. US GAAP в этом отношении идет еще дальше, так как согласно SFAS 6 «Классификация краткосрочных обязательств подлежащих рефинансированию» краткосрочные обязательства могут быть реклассифицированы в состав долгосрочных, только если компания (1) намерена рефинансировать обязательство на долгосрочной основе, и (2) до выпуска финансовой отчетности может продемонстрировать способность осуществить рефинансирование.

IAS 1 требует, чтобы долгосрочные займы, подлежащие погашению по требованию вследствие нарушения соглашений, отражались в составе краткосрочных обязательств, даже если после отчетной даты, но до момента выпуска финансовой отчетности заимодавец согласился не требовать погашения обязательства. Согласно US GAAP, такие займы должны классифицироваться как долгосрочные, если до выпуска отчетности кредитор отказался от права требовать погашение задолженности на срок, превышающий один год после отчетной даты.

Свернутое отражение активов и обязательств

В соответствии с МСФО, активы и обязательства, равно как и доходы и расходы, не должны отражаться в отчетности в свернутом виде, за исключением слу-

чаев, когда это требуется или разрешается стандартами или интерпретациями. Согласно IAS 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», финансовые активы и обязательства могут быть свернуты друг против друга только, если существует юридически действительное право произвести зачет, и у компании есть намерение либо урегулировать соответствующие обязательства и активы с нулевым результатом, либо одновременно реализовать активы и погасить соответствующие обязательства. Американские стандарты придерживаются в этом вопросе аналогичной позиции, акцентируясь на юридическом основании произвести зачет.

Представление Отчета о прибылях и убытках

US GAAP не предписывает каких, либо общих требований по классификации расходов. Тем не менее, участники фондового рынка, представляющие отчетность в соответствии с US GAAP, должны готовить Отчет о прибылях и убытках согласно Положению S-X, которое приводит перечень объектов, которые должны быть отражены в Отчете. МСФО позволяет компаниям раскрывать затраты двумя методами: либо по функции затрат, либо по характеру затрат. Такое представление анализа расходов в основной форме Отчета приветствуется, но не обязательно. В то же время, если компания представляет расходы по функции, она также должна раскрыть дополнительную информацию о характере этих затрат в Примечаниях к финансовой отчетности.

Представление Отчета об изменении капитала

US GAAP (Положение S-X) требует представление анализа всех изменений в каждой строке акционерного капитала либо в составе Примечаний к финансовой отчетности, либо в качестве отдельного отчета. В соответствии с МСФО компании имеют право выбора представлять отчет, показывающий либо все изменения в каждой строке акционерного капитала (Отчет об изменении капитала), либо, как альтернатива, только те изменения в капитале, которые не явились результатом операций с собственниками компании или выплаты акционерам дивидендов, – Отчет о признанных прибылях и убытках (SORIE). В последнем случае, компания должна будет раскрыть дополнительную информацию об изменениях в капитале в Примечаниях к финансовой отчетности. SORIE равнозначен Отчету о совокупном доходе (в соответствии с US GAAP).

Отчет о совокупном доходе

SFAS 130 «Составление Отчета о совокупном доходе» требует представление Отчета о совокупном доходе, показывающего все движения в капитале, несвязанные с собственниками, в качестве первичного финансового отчета. IAS 1 требует, чтобы компания представляла один из следующих отчетов:

- отчет, включающий все изменения в капитале;
- отчет, включающий все изменения в капитале, возникающие не от операций с акционерами. IAS 19 называет этот отчет Отчетом о признанных прибылях и убытках.

Компании, которые в соответствии с IAS 19 «Вознаграждения работникам» пользуются правом выбора представлять актуарные доходы и расходы в составе капитала, нежели чем в Отчете о прибылях и убытках,

должны представлять SORIE, при этом в качестве первичного отчета.

Зарубежные частные эмитенты могут представлять Отчет о совокупном доходе, используя как МСФО, так и US GAAP. При этом если используются МСФО, то приветствуется (но не требуется) проведение сверки (reconciliation) с US GAAP.

Необычные или редкие статьи

И МСФО, и US GAAP требуют отдельного раскрытия существенных событий или операций, являющихся необычными по своей сути, или которые происходят редко.

Экстраординарные статьи

В соответствии с IAS 1 компаниям запрещено представлять какие-либо статьи доходов или расходов в качестве экстраординарных равно как в Отчете о прибылях и убытках, так и в Примечаниях к отчетности. US GAAP позволяет представлять экстраординарные статьи, но только те, которые отвечают очень строгому определению.

Прекращаемые операции

Требования по оценке и представлению, предписанные IFRS 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенные операции», основываются (а следовательно и аналогичны) на американских правилах по отражению прекращаемых операций согласно SFAS 144 «Учет обесценения или выбытия долгосрочных активов». В то же время, на практике часто возникают расхождения в силу различных областей применения двух стандартов, а также различий в определении прекращаемых операций.

Определение прекращаемых операций

Согласно IFRS 5, прекращаемой операцией называется компонент компании, который либо выбыл, либо классифицируется как предназначенный для продажи и:

- 1) представляет собой отдельное значительное направление деятельности или географический сегмент деятельности компании;
- 2) является частью единого скоординированного плана по выбытию отдельного значительного направления деятельности или географического сегмента деятельности компании;
- 3) является дочерним предприятием, приобретенным исключительно с целью дальнейшей перепродажи.

Компонент компании, при этом, включает в себя операции и денежные потоки, которые могут быть четко отделены от остальной компании, как операционно, так и для целей финансовой отчетности.

Что касается FAS 144, то термин «прекращаемые операции» применяется к операциям «компонента компании», который:

- 1) был продан, ликвидирован, выделен или выбыл каким-либо иным способом;
- 2) классифицируется как предназначенный для продажи.

Компонентом компании может являться операционный сегмент, единица учета, дочернее предприятие или хозяйственная единица.

Несмотря на то, что определения термина «предназначенный для продажи» согласно МСФО и US GAAP в целом похожи, при их применении на практике могут возникнуть расхождения в силу того, что определение по МСФО более узкое.

Литература

1. Исследование «Первичное размещение акций в Европе: обзор за 2005 год» (IPO Watch Europe), проведенное компанией PricewaterhouseCoopers (размещено на сайте www.pwc.ru).
2. Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности: Учебник, 2004.
3. Международный стандарт учета №1 (International Accounting Standard – IAS) «Представление финансовой отчетности».
4. IAS №8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике».
5. IAS №10 «События, произошедшие после отчетной даты».
6. IAS №19 «Вознаграждения работникам».
7. IAS №28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании».
8. IAS №32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации».
9. Международный стандарт финансовой отчетности №5 (International Financial Reporting Standard – IFRS) «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенные операции».
10. Мнение Комитета по бухгалтерским принципам №20 (Accounting Principles Board Opinion – APB Opinion) «Изменения в учетной политике».
11. Интерпретация Комитета по стандартам финансового учета №1 (Financial Accounting Standard Board Interpretation – FASB Interpretation) «Изменения в учетной политике, связанные со стоимостью запасов».
12. FASB Interpretation №20 «Отражение изменений в учетной политике в соответствии с Заявлением о позиции AICPA».
13. Положение о стандартах финансового учета №3 (Statement of Financial Accounting Standards – SFAS) «Отражение изменений в учетной политике промежуточной финансовой отчетности».
14. SFAS №6 «Классификация краткосрочных обязательств подлежащих рефинансированию».
15. SFAS №130 «Составление Отчета о совокупном доходе».
16. SFAS №144 «Учет обесценения или выбытия долгосрочных активов».

Максимов Юрий Юрьевич

2.1. «MSFO AND US GAAP: THE BASIC DIFFERENCES IN CONTENT REQUIREMENTS AND TO REPRESENTATION OF THE FISCAL ACCOUNTING»

J.J. Maksimov

In the last decade in a view of an active output of the Russian companies on offshore markets of the loan capital and securities, and also evolution of crop of corporate handle, the problem of extending and usage The international accounting principles (IAP) and the Standard principles of the registration of the USA (US GAAP) has gained a special urgency. In the given article the author observes the basic differences between IAP and US GAAP in the demands presented to composition, structure and a contents of the fiscal accounting, and also the problems linked to fluctuations in an accounting policy of the organizations. The present operation can be interesting to wide sections of readers: since teachers of courses of the international standards of the registration and the paperwork and methodologies and ending the professional accountants who are responsible for compilation of the fiscal accounting, and financial managing directors which orb of the compe-

tence includes co-ordination of process of the registration and the paperwork in the organizations.