

Новости МСФО

Информация о деятельности IASB*

Выпуск 45
Октябрь – Ноябрь 2006

В этом выпуске

- 1 **Тема месяца**
МСФО (IFRS) 7 и
Интерпретация (IFRIC) 4:
часто задаваемые
вопросы
- 4 **IASB и FASB –
останутся ли
разногласия?**
Иэн Райт о планах
сближения IASB и FASB
- 7 **Горнодобывающая
отрасль**
Трудности
применения МСФО
- 10 **Сложности применения
МСФО в автомобильной
промышленности**
- 13 **Контактная информация**

Тема месяца

МСФО (IFRS) 7: часто задаваемые вопросы

Правление Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB) опубликовало МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» в августе 2005 г. Данный стандарт применяется ко всем компаниям и обеспечивает раскрытие значительных объемов информации о финансовых активах и финансовых обязательствах компаний, а также о связанных с ними рисках. МСФО (IFRS) 7 заменяет требования МСФО (IAS) 30 (раскрытие информации банками и аналогичными финансовыми институтами) и требования МСФО (IAS) 32 в отношении раскрытия информации.

МСФО (IFRS) 7 вступает в силу в отношении отчетных периодов, начинающихся с 1 января 2007 г. и позднее. Он требует предоставления полных сравнительных данных. Подготовка и раскрытие информации согласно МСФО (IFRS) 7, особенно в отношении риска, потребует значительных ресурсов. Следовательно, руководству необходимо начинать изучение связанных с этим вопросов до вступления стандарта в силу 1 января 2007 г.

Интерпретация (IFRIC) 4: часто задаваемые вопросы

Интерпретация (IFRIC) 4 «Как определить, имеет ли сделка признаки аренды» (Determining whether an Arrangement contains a Lease) была опубликована 2 декабря 2004 года и применяется за годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2006 года или позднее. Йан Буисман (Jan Buisman) и Кевин Кляйн (Kevin Klein) рассматривают некоторые из вопросов, которые наиболее часто возникают при применении на практике IFRIC 4.

Многие договорные отношения, не относящиеся к аренде по своей юридической форме, предусматривают передачу прав на использование актива в течение определенного периода времени. IFRIC 4 содержит правила для определения того, имеет ли сделка признаки аренды. IFRIC 4 поясняет, что договор содержит признаки аренды, если он зависит от использования конкретного актива и передает право на использование этого актива. Практика показывает, что компании не понимают всей степени влияния IFRIC 4, при этом руководство по переходу на IFRIC 4 нельзя назвать простым для понимания.

Какие типы договоров чаще всего включают право использования активов?

IFRIC 4 применяется для различных типов договоров, включая привлечение сторонних организаций, т.е. аутсорсинг (например в области информационных технологий, логистики и общественного питания), договоры купли-продажи, франчайзинга и розничной торговли. Многие договоры предусматривают использование активов для предоставления определенного уровня услуг или производства продукции. Они требуют тщательного анализа с целью определения того, используются ли конкретные активы для предоставления требуемого уровня услуг или производства продукции и какая из сторон контролирует эти активы.

Применение руководства по переходу

Компания может применять IFRIC 4:

- ретроспективно и полностью; или
- только в отношении договоров, существующих на начало самого раннего из периодов, по которым представляются сравнительные данные, исходя из фактов и обстоятельств, имеющих место на начало этого периода.

Договоры, которые содержат признаки аренды, отражаются в учете в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 17, который требует ретроспективного применения с даты начала действия аренды.

Ниже представлен пример применения варианта (б) на практике:

Компания, отчетный год которой заканчивается 31 декабря 2006 г., имеет ряд договоров, действующих с 1990 года. Компания может применять критерии IFRIC 4 для определения того, содержат ли они признаки аренды, исходя из фактов и обстоятельств, имеющих место на 1 января 2005 года (т.е. на начало сравнительного периода). В случае, если делается вывод о том, что договоры содержат признаки аренды, классификация аренды основывается на фактах и обстоятельствах,

имевших место в 1990 году, при этом поправки, связанные с переходом на применение IFRIC 4 и отраженные по состоянию на 1 января 2005 года, основываются на применении МСФО (IAS) 17, так как отношения аренды действуют с 1990 года.

Интерпретация IFRIC 4: часто задаваемые вопросы

«Конкретный актив...»

Является ли конкретный актив тем же, что и однозначно идентифицируемый актив?

Нет. Однозначно идентифицируемый актив является конкретным активом согласно IFRIC 4, но актив необязательно должен быть однозначно идентифицируемым, чтобы считаться конкретным активом согласно IFRIC 4.

Может ли выполнение договора зависеть от использования конкретного актива, если поставщик имеет право заменить конкретный актив другим, когда такой актив не функционирует должным образом?

Да. Гарантийное обязательство, которое допускает или требует замену конкретного актива, который не функционирует должным образом, на такой же или аналогичный актив, не освобождает от отражения в учете отношений аренды. Например, компания А сдает самолет 101 в аренду компании В на пятилетний срок. Компания А имеет право предоставить компании В аналогичный самолет из своего парка, если самолет 101 не будет функционировать должным образом. Данное условие не освобождает от отражения в учете отношений аренды.

Если какой-то актив недвусмысленно упоминается в соглашении, не ставит ли это выполнение соглашения в зависимость от конкретного актива?

Необязательно. Если имеется право и возможность использовать другой актив, который не конкретизируется в соглашении на предоставление услуг, такое соглашение не будет зависеть от конкретного актива.

«Соглашение не зависит от использования конкретного актива, если поставщик может использовать другой актив»...

Значит ли это, что использование поставщиком другого актива должно быть высоковероятным?

Нет. Поставщик должен иметь право и возможность использовать другой актив. Поставщик имеет возможность использовать другой актив, если его использование является оправданным с коммерческой точки зрения и практически осуществимым.

«В IFRIC 4 содержится ссылка на возможность или право покупателя эксплуатировать актив или контролировать его эксплуатацию, осуществляемую другими лицами».

Каким образом покупатель может контролировать эксплуатацию актива, осуществляемую другими лицами?

Возможность или право контролировать эксплуатацию конкретного актива, осуществляемую другими лицами, отличается от соблюдения согласованных условий поставки и трактуется гораздо шире. Примеры ситуаций, когда передается возможность или право контролировать эксплуатацию актива, включают:

- наличие у покупателя возможности нанимать, увольнять или менять оператора;
- наличие у покупателя возможности устанавливать политику и процедуры по эксплуатации в соглашении (в отличие от права контролировать деятельность поставщика), при этом у поставщика отсутствует возможность изменять такую политику или процедуры;
- поставку точно в срок, при этом покупатель имеет право управлять и изменять условия поставки в течение очень короткого периода времени (например ежедневно или ежечасно).

Ценообразование

«Согласно IFRIC 4, договор не поддерживает отношения аренды, если выплачиваемая цена согласована на

договорной основе для единицы продукции»

Как IFRIC 4 трактует отражение в учете договоров на условиях полной оплаты при отказе от поставок (take-or-pay contract) (т.е. предусматривающих выплату фиксированной суммы ежемесячно, вне зависимости от объема принятых поставок)?

Цена за единицу продукции в рамках договоров на условиях полной оплаты при отказе от поставок является переменной величиной, так как фиксированная сумма платежа делится на переменную величину принятых поставок.

«Может ли цена, которая определяется по формуле, на параметры которой не может повлиять ни одна из сторон, рассматриваться в качестве фиксированной цены за единицу продукции?»

Является ли цена фиксированной согласно IFRIC 4, если она увеличивается на определенную величину или рассчитывается по определенной формуле?

Нет. Установленная договором «фиксированная цена за единицу продукции» толкуется буквально – т.е. как фиксированная денежная сумма за единицу продукции, которая не изменяется в течение всего периода договора. Цена, определяемая по формуле (например с фиксированным приростом), не является установленной договором фиксированной ценой за единицу продукции, так как объем поставки не является фиксированной вели-

чиной. Например, положение договора об увеличении цены с учетом инфляции не будет соответствовать необходимым условиям, определяющим установленную договором «фиксированную цену за единицу продукции».

Согласно IFRIC 4 договор не содержит признаков аренды, если выплачиваемая цена равна текущей рыночной цене за единицу продукции по состоянию на момент поставки.

Если договор предусматривает цену равную текущей рыночной цене, при условии ограничения ее минимальной и максимальной величины, будет ли такая цена считаться «текущей рыночной ценой»?

Нет. Соглашения по ценообразованию, предусматривающие ограничение минимальных и максимальных значений, не будут считаться отражающими «текущую рыночную цену» на момент поставки, так как цена на момент поставки может отличаться от цены рынка.

«Части актива, единица учета»

Договор поставки, в рамках которого одна компания получает всю продукцию, производимую активом, входит в сферу применения IFRIC 4 при условии, что цена за единицу продукции не зафиксирована и не равна текущей рыночной цене.

Что происходит, если обе стороны получают продукцию, по 50% каждая?

IFRIC 4 не рассматривает вопрос, касающийся долей продукции, про-

изводимой активом; данный вопрос был намеренно исключен из сферы применения IFRIC 4.

Тем не менее IFRIC 4 должен применяться к договорам, если актив, лежащий в их основе представляет собой единицу учета согласно МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 38.

Пример

У электростанции с двумя турбинами есть два покупателя. Каждый покупатель заключил соглашение, согласно которому он будет получать всю электроэнергию, вырабатываемую одной конкретной турбиной.

Будут ли отношения аренды характерны для обоих покупателей согласно IFRIC 4?

Да. Каждое из двух соглашений содержит признаки аренды. Картина была бы другой, если бы каждый покупатель имел неделимый интерес в целой электростанции.

Заключение

Рассмотренные здесь часто задаваемые вопросы свидетельствуют о необходимости подробного анализа договорных отношений компании на основе критериев, изложенных в IFRIC 4, для определения того, предусматривают ли договорные отношения передачу права на использование актива, которая отражается в учете как аренда в соответствии с МСФО (IAS) 17. Несмотря на расширение применения IFRIC 4, анализ договорных отношений в различных отраслях ждет своей очереди.

Останутся ли разногласия между IASB и Советом по стандартам финансового учета США (FASB)?

Руководитель Группы PwC по вопросам МСФО Иэн Райт (Ian Wright) анализирует прогресс, достигнутый в отношении сближения IASB и FASB

Откажется ли Комиссия по ценным бумагам и биржам США (SEC) от требования в отношении обязательного проведения сверки финансовой отчетности, подготовленной согласно МСФО? Отмена данного требования обсуждается уже в течение десяти лет или более, но похоже, что принятие окончательного решения состоится еще не скоро. Системы стандартов FASB и IASB в широком смысле сопоставимы по своим принципам. Однако, несмотря на план по сближению двух систем, остается большое количество различий, требующих проведения сверки. Многие позиции возникают в связи с конкретными положениями стандартов, разобраться в тонкостях которых способны лишь эксперты.

Дон Николайсен (Don Nicolaisen), будучи главным бухгалтером SEC, опубликовал в 2005 г. статью, которую рассматривали как первое публичное обязательство по срокам. В качестве срока для принятия решения по минимуму изменений, необходимых для приведения ОПБУ США и МСФО в соответствие в той мере, которая позволила бы исключить требования о проведении сверки, был назван 2009 г. Это уже было конкретным письменным обязательством в отношении сроков, хотя оно и сопровождалось обычной для сотрудников SEC оговоркой о том, что статья отражает только личную точку зрения конкретного человека. Однако большинство наблюдателей сочло, что публикацию статьи следует рассматривать как фактическое достижение договоренности между FASB, IASB и регулирующими органами. Разговоры, которые велись в бухгалтерских кругах в 2005 г. свидетельствовали о том, что идея достаточного, а не абсолютного сближения ОПБУ США и МСФО имеет право на существование. В европейских и американских политических кругах, вероятно, про-

водились переговоры о тех минимальных изменениях, которые необходимы для объявления «победы». За пределами США «победа» означала бы принятие МСФО без необходимости проведения сверки с ОПБУ США. В США «победа» означала бы признание Комиссией Европейского Союза (ЕС) эквивалентности ОПБУ США и МСФО. Это позволило бы добиться уступок в отношении у американских компаний, ко-

содержащимися в новых Директивах ЕС по вопросам составления проспектов эмиссий и прозрачности. Многие американские компании привлекают заемные средства на европейских рынках, даже если их акции не зарегистрированы на европейских биржах. Такая деятельность была оценена в феврале 2006 г. как успех и нашла свое отражение в опубликованном «Меморандуме о взаимопонимании между IASB и FASB».

«Я надеюсь, что результаты нашего анализа регистрационных документов иностранных частных эмитентов за 2005 г. предоставят нам достаточно информации для того, чтобы мы могли рекомендовать ускоренный путь к отмене требования о проведении сверки. <...> Результаты этой работы, а также опыт и приобретенная уверенность в последовательном применении МСФО будут основными факторами, определяющими скорость нашего движения.

Мы планируем начать наш анализ указанных документов за 2005 г., подготовленных согласно МСФО, во второй половине 2006 г. <...> Последовательное и точное применение МСФО всеми компаниями поможет ускорить принятие решения о том, чтобы рекомендовать Комиссии исключить требование о проведении сверки между МСФО и ОПБУ США.»

Дональд Николайсен, журнал «Международное право и бизнес», Северо-Западный университет, апрель 2005 г.

Подлежит рассмотрению

Возможность учета по справедливой стоимости*
Обесценение (вместе с IASB)
Налог на прибыль (вместе с IASB)
Инвестиционная собственность**
НИОКР
События после отчетной даты

* Был вынесен в повестку дня 1 июля 2005 г.

** Будет рассмотрен FASB в рамках проекта по изучению возможности учета по справедливой стоимости

Подлежит рассмотрению IASB

Затраты по займам
Обесценение (совместно с FASB)
Налог на прибыль (совместно с FASB)
Государственные субсидии
Совместные предприятия
Сегментная отчетность

торым не нужно было бы проводить сверку или составлять финансовую отчетность по МСФО в соответствии с требованиями законодательства о панъевропейском рынке капитала,

План по сближению стандартов

Цель состоит в том, чтобы принять решение к 2008 г. Можно ли уstra-

Вопрос	Задача на 2008 г.
Повестка дня	
Объединение бизнеса	Выпустить приведенные в соответствие стандарты
Консолидация	Провести работу для приведения в соответствие стандартов
Руководство по оценке по справедливой стоимости	Выпустить приведенное в соответствие руководство
Различия обязательств и капитала	Выпустить документы для одобрения и принятия стандартов*
Отчетность о результатах деятельности	Выпустить документы для одобрения и принятия стандартов*
Пенсионные пособия	Выпустить документы для одобрения и принятия стандартов*
Признание выручки	Выпустить документы для одобрения и принятия стандартов*
Исследовательские Проекты в стадии разработки	
Прекращение признания	Выпустить документы для одобрения и принятия стандартов*
Финансовые инструменты (замена имеющихся стандартов)	Выпустить документы для одобрения и принятия стандартов*
Нематериальные активы	Принято решение относительно объема и сроков потенциального проекта
Аренда	Принято решение относительно объема и сроков потенциального проекта

* Это проекты, предложенные для обсуждения.

нить наиболее существенные различия в нескольких указанных областях, путем реализации одного или более краткосрочных проектов? Если да, то могут ли FASB и IASB завершить всю или значительную часть работы к 2008 г.? Требования к сближению на краткосрочный период были на удивление краткими.

Договоренность между FASB и IASB, однако, предполагает рассмотрение вопросов, указанных в таблице и не является обязательством по сближению стандартов. Решения по некоторым из этих вопросов могут опровергнуть возможность сближения.

Прошло полтора года с выступления Дональда Николайсена. Какой прогресс был достигнут по решению шести вопросов, которые IASB должно проработать к концу 2008 г.? На текущий момент результаты несут весьма неоднородный характер. Создается, однако, впечатление, что есть позитивная динамика.

Отчетность по сегментам

Проект для обсуждения был выпущен IASB в начале 2006 г. и сейчас проводится анализ комментариев. Создается впечатление, что серьезные предпочтения в некоторых вопросах отдаются подходу, применяемому в ОПБУ США, который требует отражения сегментов на основании данных, используемых руководством для управления бизнесом.

Затраты по займам

IASB опубликовало проект для обсуждения новой редакции МСФО (IAS) 23 в июле 2006 г., где разъясняются вопросы капитализации затрат по займам. Комментарии должны были быть представлены до 29 сентября. Некоторые респонденты отметили, что IASB могло бы представить больше аргументов в обоснование своих предложений, а не исключать вариант отнесения на расходы в целях обеспечения соответствия ОПБУ США. Фирма

PricewaterhouseCoopers предложила IASB задать вопрос Комиссии ЕС и SEC о том, является ли данный вопрос приоритетным с учетом поставленного срока – 2009 г.

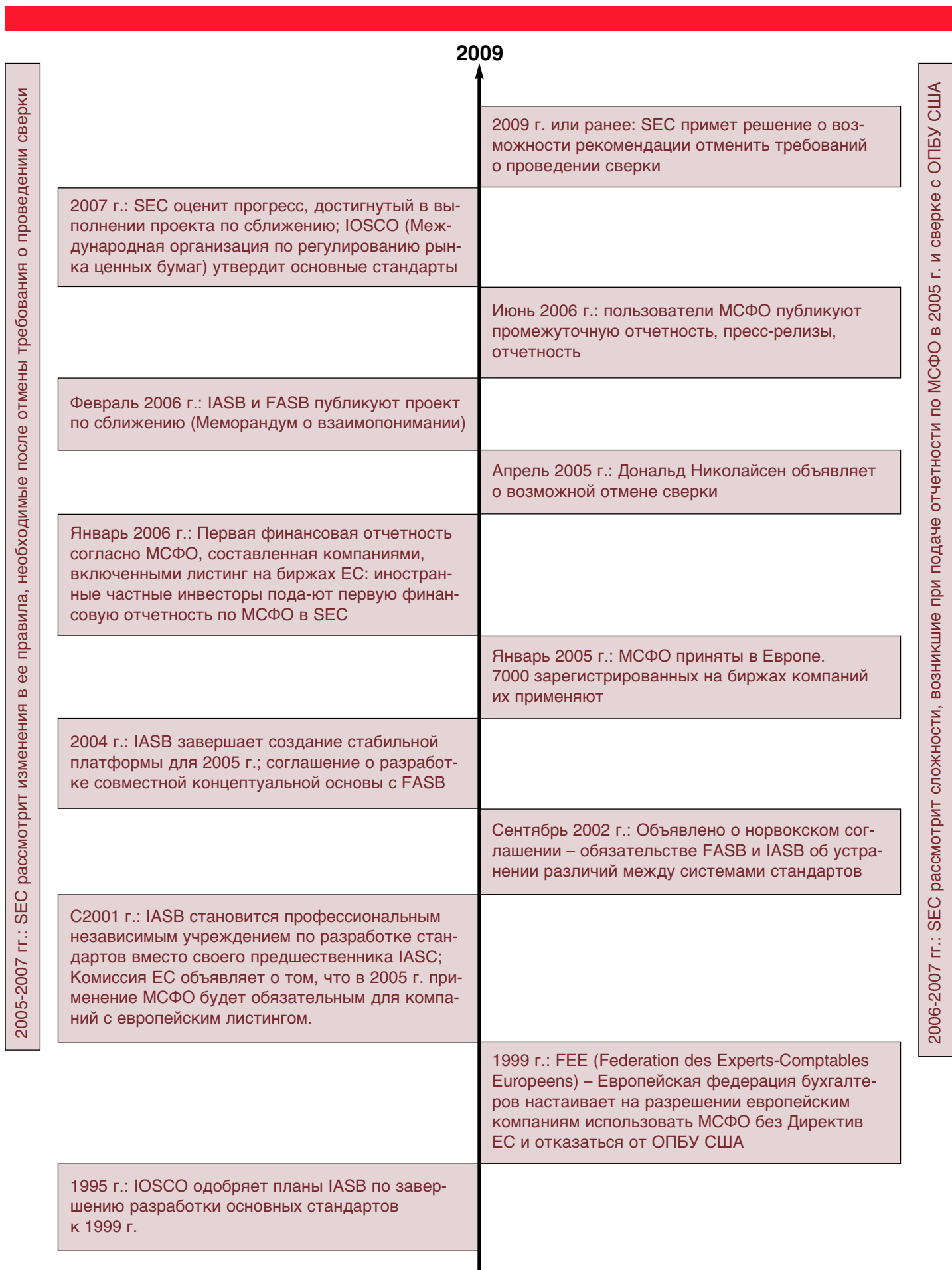
Налог на прибыль

Ожидалось, что IASB выпустит проект для обсуждения новой редакции МСФО (IAS) 12 во втором квартале этого года. Однако FASB работал над поправками к своему собственному стандарту, так что выпуск проекта для обсуждения был отложен. Сейчас, мы ожидаем, что он будет представлен до конца 2006 г. Это затрудняет принятие до конца 2007 г. Участники хотели бы включить в проект для обсуждения дисконтирование отложенных налоговых активов. Считается, что это лучше отражает экономическую сущность отложенных налоговых активов и связанную с ней неопределенность. Однако, маловероятно, что этот вопрос будет включен в проект.

Обесценение, государственные субсидии и совместные предприятия

Отчеты по итогам заседаний IASB свидетельствуют о том, что как минимум государственные субсидии и совместные предприятия уже близки к этапу публикации проектов для обсуждения. Однако, если IASB намеренно уложиться в установленные сроки, т.е. подготовить документы к 31 декабря 2008 г., ему придется отказаться от других проектов или отложить их.

Что произойдет, если IASB и/или FASB не смогут закончить работу к ранее предусмотренному сроку? Сможем ли мы узнать, насколько ЕС и SEC готовы проявлять гибкость. Можно надеяться, что они будут следовать принципу взаимного признания при условии, что уже был достигнут значительный прогресс в этом направлении. Что касается остальных вопросов, то нам придется выполнять задачи, поставленные SEC и ЕС, в других областях: последовательное и точное применение МСФО, высококачественный аудит и выполнение всех необходимых требований.



Трудности в применении МСФО в горнодобывающей промышленности

МСФО создает ряд сложностей для компаний, занятых в горнодобывающей промышленности. Брайан Тэйлор (Brian Taylor), руководитель практики PwC по работе с предприятиями горнодобывающей отрасли в Великобритании, объясняет некоторые из них.

Горнодобывающая отрасль характеризуется необходимостью крупных предварительных инвестиций, низким коэффициентом окупаемости затрат на разведку и длительной подготовкой новых проектов. Компании также несут значительные расходы при закрытии шахт по выводу из эксплуатации технологического оборудования, рекультивации земель, решению вопросов, связанных с остаточными экологическими явлениями, и по выполнению обязательств перед сотрудниками и местными сообществами. Осуществляется много видов деятельности, которые приводят к производству товарной продукции на этапе разработки, а также способствуют разработке шахты, принося тем самым выгоды в долгосрочной перспективе.

Отдельные сложности в применении МСФО связаны с указанной спецификой отрасли. Ниже мы рассмотрим некоторые из них.

Запасы и ресурсы

Руководство компаний должно принять решение относительно того, должны ли такие показатели, как обесценение и амортизация, отражать ресурсы, которые еще не квалифицированы как запасы. Большинство компаний учитывают только подтвержденные и частично разведанные запасы, так как они полагают, что не учитываемые запасы связаны со слишком большой неопределенностью. Однако несколько компаний горнодобывающей отрасли (такие как Rio Tinto) учитывают не включенные в подтвержденные запасы материалы при расчете амортизационных отчислений для некоторых шахт.

Влияние на это решение может оказать ситуация, когда горнодобывающие компании откладывают допол-

нительную работу, необходимую для перевода ресурсов в категорию запасов, без каких-либо последствий для текущего плана добычи. В таких случаях нельзя однозначно утверждать, что амортизационные отчисления отражают ожидаемый срок службы шахты или сроки работ, необходимых для подтверждения запасов.

Отсутствует международный стандарт для определения запасов и ресурсов (даже при наличии национальных требований к листингу в отношении раскрытия запасов и, в некоторых случаях – ресурсов). Руководство должно проявлять осторожность при учете сырья, не включенного в запасы. Оно должно продемонстрировать высокую степень уверенности в том, что ресурсы будут переведены в категорию запасов, и обеспечить последовательное применение учетной политики на всех шахтах.

Отложенные затраты на проведение открытой разработки

Должны ли затраты на проведение открытой разработки, которые варьируются в течение периода эксплуатации шахты, учитываться как производственные расходы текущего периода или сверхнормативные расходы должны распределяться на будущую добычу, капитализироваться в активе и переноситься на расходы последующих периодов как актив? Это пример деятельности, которая вносит вклад как в текущую добычу, так и в разработку шахты. Четкие рекомендации в отношении того, как учитывать затраты на проведение открытой разработки согласно МСФО, отсутствуют. Следовательно, на практике используются различные варианты.

Многие компании, включая Anglo American, BHP Billiton и Rio Tinto, капитализируют «отложенные затраты на проведение открытой разработки»; а некоторые горнодобывающие компании не откладывают на будущие периоды затраты на проведение открытой разработки на этапе эксплуатации шахты. Кроме того, в отрасли сформировались различные методы расчетов затрат, относимых на будущие периоды.

Согласно последним изменениям в ОПБУ США перенос в бухгалтерском балансе затрат на проведение открытой разработки на этапе эксплуатации на будущие периоды запрещен. Окончательное формирование проекта IASB по разработке рекомендаций для добывающих отраслей потребует многих лет, однако компании должны знать, что существует возможность того, что IASB пойдет по пути принятия требований ОПБУ США в данной области.

Ввод в эксплуатацию новых шахт

Как руководство должно учитывать доходы и расходы, понесенные в период ввода в шахты эксплуатацию? МСФО основывается на допущении о том, что расходы и доходы могут быть отнесены к конкретной цели. Предполагается, что горнодобывающие компании будут отделять расходы, непосредственно относящиеся к повышению производственной мощности добывающего актива, от расходов на добычу сырья. Принятие такого решения может оказаться очень сложным. Например, при вводе в эксплуатацию новой шахты, работающей по методу блокового обрушения, производительность обычно повышается по мере углубления шахты. Это еще один пример расходов, которые относятся к добыче сырья и играют существенную

роль в процессе строительства шахты.

Вывод из эксплуатации и рекультивация

Компании должны создавать резерв в полной сумме расходов по выводу из эксплуатации активов и рекультивации земель, которые возникают в связи с деятельностью компании (например, определяемые исходя из текущего состояния шахты). Однако для горнодобывающих компаний разграничение обязательств по выводу из эксплуатации, возникающих в связи с добычей и относящихся к строительству шахты, может представлять значительную сложность. Но от этого зависит учет обязательств по выводу из эксплуатации. Затраты могут быть отнесены к стоимости добычи или капитализированы (в составе стоимости актива).

Отвалы длительного хранения

Низкосортное сырье может накапливаться на ранних этапах эксплуатации шахты с расчетом, что оно не будет перерабатываться в течение многих лет. Затраты, связанные с добычей такого сырья, должны относиться на будущие периоды (как внеоборотные запасы), если существует экономическая возможность переработки сырья и имеются планы по ее переработке. Это решение, однако, может зависеть от того, оценивает ли руководство рентабельность с использованием текущих рыночных цен или цен, ожидаемых в будущем (на момент переработки сырья).

МСФО не содержит положений о расчете возможной чистой стоимости реализации запасов, которые могут не перерабатываться в течение многих лет. Вопрос, который возникает в этой связи, заключается в том, следует ли дисконтировать будущие потоки денежных средств. Согласно МСФО дисконтирование не требуется, однако имеется довольно веское концептуальное обоснование такого подхода, так как принцип временной стоимости денег обычно применяется при установлении стоимости других внеоборотных активов.

Обесценение

Горнодобывающая компания, которая сталкивается с проблемой обесценения, должна его рассчитывать согласно МСФО (IAS) 36 по наибольшей из двух величин: стоимости от использования и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Расчет стоимости от использования основывается на прогнозируемых будущих потоках денежных средств. Однако согласно требованиям МСФО любые будущие потоки денежных средств в иностранной валюте должны пересчитываться по обменным курсам на конец года, даже если эти курсы не соответствуют допущениям компании в отношении цен. МСФО также устанавливает ограничения в отношении того, насколько прогнозируемые потоки денежных средств могут отражать будущие капиталовложения и планируемое сокращение издержек.

Эти и другие сложности приводят к тому, что горнодобывающие компании не могут рассматривать расчет стоимости от использования как надлежащую основу для определения обесценения. МСФО лишь в общих чертах описывают, как следует применять альтернативный вариант – справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу. Это может усложнить оценку обесценения, так как рыночные данные о последних аналогичных операциях могут отсутствовать.

Финансовые инструменты

Применение требований МСФО (IAS) 39 в отношении учета финансовых и производных финансовых инструментов может вызывать сложности. Сложные критерии учета хеджирования представляют наибольшую трудность; это означает, что многие инструменты, рассматриваемые руководством как экономический хедж, подлежат учету как спекулятивные согласно МСФО (IAS) 39.

Ряд договоров в горнодобывающей отрасли могут подпадать под определение производного финансового инструмента и должны учитываться по справедливой стоимости, включая производные финансовые инструменты, встроенные в непроизводный базовый договор (встроен-

ные производные финансовые инструменты). Например, договор, заключенный австралийской горнодобывающей компанией на покупку оборудования у японского поставщика в долларах США фактически содержит форвардный контракт (австралийский долл.: долл. США). Это может потребовать отделения его от базового договора и учета по справедливой стоимости согласно МСФО (IAS) 39.

Участники отрасли высказывают обеспокоенность тем, что применение МСФО (IAS) 39 приводит к одностороннему взгляду на мир. Это объясняется тем, что изменения в стоимости производных финансовых инструментов сразу же отражаются в финансовой отчетности, а изменения в стоимости запасов руды не признаются до тех пор, пока материал не будет добыт и реализован.

IASB рассматривает вопрос относительно того, должны ли запасы (и, возможно, ресурсы) также учитываться по справедливой стоимости, что может помочь в решении этой проблемы. Однако в отрасли получила широкое распространение мысль о том, что оценка запасов связана с чрезмерным использованием суждений, и поэтому не обеспечивает содержательность и последовательность финансовой отчетности.

Каковы перспективы разработки руководства для отрасли?

Требования МСФО с трудом применимы к некоторым сегментам горнодобывающей отрасли, и горнодобывающие компании сами стремились выработать последовательный подход. Кроме МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минерально-сырьевых запасов», в стандартах отсутствует конкретное руководство для горнодобывающей отрасли.

IASB сформировало рабочую группу для добывающих отраслей, так что со временем мы можем ожидать появления официального руководства в отношении многих вопросов. Однако выпуск такого руководства в ближайшем будущем не ожидается.

Проект по добывающим отраслям

Майкл Стюард (Michael Steward) о развитии проекта IASB по добывающим отраслям

Осуществление проекта IASB по вопросам бухгалтерского учета в добывающих отраслях началось вскоре после опубликования МСФО (IFRS) 6 в декабре 2005 года. Проект по добывающим отраслям спланирован таким образом, чтобы его осуществление привело к появлению нового стандарта, который будет представлять собой правила отражения в учете затрат на разведку, разработку и добычу и заменит МСФО (IFRS) 6.

Проблема заключается в том, что стадия разведки связана с существенными затратами, большая часть которых возникает до того момента, когда можно оценить, появятся ли в результате разведки вероятные экономические выгоды в будущем. Следовательно, компании должны относить такие затраты на расходы в соответствии с моделью учета по фактическим затратам, так как до тех пор, пока не будут определены вероятные экономические выгоды в будущем, не будет достигнуто соответствие определению актива, изложенному в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности.

Опубликование МСФО (IFRS) 6 предоставило компаниям временное освобождение от выполнения требования в отношении вероятных экономических выгод в будущем, предусмотренного Принципами подготовки и составления финансовой отчетности. Стандарт разрешает капитализировать затраты на разведку после получения лицензии в течение периода, пока результаты разведки не будут проверены на экономическую рентабельность. Одна из целей проекта по добывающим отраслям – определить принципы учета затрат на разведку, которые соответствовали бы Принципам подготовки и составления финансовой отчетности и смогли бы заменить правила МСФО (IFRS) 6.

Рабочая группа изучила возможность отражения в учете деятельности

по разведке, разработке и добыче по справедливой стоимости, а также по первоначальной стоимости. Преимущество метода справедливой стоимости, заключается в том, что вероятные будущие экономические выгоды отражены в оценке, поэтому нет необходимости идти в разрез с требованиями Принципов подготовки и составления финансовой отчетности.

Не так давно рабочая группа доложила IASB о результатах своей предварительной работы по использованию справедливой стоимости. Рабочая группа выявила ряд вопросов, связанных с использованием справедливой стоимости для отражения минерально-сырьевых запасов в бухгалтерском балансе. Основной вопрос касается надежности оценки объемов минерально-сырьевых запасов на территории, где проводится геологоразведка. Процессы, используемые геологами и инженерами для оценки объемов минерально-сырьевых запасов, предусматривают использование многочисленных суждений. Данные могут содержать значительный объем скорее косвенного, чем прямого подтверждения количества имеющихся минерально-сырьевых запасов. Это лишь увеличивает неопределенность оценок. Оценки постоянно пересматриваются по мере получения новых данных в результате дополнительного бурения, сейсмометрических исследований и т.д. Использование модели оценки по справедливой стоимости в отношении минерально-сырьевых запасов приведет в результате к постоянному пересмотру стоимости отраженных активов по мере поступления новых геологических и инженерных данных.

Некоторые члены IASB выразили согласие с использованием справедливой стоимости как основы оценки. Преимущество модели учета минерально-сырьевых запасов, основанной на справедливой стоимости, за-

ключается в том, что она скорее отражает информацию о том, что уже найдено, а не ограничивается тем, что было затрачено. Поэтому информация более соответствует интересам пользователей финансовой отчетности.

Применение модели оценки по справедливой стоимости, для отражения в учете минерально-сырьевых запасов может потребовать пересмотра основы признания доходов. В МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» для оценки урожая, поголовья скота и других биологических активов применяется подход, в основе которого лежит справедливая стоимость. Доход признается как увеличение стоимости биологических активов, поэтому при продаже собранной сельскохозяйственной продукции никакой валовой прибыли не возникает. Аналогичная основа для признания дохода может потребоваться для добывающих отраслей, если будет принята модель оценки по справедливой стоимости.

Рабочая группа получила задание продолжить работу по изучению возможностей дальнейшего развития модели оценки по справедливой стоимости и сравнить полученные результаты с моделью, основанной на первоначальной стоимости. Планируется проводить регулярные встречи рабочей группы с IASB в течение следующих 12 месяцев для обсуждения хода выполнения проекта; предварительный документ планируется выпустить в 2008 году.

Одновременно Общество инженеров-нефтяников (SPE) и Комитет по международным стандартам отчетности в области природных запасов (Combined Reserves International Reporting Standards Committee) совместно разрабатывают согласованные определения запасов и ресурсов, которые могут быть использованы нефтегазовыми и горнодобывающими компаниями для целей отчетности по МСФО.

Применение МСФО в автомобильной промышленности

Специалисты PwC в области предоставления услуг предприятиям автомобильной промышленности разработали руководство по вопросам составления финансовой отчетности по МСФО с учетом отраслевой специфики. Филипп Винсент (Philippe Vincent), партнер PwC по услугам предприятиям автомобильной промышленности во Франции, и Оливер Шерер (Oliver Scherer), партнер Международной группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета (Global Accounting Consulting Services group) PwC, дают разъяснения по некоторым наиболее сложным вопросам, связанным с составлением отчетности по МСФО в первый раз.

У компаний автомобильной промышленности возникают свои сложности при применении МСФО. Решение ряда вопросов составления финансовой отчетности требует, чтобы генеральные и финансовые директора использовали собственные суждения, а также могли обосновать применение этих суждений инвесторам. Некоторые отраслевые особенности, затрудняющие составление финансовой отчетности предприятиями отрасли, приведены ниже:

- Автомобильная промышленность требует существенных инвестиций, производимых на начальном этапе, при этом часто не существует уверенности, что эти инвестиции окупятся;
- Коммерческий успех автомобиля зависит от способности производителя выполнить пожелания клиентов по всему миру и требует стандартизированной производственной платформы для получения максимальной прибыли;
- Стоимость сырья в автомобильной промышленности, характеризующейся высокой материалоемкостью, растет;
- Между фирмами-производителями комплектного оборудования и их поставщиками существуют сложные производственные отношения.

К основным факторам, оказывающим влияние на компании, впервые составляющие финансовую отчетность по МСФО, относятся затраты на НИОКР, технологическое оснащение, обесценение основных средств и гудвила, соглашения об обратной покупке и хеджирование. Рассмотрим каждый из вышеперечисленных факторов отдельно.

Затраты на НИОКР

В соответствии с ранее использовавшимися ОПБУ затраты на НИОКР относились многими компаниями на расходы по мере их возникновения. В соответствии с МСФО, затраты, которые соответствуют критериям МСФО (IAS) 38, капитализируются. Руководство должно продемонстрировать:

- техническую выполнимость создания нематериального актива, который может быть использован или реализован;
- намерение создать нематериальный актив и использовать или продать его;
- возможность использовать или продать нематериальный актив;
- способность нематериального актива генерировать вероятные экономические выгоды в будущем;
- наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения создания нематериального актива, его использования или реализации;
- возможность определения с достаточной степенью достоверности расходов, относимых на нематериальный актив в процессе его разработки.

Соответствие некоторым из указанных критериев было нетрудно продемонстрировать, так как они соответствуют конкретным документально зафиксированным этапам процесса разработки нематериального актива. Вместе с тем демонстрация способности нематериального актива генерировать вероятные экономические выгоды в будущем оказалась более трудной задачей, поскольку это потребовало от многих компаний

подготовки формальных прогнозов движения денежных средств для каждого проекта.

Перед руководством встает задача обеспечить в будущем контроль рентабельности отраженных нематериальных активов, особенно в тех случаях, когда такие нематериальные активы используются для различных платформ с разными коэффициентами окупаемости капиталовложений.

Технологическое оснащение

Разработка технологического оснащения в автомобильной промышленности часто занимает более года. Каким образом в этот период следует отражать затраты и выручку? Когда оснащение считается проданным поставщиком изготовителю комплектного оборудования (ИКО)?

Договоры на технологическое оснащение рассматриваются как часть более широкого соглашения о производстве. Это вызывает вопрос о том, следует ли признавать прибыль или убыток от реализации поставщиком оснащения ИКО незамедлительно или с рассрочкой на весь период использования соответствующей платформы.

Наличие определенных юридических условий, связанных с технологическим оснащением, затрудняет определение того, кто несет риски и выгоды, связанные с данным оснащением: поставщик или ИКО. Определение этого имеет огромное значение для установления, было ли оснащение продано ИКО после того, как его производство было завершено.

Переход на МСФО потребовал от многих автомобилестроительных

компаний провести глубокий анализ юридических условий своих соглашений о технологическом оснащении. Руководство внесло изменения в некоторые из договоров с тем чтобы они в большей степени отражали экономические условия, лежащие в основе таких договоренностей. В настоящее время компании проводят анализ своей учетной политики в свете IFRIC 4, которая вступила в силу с 1 января 2006 года.

Обесценение основных средств и гудвила

В автомобильной промышленности основные средства и гудвил подвержены риску обесценения, поскольку данная отрасль характеризуется высоким уровнем капитализации, является высокотехнологичной и подвержена влиянию макроэкономических циклов. Это может привести к тому, что, в случае если модель автомобиля окажется неудачной, произойдет обесценение значительного количества активов.

В соответствии с требованиями МСФО при наличии признаков обесценения компании должны разрабатывать прогнозы движения денежных средств для каждой генерирующей единицы. В результате наличия такого требования многие компании реорганизовали процесс составления своей финансовой отчетности. Подготовка некоторых подобных прогнозов также потребовала участия генеральных и финансовых директоров компаний, поскольку такие прогнозы отражают мнение руководства относительно вероятных результатов их действий.

Сложности могут возникнуть при применении МСФО (IAS) 36, который определяет возмещаемую стоимость конкретного актива, в отношении которого были выявлены признаки обесценения. МСФО (IAS) 36 ограничивает расчеты ценности от использования, которые могут отражать капитальные затраты и сокращение расходов в будущих периодах. Расчет будущих потоков денежных средств должен осуществляться для актива в его существующем состоянии; будущие усовершенствования

с целью повышения эффективности использования актива не должны приниматься во внимание, за исключением случаев, когда они необходимы для подготовки актива к использованию.

Применение этих требований в автомобильной промышленности может вызвать трудности, поскольку реструктуризация осуществляется практически непрерывно, что обусловлено постоянной необходимостью модернизировать производственные мощности. Оптимизацию расходов не всегда можно отличить от совершенствования будущей деятельности.

Вышеуказанные сложности могут означать, что автомобильные компании не будут рассматривать расчет ценности от использования, подготовленный в соответствии с МСФО (IAS) 36, в качестве подходящей основы для определения величины резервов на обесценение. Вместо этого компании могут рассмотреть возможность использования модели учета по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Соглашения об обратной покупке

Соглашения об обратной покупке широко используются компаниями в целях увеличения объема продаж новых автомобилей. Производители реализуют новые автомобили автосалонам (зачастую это компании, предоставляющие служебные автомобили), компаниям по прокату автомобилей и физическим лицам, принимая на себя обязательство по обратной покупке этих автомобилей обычно через два или три года.

В соответствии с МСФО (IAS) 18 выручка признается при соблюдении следующих условий:

- компания передала покупателю существенные риски и выгоды, связанные с владением;
- компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные автомобили;

- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные со сделкой;
- понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены.

Передачи права собственности недостаточно для того, чтобы определить, передал ли продавец большую часть своих рисков и выгод. У автомобильной компании может остаться риск, связанный с остаточной стоимостью автомобилей, выкупленных обратно, т. е. риск того, что справедливая стоимость подержанного автомобиля будет ниже, чем установленная в договоре цена обратной покупки. МСФО (IAS) 18 предоставляет весьма ограниченные указания относительно определения факта передачи рисков и выгод или установления наличия существенного остаточного риска.

Отдельные ИКО сделали выбор в соответствии с МСФО (IAS) 18 в пользу отражения автомобилей, проданных в соответствии с соглашением об обратной покупке, в отношении которых сохраняются существенные риски и выгоды, в составе основных средств; другие предпочли отражать такие автомобили в составе товарно-материальных запасов. Четкое изложение используемой учетной политики имеет огромное значение для пользователей финансовой отчетности.

Хеджирование

В последние годы стоимость сырья значительно увеличилась. При существенном уровне потребления стали, меди и алюминия растет необходимость совершенствования защитных механизмов. Во многих автомобильных компаниях существуют долгосрочные договоры хеджирования риска колебаний цен на товары. Руководству следует отражать эти производные финансовые инструменты в бухгалтерском балансе по справедливой стоимости, при этом прибыль и убытки от переоценки, если они не соответствуют критериям учета хеджирования, изложенным

в МСФО (IAS) 39, отражаются в отчете о прибылях и убытках.

Новые проблемы, которые предстоит решить

По всей видимости, будет изменен порядок учета совместных предприятий. В декабре 2005 года IASB предложило новую модель, предполагающую при определенных обстоятельствах исключение возможности пропорциональной консолидации предприятий, находящихся под общим контролем. Это означает, что будет разрешен только учет по методу долевого участия. В случае исключения возможности пропорциональной консолидации предприятий, находящихся под общим контролем, некоторые компании могут принять решение о выходе из таких соглашений или о более обстоятельном

раскрытии информации о своей выручке и прибыли в примечаниях к финансовой отчетности.

IASB также выпустило проект для обсуждения предложенной поправки к МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность». Проект предлагает представлять финансовую информацию, которая используется для внутренних целей с целью оценки показателей сегмента и для принятия решения о распределении ресурсов. Такие изменения могут обеспечить высокую прозрачность; однако руководство должно быть готово к вопросам, если внутренняя корпоративная отчетность выявит более высокую прибыльность отдельных видов деятельности.

И наконец, руководству необходимо совершенствовать процессы и системы контроля, связанные с состав-

лением финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Как выяснили автомобильные компании США, в условиях действия Закона Сарбейнса-Оксли основной причиной возникновения существенных проблем является недостаточное документальное оформление учетной политики и процедур. МСФО основаны на ряде принципов, однако в них содержится не меньше сложных концепций, чем в ОПБУ США. Внедрение правильной учетной политики и процедур имеет огромное значение для того, чтобы не допустить ошибок и избежать неожиданностей.

Для получения дополнительной информации обращайтесь в Отдел методики бухгалтерского учета и аудита

Ago Vilu:

ago.vilu@ru.pwc.com
тел.: +7 495 967 6000

Вячеслав Соколов:

vyacheslav.sokolov@ru.pwc.com
тел.: +7 495 967 6000

Для подписки на наш информационный бюллетень, пожалуйста, заполните следующую форму и отправьте **Нозиме Рахмановой** по факсу (495) 967 6001.

Ф.И.О.

.....

Компания

.....

.....

Телефон

.....

e-mail

.....

я хочу подписаться на бюллетень

я отказываюсь от подписки

PricewaterhouseCoopers (www.pwc.com) предоставляет аудиторские и консультационные услуги, а также услуги в области налогообложения публичным и частным компаниям разных отраслей. Более 130 000 сотрудников в 148 странах используют при работе с клиентами свои знания, богатый опыт и творческий подход, что способствует формированию общественного доверия и позволяет увеличить стоимость компаний для клиентов и других заинтересованных сторон.

Имя «ПрайсвотерхаусКуперс» используется всеми членами международной сети компаний «ПрайсвотерхаусКуперс Интернэшнл Лимитед», каждая из которых является самостоятельным юридическим лицом.