

Сходства и различия

Сравнение Международных стандартов финансовой отчетности с
Общепринятыми правилами бухгалтерского учета США
и Российскими правилами бухгалтерского учета

Май 2007 г.



Настоящая брошюра имеет исключительно информационный характер. Ни одна из фирм сети PricewaterhouseCoopers не предоставляет никаких гарантий, прямо выраженных или подразумеваемых, что информация, содержащаяся в настоящей брошюре, является полной. В частности, в задачу настоящей брошюры не входит изложение всех аспектов Международных стандартов финансовой отчетности и данная брошюра не может заменить их изучение. Ни при каких обстоятельствах фирмы сети PricewaterhouseCoopers или их сотрудники не несут ответственности за потери, понесенные тем или иным лицом, действующим или воздерживающимся от действий в результате любой информации, содержащейся в данной публикации. Пользователям брошюры не рекомендуется действовать на основании информации представленной в настоящей брошюре без предварительного обращения к профессиональным консультантам.

Содержание

	Стр.
Предисловие	2
Введение	3
Сводная таблица сходств и различий	4
Основополагающие принципы подготовки и представления финансовой отчетности	21
Финансовая отчетность	23
Консолидированная финансовая отчетность	31
Объединение бизнеса	38
Признание выручки	45
Признание расходов	50
Активы	54
Обязательства	71
Капитал	84
Производные финансовые инструменты и операции хеджирования	85
Прочие вопросы бухгалтерского учета и отчетности	87
Пересчет иностранной валюты	87
Прибыль на акцию	89
Операции со связанными сторонами	90
Сегментная отчетность	91
Прекращенная деятельность	93
События, происшедшие после отчетной даты	95
Промежуточная финансовая отчетность	96
Алфавитный указатель	97

Предисловие



В последние несколько лет мы стали свидетелями быстрого роста российской экономики. Этот рост на фоне высоких цен на нефть и спроса на российские природные ресурсы вызвал активный интерес у крупных международных корпораций, а также институциональных и частных инвесторов относительно возможности инвестирования в российскую экономику. Это также заставляет российские компании искать дополнительные источники финансирования за рубежом для обеспечения дальнейшего роста и развития.

Как следствие, прямые инвестиции в российскую экономику растут из года в год, по мере того как инвесторы разворачивают свою деятельность, инвестируют в российские рынки капитала или приобретают уже существующие российские компании. Крупные международные корпорации, такие как British Petroleum, Philip Morris и Unilever, уже воспользовались этой возможностью, но перед инвесторами открывается много новых перспектив. Успешность инвестиций напрямую зависит от понимания иностранными инвесторами правовой среды российской экономики – особенно это относится к законодательству, регулирующему бухгалтерский учет и отчетность. Российские компании продолжают составлять финансовую отчетность в соответствии с Российскими правилами бухгалтерского учета (РПБУ). Однако некоторые из них уже перешли на подготовку финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) или Общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (ОПБУ США).

Российские компании теплоэнергетического комплекса, горнодобывающие и металлургические предприятия, а с недавнего времени и компании сектора розничной торговли и производства потребительских товаров стремятся выйти на международные рынки капитала и получать финансирование на более выгодных условиях. Многие из них уже решили эту задачу и стали опорой российской экономики и ключевыми участниками международного рынка. Привлечение капитала во многих случаях связано с подготовкой финансовой отчетности в соответствии с МСФО или ОПБУ США. В привлечении финансирования, поиске партнеров и продаже акций компании ключевую роль играют финансовые показатели. Поэтому вопрос подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО или ОПБУ США приобретает первостепенную важность для российских компаний.

Учитывая сказанное выше, мы, как лидер рынка услуг в области бухучета и аудита, предлагаем вашему вниманию данную публикацию, содержащую анализ ключевых сходств и различий между МСФО, ОПБУ США и РПБУ. Хотим подчеркнуть, что РПБУ в большей степени ориентированы на юридическую форму, процедуры учета и строгие требования к документации и в меньшей степени – на экономическое содержание операций. Это в основном объясняется тем, что РПБУ основаны на требованиях Федерального закона «О бухгалтерском учете», положениях Гражданского кодекса, инструкциях и правилах в области учета и отчетности, выпущенных Министерством финансов РФ и Центральным банком Российской Федерации, и других интерпретациях, применимых к конкретным обстоятельствам. Каждая компания разрабатывает собственную учетную политику на основе РПБУ. Соблюдение РПБУ в полном объеме зачастую требует много времени, затрат и глубоких знаний.

Существенные отличия РПБУ от МСФО и ОПБУ США включают, например, следующее:

- Отсутствие конкретных правил в отношении объединений бизнеса. Соответственно, консолидированная финансовая отчетность рассматривается как вторичная по отношению к неконсолидированной финансовой отчетности компании и в результате часто не составляется вообще;
- Отсутствие правил в отношении учета обесценения;
- Преобладание юридической формы над экономическим содержанием часто приводит к образованию временных разниц при признании активов, обязательств, доходов и расходов.

В данной публикации мы неоднократно подчеркиваем, что принципы учета по-прежнему существенно отличаются друг от друга, но российское правительство совместно с ЕС работает над конвергенцией МСФО и РПБУ. Мы будем регулярно обновлять данную публикацию, чтобы держать вас в курсе последних новостей и событий. Этот выпуск охватывает все стандарты и интерпретации в отношении МСФО, ОПБУ США и РПБУ по состоянию на август 2006 года. Данная публикация распространяется только на РПБУ, относящиеся к компаниям, являющимся кредитными организациями.

Надеемся, что эта публикация окажется для вас полезной.

Аго Вилу
Партнер, Консультационные услуги в области финансовой отчетности
ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит»

Введение

Настоящая публикация, подготовленная фирмой PricewaterhouseCoopers, предназначена для пользователей финансовой отчетности, желающих получить всестороннее представление об основных сходствах и различиях между **МСФО, ОПБУ США и РПБУ**. В первом разделе в сжатой форме изложены сходства и различия между **МСФО, ОПБУ США и РПБУ** и содержатся ссылки на последующие разделы, в которых основные различия между стандартами рассматриваются более подробно.

В краткой публикации невозможно осветить все различия между существующими стандартами бухгалтерского учета и отчетности. Даже если их общая направленность носит один и тот же характер, могут существовать различия в конкретном применении стандартов, что может оказать существенное влияние на финансовую отчетность. Данная публикация уделяет основное внимание наиболее часто встречающимся на практике сходствам и различиям в составлении отчетности. При рассмотрении и применении конкретных стандартов составления отчетности пользователям финансовой отчетности следует обращаться ко всем применимым стандартам и обращать внимание на соответствующее применимое законодательство страны. Компаниям, зарегистрированным на бирже, следует также соблюдать требования соответствующих нормативных актов по ценным бумагам, например требования КЦББ США (Комиссия по ценным бумагам и биржам США) и правила регистрации на местных биржах.

В настоящей публикации учтены официальные документы, относящиеся к **МСФО, ОПБУ США и РПБУ**, которые были выпущены до августа 2006 года.

Сводная таблица сходимости и различий

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ	Пояснения Стр.
Общие положения				
Оценка – историческая стоимость	Как правило, используется историческая стоимость, однако допускается проведение переоценки нематериальных активов, основных средств и инвестиционной собственности по справедливой стоимости. Производные финансовые инструменты, биологические активы и некоторые типы финансовых инструментов переоцениваются по справедливой стоимости.	Переоценка не разрешается, за исключением переоценки некоторых типов финансовых инструментов.	Как правило используется историческая стоимость. Разрешается проведение переоценки основных средств по неамортизированной восстановительной стоимости. Финансовые вложения не переоцениваются, за исключением финансовых вложений, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость. В отношении таких финансовых вложений переоценка обязательна на балансовую дату.	21
Отступление от стандартов в целях достоверного представления информации	В крайне редких случаях в целях достоверного представления информации компании могут отступить от требований стандартов.	Аналогично МСФО , на практике редко используется.	Аналогично МСФО .	22
Первое применение новой системы стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности	Требуется применение всех МСФО в полном объеме в отношении предыдущих периодов на отчетную дату первой отчетности по МСФО . При этом компания по своему усмотрению может воспользоваться несколькими разрешенными исключениями и обязана применить ряд обязательных исключений.	При применении ОПБУ США впервые требуется распространение этих правил на предыдущие периоды.	Конкретные правила по переходу на составление финансовой отчетности по РПБУ либо по подготовке такой отчетности впервые не установлены.	22
Финансовая отчетность				
Формы финансовой отчетности	Финансовая отчетность включает бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, отчет об изменении капитала, учетную политику и примечания к отчетности за два года.	Аналогично МСФО , за исключением того, что для публичных компаний, зарегистрированных в КЦББ все компоненты финансовой отчетности, кроме бухгалтерского баланса, должны быть подготовлены за три последних года. В определенных ситуациях частные иностранные эмитенты могут освободиться от требования отражения информации за три года.	Аналогично МСФО .	23

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ	Пояснения Стр.
Бухгалтерский баланс	Стандартная форма не установлена. Компания может отражать активы и обязательства в порядке их ликвидности, а не с разбивкой на текущие и долгосрочные, только в том случае, когда это обеспечивает большую достоверность информации. Установлен минимальный перечень статей баланса.	Компании могут представлять бухгалтерский баланс как с группировкой активов и обязательств на текущие и долгосрочные, так и без таковой. Статьи в бухгалтерском балансе обычно располагаются в порядке убывания ликвидности. Публичные компании США следуют указаниям КЦББ.	Организации самостоятельно разрабатывают форму на основе образцов, рекомендованных Министерством финансов РФ. В бухгалтерском балансе активы и обязательства должны подразделяться на краткосрочные и долгосрочные. Отдельные показатели должны приводиться в бухгалтерском балансе обособленно в случае их существенности или общей суммой с раскрытием в пояснениях, если каждый из этих показателей в отдельности незначителен.	24
Отчет о прибылях и убытках	Стандартная форма не установлена. Расходы представляются в одном из двух форматов (в группировке по статьям затрат или по экономическим элементам). Установлен минимальный перечень статей в отчете.	Представляется либо в одноступенчатом, либо в многоступенчатом формате. Расходы представляются по статьям затрат. Публичные компании США следуют указаниям КЦББ.	Организации самостоятельно разрабатывают форму на основе образцов, рекомендованных Министерством финансов РФ. В отчете о прибылях и убытках информация о расходах представляется в группировке по статьям. Группировка расходов по элементам приводится в пояснениях к бухгалтерской отчетности.	25
Исключительные статьи	Стандарты не используют данного термина, однако требуют отдельного раскрытия статей, размер, характер или периодичность возникновения которых делают необходимым их разъяснение для понимания результатов деятельности предприятия.	Аналогично МСФО , однако существенные статьи отражаются в отчете о прибылях и убытках и расшифровываются в примечаниях к финансовой отчетности.	Аналогично МСФО .	26
Чрезвычайные статьи	Запрещены.	Определены как редко встречающиеся и необычные. Отрицательный гудвилл отражается как чрезвычайная статья.	Правилами предусмотрено подразделение доходов на обычные и чрезвычайные в отчете о прибылях и убытках. Однако в образцах форм, рекомендуемых Министерством финансов РФ, показатели чрезвычайных доходов и расходов не выделяются из состава прочих доходов и расходов.	27
Отчет о признанных прибылях и убытках / прочем совокупном доходе и накопленном прочем совокупном доходе	Отчет о признанных прибылях и убытках может представляться отдельно как основная форма финансовой отчетности. В этом случае отчет об изменениях в капитале не представляется. В качестве альтернативы, признанные прибыли и убытки могут раскрываться в отчете об изменениях капитала.	Общий совокупный доход и накопленный прочий совокупный доход представляются либо в форме отдельного отчета, либо совместно с отчетом о прибылях и убытках или отчетом об изменениях в капитале.	Правилами не предусмотрен.	27

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ	Пояснения Стр.
Отчет об изменениях в капитале	Отчет, отражает операции с капиталом, проводимые с владельцами, изменения накопленной прибыли и всех других компонентов капитала. Отчет представляется в качестве основной формы финансовой отчетности, если не составляется отчет о признанных прибылях и убытках. В последнем случае информация об изменениях в капитале должна быть раскрыта в примечаниях.	Аналогично МСФО , но составление этого отчета обязательно во всех случаях. Правила КЦББ позволяют включать некоторую информацию в примечания, а не в сам отчет.	Организации могут самостоятельно разрабатывать форму на основе образцов, рекомендованных Министерством финансов РФ. Содержание статей аналогично МСФО .	28
Отчет о движении денежных средств – форма и метод составления	Предусматриваются стандартные названия групп статей. Предоставляются лишь общие указания по составлению отчета. Отчет составляется прямым или косвенным методом.	Названия групп статей аналогичны МСФО , однако даны более конкретные указания по их разбивке. Отчет составляется прямым или косвенным методом. КЦББ поощряет использование прямого метода.	Организации могут самостоятельно разрабатывать форму на основе образцов, рекомендованных Министерством финансов РФ. Отчет составляется только прямым методом. Косвенный метод не применяется.	28
Отчет о движении денежных средств – определение денежных средств и их эквивалентов	Денежные средства включают эквиваленты денежных средств со сроком погашения не более трех месяцев с даты приобретения, а также могут включать банковские овердрафты.	Аналогично МСФО , однако банковские овердрафты не включаются.	Правила отсутствуют, но на практике включаются только денежные средства.	29
Отчет о движении денежных средств – исключения	Исключения отсутствуют.	Ограниченные исключения для отдельных инвестиционных компаний.	Исключение предусмотрено для субъектов малого предпринимательства, некоммерческих организаций и общественных организаций (объединений), не осуществляющих предпринимательскую деятельность, которые могут не составлять данную отчетную форму.	28
Изменения в учетной политике	Производится пересчет сравнительных показателей относительно вступительного сальдо нераспределенной прибыли, за исключением определенных случаев.	Аналогично МСФО .	Аналогично МСФО .	30
Исправление ошибок	Производится пересчет сравнительных показателей. Исправления, относящиеся к предыдущим периодам, не представленным в отчетности, отражаются путем корректировок вступительных балансов активов, обязательств и капитала за первый период, представленный в финансовой отчетности.	Аналогично МСФО .	Ошибки исправляются в том периоде, в котором они обнаружены. Сравнительные данные не пересчитываются.	30
Изменения оценочных значений	Отражаются в отчете о прибылях и убытках за текущий период, а также в будущих периодах, если применимо.	Аналогично МСФО .	Соответствующие правила отсутствуют. Применяется подход аналогичный МСФО .	30

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ	Пояснения Стр.
Консолидированная финансовая отчетность				
Модель консолидации	Консолидация основывается на контроле и возможности материнской компании управлять дочерней. Предполагается, что контроль существует, когда материнская компания владеет более 50 % голосов (например, голосующих акций), напрямую или косвенно через дочерние компании. Контроль также существует, когда материнская компания владеет 50 % голосующих акций или меньше, но при этом существуют какие-либо юридические или договорные права, позволяющие осуществлять контроль, либо присутствует фактический контроль (в редких случаях). При этом принимаются во внимание потенциальные права голоса, которыми можно воспользоваться в настоящий момент. Контролируемые предприятия специального назначения консолидируются.	Применяется биполярная модель консолидации, которая делится на модель с переменной долей участия и модель большинства голосующих акций. Контроль может быть прямым или косвенным, а также может осуществляться материнской компанией даже в отсутствие большинства голосующих акций (в части модели большинства голосующих акций). Понятие эффективного контроля близко по содержанию к фактическому контролю по МСФО, но на практике он применяется крайне редко.	Консолидация основывается на возможности управлять посредством преобладающего участия в уставном капитале компании на основании договоров и прочих основаниях. В противовес МСФО, подход более формален. Если компания составляет отчетность в соответствии с МСФО, то она может не составлять консолидированную отчетность в соответствии с российскими правилами.	31
Предприятия специального назначения (ПСН)	Консолидация осуществляется, когда характер отношений указывает на наличие контроля.	Консолидации подлежат компании с переменной долей участия (КПДУ), в которых материнская компания является держателем доли переменного участия и принимает на себя большую часть ожидаемых убытков или доходов, либо и то и другое. Голосующая доля в компании, в которой другая компания имеет финансовую долю, предоставляющую контроль, консолидируется.	Соответствующие правила отсутствуют.	32
Невключение дочерних компаний в консолидацию	Если компания не осуществляет контроль в соответствии с определением, приведенным выше в разделе «Модель консолидации», то данная компания не консолидируется.	Аналогично МСФО, а также в случаях, когда владелец не является основным выгодоприобретателем КПДУ.	В целом правила сопоставимы с МСФО, но исключение дочерних компаний из процесса консолидации возможно и в иных случаях. Участие материнской компании в дочерней компании, являющейся банком или иной кредитной организацией, может отражаться в консолидированной отчетности в порядке, установленном для отражения вложений в зависимое общество (ассоциированную компанию).	32
Определение ассоциированной компании	В основе – существенное влияние, которое подразумевается, если доля инвестора составляет 20% и выше или при участии в управлении компаний.	Аналогично МСФО, но вместо понятия «ассоциированная компания» используется понятие «долевая инвестиция».	Аналогично МСФО. На практике могут быть незначительные отступления.	33

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПУ	Пояснения Стр.
Включение в отчетность показателей ассоциированной компании	Используется метод долевого участия. В отчетности отражается доля в прибылях и убытках после налогообложения.	Аналогично МСФО.	Аналогично МСФО.	34
Раскрытие информации о существенных ассоциированных компаниях	Предоставляется подробная информация об активах, обязательствах, прибылях и убытках существенных ассоциированных компаний.	Аналогично МСФО.	Аналогично МСФО, но менее детально.	34
Включение в отчетность информации о совместно контролируемых предприятиях (совместных предприятиях)	Разрешается пропорциональная консолидация и использование метода долевого участия.	Требуется использование метода долевого участия за исключением особых обстоятельств.	Разрешена только пропорциональная консолидация.	35
Объединение бизнеса				
Способы учета	Любое объединение бизнеса учитывается по методу приобретения.	Аналогично МСФО.	Правила не установлены.	38
Метод покупок – справедливая стоимость при приобретении	Активы, обязательства и условные обязательства приобретенной компании оцениваются по справедливой стоимости. Если контроль приобретается в результате частичного приобретения дочерней компании, то полная стоимость активов, обязательств, включая долю меньшинства, отражается в консолидированном бухгалтерском балансе. Гудвил определяется как разница между стоимостью покупки и приобретенной долей в справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов. Обязательства, связанные с реструктуризацией, признаются только в том случае, когда приобретаемая компания имеет существующее обязательство на дату приобретения. Признание обязательств, связанных с убытками будущих периодов или прочими расходами, возникновение которых ожидается в результате объединения бизнеса, не производится.	Аналогично МСФО, однако доля меньшинства отражается по учетной стоимости чистых активов до приобретения, и приобретенные условные обязательства не отражаются на дату приобретения. Особые правила существуют для приобретенных незавершенных затрат на исследование и разработку (которые обычно относятся на затраты) и условных обязательств. Отдельные обязательства по реструктуризации, относящиеся исключительно к приобретенной компании, могут признаваться при условии соблюдения определенных критериев, относящихся к планам реструктуризации.	В РПУ используется не справедливая, а балансовая стоимость приобретенных активов и обязательств. Условные обязательства не отражаются.	38
Метод покупок – условное вознаграждение	Включается в стоимость покупки на дату приобретения, если существует вероятность (подразумевается вероятность более 50% и далее по тексту) выплаты, которая может быть надежно определена.	Не признается до устранения неопределенности или до появления возможности определения суммы.	Правила не установлены.	38

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ	Пояснения Стр.
Метод покупок – доля меньшинства при приобретении	Указывается как доля миноритарных акционеров в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств.	Обычно указывается как доля меньшинства в учетной стоимости чистых активов до приобретения.	Отражается как доля меньшинства в капитале дочернего общества по данным бухгалтерского баланса дочернего общества.	40
Метод покупок – гудвил и нематериальные активы с неопределенным сроком службы	Капитализируются, но амортизация не начисляется. Не реже чем раз в год на уровне генерирующей единицы или групп генерирующих единиц проводится тестирование гудвила и нематериальных активов с неопределенным сроком службы на предмет их обесценения.	Аналогично МСФО , но уровень для определения обесценения и сам тест на обесценение отличны.	Правила не установлены. Гудвил, называемый деловой репутацией, амортизируется в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации. Тестирование деловой репутации на возможное обесценение не производится, и обесценение в учете не отражается.	40
Метод покупок – отрицательный гудвил	Пересматривается идентификация и оценка идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретенной компании. Отрицательный гудвил, остающийся после пересмотра, незамедлительно отражается в отчете о прибылях и убытках.	После пересмотра остаток отрицательного гудвила пропорционально уменьшает справедливую стоимость внеоборотных активов (за некоторыми исключениями). Все остающиеся положительные разницы сразу же отражаются в отчете о прибылях и убытках как чрезвычайная прибыль.	Правила не установлены. На практике отрицательный гудвил учитывается как доходы будущих периодов и списывается на финансовые результаты равномерно в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации).	41
Метод покупок – последующие корректировки справедливой стоимости	Справедливая стоимость, определенная на предварительной основе, может быть скорректирована в корреспонденции с гудвилом в течение 12 месяцев со дня покупки. Последующие поправки отражаются в отчете о прибылях и убытках, если они не связаны с исправлением ошибок.	Аналогично МСФО . После того как распределение справедливой стоимости завершено, внесение дальнейших изменений не разрешается, за исключением случаев, когда устраняется неопределенность, существовавшая до приобретения. Поправки гудвила отражаются в течении периода, предусмотренного для распределения цены покупки между идентифицируемыми активами и обязательствами (обычно 12 месяцев), если они относятся к данным, ожидавшимся руководством для завершения распределения.	Поскольку справедливая стоимость не оценивается, а используется балансовая стоимость активов и обязательств, последующие корректировки не возникают.	41
Метод покупок – раскрытие информации	Раскрытию подлежат названия и описания объединяемых компаний, дата приобретения, стоимость покупки, справедливая стоимость и рассчитанная по МСФО балансовая стоимость приобретенных активов и обязательств в отчетности приобретенной компании, влияние на результат и финансовое положение покупателя, а также причины признания гудвила.	Аналогично МСФО , с дополнительным раскрытием информации относительно обоснования приобретения и распределения цены покупки между идентифицируемыми активами и обязательствами.	Аналогично МСФО , с дополнительным раскрытием информации о местонахождении дочерней компании. Но раскрытие информации о справедливой стоимости приобретенных активов и обязательств не требуется.	42

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ	Пояснения Стр.
Метод объединения интересов	Не разрешается.	Аналогично МСФО .	Данный метод не предусмотрен и на практике не используется.	43
Объединения бизнеса, включающие предприятия под общим контролем	Отдельно в МСФО не рассматриваются. Компании выбирают и последовательно применяют для учета подобных операций метод покупки или объединения интересов.	Обычно учитываются исходя из их цены покупки материнской компании-предшественника. Использование цены предшественника или справедливой стоимости зависит от различных критериев.	Правила не установлены.	43
Признание выручки				
Признание выручки	Основано на нескольких критериях. Выручка должна признаваться, если была осуществлена передача рисков и права на вознаграждение, а также контроля, и выручка может быть надежно определена.	Существует четыре основных критерия признания выручки. В принципе, аналогично МСФО . Подробные указания существуют для конкретных типов операций.	Аналогично МСФО , за исключением того, что критерием признания выручки от продажи товаров (вместо используемой в МСФО передачи рисков и права на вознаграждение) является передача права собственности на товар, что в ряде случаев может привести к отличному от МСФО моменту признания выручки от продажи товаров.	45
Договоры на строительство	Учитываются по методу процента завершенности работ. Использование метода завершенного договора не разрешается.	Аналогично МСФО . Однако в редких случаях разрешается использование метода завершенного договора.	Могут применяться два метода определения финансового результата, которые в целом аналогичны методу процента завершенности работ и методу завершенного договора.	47
Многоэлементные договоры	Не существует подробных инструкций для учета операций по многоэлементным договорам.	Операции с многоэлементными поставками разделяются на отдельные единицы учета, если договор поставок удовлетворяет критериям, описанным в ЕТIF 00-21. Отдельные положения существуют для поставщиков программного обеспечения по договорам с мультиэлементной выручкой.	Правила не установлены.	47
Признание расходов				
Расходы на выплату процентов	Признаются, используя принцип начисления по методу эффективной процентной ставки.	Аналогично МСФО .	Аналогично МСФО , но в отношении долговых инструментов метод эффективной процентной ставки не предусмотрен.	50
Вознаграждения работникам: затраты на пенсионное обеспечение – пенсионные планы с установленными выплатами	Метод прогнозируемой условной единицы пенсии используется для определения обязательств по пенсионным выплатам и для отражения активов плана по справедливой стоимости. Актуарные прибыли и убытки могут быть отсрочены.	В концептуальном плане – аналогично МСФО , в деталях – некоторые отличия в применении.	В системе РПБУ отсутствуют специальные положения по учету пенсионных планов.	51

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ	Пояснения Стр.
Вознаграждения работникам, основанные на акциях	Отражаются расходы на вознаграждение за услуги, предоставленные работниками. Расходы учитываются либо в корреспонденции с обязательствами, либо относятся на увеличение капитала компании в зависимости от того, как производится расчет: денежными средствами или акциями. Подлежащая отражению сумма определяется по справедливой стоимости предоставленных акций или опционов на них.	Модель, аналогичная МСФО . Расходы на вознаграждение обычно отражаются на основании справедливой стоимости на дату предоставления права на вознаграждение. Существуют некоторые различия в применении модели на практике.	Правила отсутствуют. Выплата вознаграждения сотрудникам в форме акций отражается как обычная выплата заработной платы или премии, когда опционы на акции исполнены и акции предоставлены сотрудникам.	51
Выходные пособия	Выходные пособия, выплачиваемые в связи с увольнением, учитываются аналогично резервам на реструктуризацию.	Существуют четыре типа выходных пособий и три метода для определения момента их отражения. Планы выплат выходных пособий учитываются как пенсионные планы; соответствующие обязательства рассчитываются либо как обязательства по предоставленным вознаграждениям, либо на основе актуарной приведенной стоимости вознаграждений.	Причитающиеся сотрудникам выходных пособий обычно не резервируются. Начислять резерв не обязательно.	53
Активы				
Приобретенные нематериальные активы	Капитализируются при соблюдении соответствующих критериев признания; необходимо амортизировать в течение срока полезного использования. Нематериальные активы с неопределенным сроком использования не амортизируются, а тестируются не реже одного раза в год на предмет возможного обесценения. Переоценки разрешены в редких случаях.	Аналогично МСФО . Однако переоценка не разрешена.	Капитализируются в качестве нематериальных активов, если удовлетворяются критерии признания, однако эти критерии являются более детальными чем в МСФО . Это может привести к тому, что капитализированный актив будет отражен в числе прочих активов в балансе. Нематериальные активы, по которым невозможно определить срок полезного использования, подлежат амортизации исходя из срока в двадцать лет, но не более срока деятельности предприятия. Тестирование на возможное обесценение не производится и обесценение в учете не отражается. Переоценка нематериальных активов не разрешается.	55
Нематериальные активы, созданные внутри компании	Затраты на исследования относятся на расходы по мере возникновения. Расходы на разработку капитализируются и амортизируются при соблюдении установленных критериев.	Затраты на исследования и разработку относятся на расходы по мере возникновения. Некоторые расходы на разработку компьютерных программ или веб-сайтов капитализируются.	Аналогично МСФО , но расходы на исследовательские работы могут также включаться в стоимость нематериального актива.	55

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ	Пояснения Стр.
Основные средства	Оцениваются по исторической стоимости или с учетом переоценки. Регулярная переоценка всего класса основных средств необходима при выборе соответствующей учетной политики переоценки.	Используется историческая стоимость; переоценка не разрешена.	Аналогично МСФО , но переоценка проводится всегда по неамортизированной восстановительной стоимости.	56
Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, или группа на выбытие	Внеоборотные активы классифицируются как предназначенные для продажи в том случае, если их балансовая стоимость будет возмещаться путем продажи, а не постоянного использования. Такие активы оцениваются по наименьшему из двух показателей: балансовой стоимости и справедливой стоимости за минусом затрат по продаже. Отчетность за прошлый период не пересчитывается.	Аналогично МСФО .	Особые правила не установлены. Данная группа внеоборотных активов в учете не выделяется.	59
Аренда – классификация	Аренда является финансовой, если арендатору передаются все существенные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на актив. Применяется принцип преобладания содержания над формой.	Аналогично МСФО , но больше формальных требований.	В соответствии с гражданским законодательством арендные отношения подразделяются на операционную аренду и финансовую аренду (лизинг). Классификация аренды основывается на форме договора, а не сути отношений сторон.	59
Аренда – отражение в финансовой отчетности арендодателя	При передаче активов в финансовую аренду причитающиеся платежи за весь срок аренды отражаются как дебиторская задолженность. Разница между общей суммой дебиторской задолженности и приведенной стоимостью дебиторской задолженности представляет собой финансовый доход. Доход от аренды учитывается в течение срока аренды по методу чистых инвестиций (до налогообложения), которые отражают постоянную норму доходности.	Аналогично МСФО , но есть специальные правила в отношении аренды с финансированием кредитными средствами.	Учет договора финансовой аренды напрямую зависит от договора финансовой аренды, в котором стороны определяют, на чьем балансе ведется учет актива, на балансе лизингодателя или лизингополучателя. Лизингодатель учитывает имущество, переданное по договору финансовой аренды, либо в качестве объекта основных средств (если по условиям договора аренды лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя), либо в качестве дебиторской задолженности и доходов будущих периодов (если по условиям договора аренды лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя). Доход не разделяется на финансовый доход и возмещение основной суммы долга.	59

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ	Пояснения Стр.
Обесценение активов	Обесценение оценивается на основе дисконтированных денежных потоков. В случае обесценения текущая стоимость активов подлежит списанию до наибольшей из двух величин: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу или стоимости его использования, определенной на основании дисконтированных денежных потоков. Реверсивная запись по убыткам от обесценения предусматривается при определенных обстоятельствах, за исключением гудвила.	Обесценение определяется с использованием недисконтированных денежных потоков для тех активов, которые планируется продолжать использовать. Если стоимость таких активов ниже балансовой, убыток от обесценения рассчитывается с использованием рыночной стоимости или дисконтированных денежных потоков. Реверсивная запись по убыткам запрещена.	Правила установлены только в отношении финансовых вложений, запасов и дебиторской задолженности. Обесценение данных статей проводится до их возмещаемой стоимости путем начисления резерва.	61
Капитализация затрат по займам	Разрешена в соответствии с учетной политикой в отношении активов, отвечающих определенным требованиям, но не является обязательной.	Обязательна.	Аналогично ОПБУ США .	62
Инвестиционная собственность	Оценивается по остаточной стоимости или справедливой стоимости. Изменения в справедливой стоимости отражаются в отчете о прибылях и убытках.	Учет такой же, как и для остального имущества (остаточная стоимость). Существуют специальные отраслевые указания, к примеру, для инвестиционных компаний.	Аналогично ОПБУ США .	63
Запасы	Оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой реализационной стоимости. Для определения себестоимости используется метод ФИФО или метод средневзвешенной стоимости. Использование метода ЛИФО запрещено. При последующем существенном увеличении реализационной стоимости ранее списанная величина подлежит восстановлению.	Аналогично МСФО . Однако использование метода ЛИФО разрешено. Восстановление ранее списанных сумм запрещено.	Аналогично МСФО , однако использование метода ЛИФО разрешено.	64
Биологические активы	Оцениваются по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов по реализации.	Отдельно не регулируются. Обычно используется метод учета по исторической стоимости.	Аналогично ОПБУ США .	65

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ	Пояснения Стр.
Финансовые активы – оценка	Учет зависит от классификации инвестиций: удерживаемые до погашения инвестиции, займы и дебиторская задолженность оцениваются по амортизируемой стоимости, иные – по справедливой стоимости. Нереализованные прибыли и убытки от переоценки финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток (включая предназначенные для продажи), отражаются в отчете о прибылях и убытках. Нереализованные прибыли и убытки по инвестициям, имеющимся в наличии для продажи, учитываются в составе капитала.	Модель учета аналогична МСФО , однако существует некоторые отличия при применении на практике. Например, возможность оценивать по справедливой стоимости, изменение которой отражается в отчете о прибылях и убытках, существует только в отношении гибридных финансовых инструментов.	РПБУ содержит только понятие финансовых вложений. Финансовые вложения учитываются по исторической стоимости за вычетом обесценения. Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, подлежат переоценке с отражением финансового результата в отчете о прибылях и убытках.	65
Списание финансовых активов	Списание финансовых активов основано в первую очередь на критерии рисков и вознаграждений, затем на наличии контроля за ними.	Списание основано на критерии контроля. Необходимо юридическое отделение активов даже в случае банкротства.	Списание финансовых вложений основано на критерии собственности.	69
Обязательства				
Резервы – общие положения	Резервы по существующим обязательствам в отношении прошлых событий отражаются в том случае, если отток ресурсов является вероятным, а сумма может быть надежно определена.	Аналогично МСФО , но с установлением правил в отношении конкретных ситуаций, таких как экологические обязательства, условные обязательства и так далее.	Аналогично МСФО .	71
Резервы – реструктуризация	Резервы по реструктуризации отражаются в том случае, если конкретный официальный план был объявлен или осуществление такого плана уже началось.	Признание обязательств исключительно на основании стремления к выполнению плана запрещено. Требуется, чтобы план соответствовал определению обязательств, включая ряд критериев оценки вероятности того, что никаких изменений плана не будет, а сам план не будет отменен.	Порядок формирования резерва зависит от способа прекращения деятельности: <ul style="list-style-type: none"> • При продаже группы активов (имущественного комплекса) начисление резерва возможно только после заключения договора купли-продажи. • При продаже отдельных активов, прекращении обязательств или деятельности резерв образуется только в том случае, когда срок погашения обязательств относится к следующим отчетным периодам. • Резерв при увольнении работников на выплату санкций за нарушение договоров создается в сумме, относящейся к текущему году. 	72

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ	Пояснения Стр.
Условные обязательства	Все возможные убытки и все вероятные прибыли должны быть раскрыты.	Аналогично МСФО .	Аналогично МСФО .	74
Отложенный налог на прибыль – общие принципы	Начисляется на временные разницы по балансовому методу (за некоторыми исключениями). Отложенный налоговый актив отражается, если существует вероятность его возмещения (скорее да, чем нет).	Аналогично МСФО , но существует ряд различий в применении правил.	При признании используют метод, основанный на прибылях и убытках, хотя на практике балансовый метод тоже используется. Отложенный налоговый актив отражается, если существует вероятность его возмещения.	75
Правительственные субсидии	Отражаются как отложенный доход с начислением амортизации, когда существует достаточная уверенность, что компания выполнит условия необходимые для получения грантов и получит их. Компании могут относить гранты на уменьшение стоимости соответствующих активов.	Аналогично МСФО , за исключением случаев, когда субсидирование выполняется на основании ряда условий. В данном случае выручка отражается только при выполнении всех условий. Взносы (субсидии) в виде долгосрочных активов отражаются в виде дохода в момент получения взноса.	В целом аналогично МСФО . Вычет величины государственной помощи из стоимости актива не допускается.	79
Аренда – аренда в финансовой отчетности арендатора	Финансовая аренда отражается как активы и обязательства в отношении будущих арендных платежей. Амортизация начисляется на протяжении полезного срока использования актива. Арендные платежи распределяются таким образом, чтобы отражалась постоянная процентная ставка по соответствующему непогашенному обязательству. Начисление расходов по операционной аренде производится по линейному методу.	Аналогично МСФО . Специальные правила существуют в отношении классификации в качестве операционной или финансовой аренды.	Учет договора финансовой аренды напрямую зависит от договора финансовой аренды, в котором стороны определяют, на чьем балансе ведется учет актива, на балансе лизингодателя или лизингополучателя. Лизингополучатель учитывает активы, полученные по договору финансовой аренды, либо на балансе, либо за балансом, в зависимости от условий договора. Все лизинговые платежи относятся полностью на уменьшение обязательства, финансовый расход не выделяется. Дисконтирование обязательства не производится. Если лизинговое имущество в соответствии с договором учитывается на балансе лизингополучателя, это имущество амортизируется в порядке, установленном для основных средств. Если лизинговое имущество в соответствии с договором учитывается на балансе лизингодателя, лизинговые платежи относятся на текущие расходы. Расходы по операционной аренде отражаются аналогично МСФО .	80

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ	Пояснения Стр.
Аренда – аренда в финансовой отчетности арендатора: операции продажи с обратной арендой	В случае обратной финансовой аренды прибыль от продажи является отложенной и амортизируется в течение срока аренды. В операционной аренде финансовый результат от продажи зависит от того, совершена ли сделка по справедливой стоимости. Необходимо принимать во внимание суть, содержание и взаимосвязь операций.	Время признания прибыли и убытка зависит от того, передает ли продавец в пользование почти весь актив или только незначительную часть актива. Убытки признаются немедленно. В случае сделок с недвижимостью необходимо учитывать ряд жестких критериев.	Правила не предусматривают особого порядка учета операций по продаже с обратной арендой.	80
Финансовые классификация	Долевые инструменты классифицируются в зависимости от характера договорных обязательств эмитента на относимые на капитал или обязательства. Привилегированные акции, подлежащие обязательному погашению, классифицируются как обязательства.	Аналогично МСФО , но некоторые подлежащие погашению инструменты разрешается классифицировать отдельно от остального капитала (в составе так называемого «мезанина»). Инструменты, подлежащие обязательному погашению с определенной датой или условиями погашения, классифицируются в качестве обязательства.	Акции, независимо от вида, являются частью капитала.	81
Конвертируемые долговые обязательства	Для отражения конвертируемых долговых ценных бумаг (определенное количество акций на определенную сумму денежных средств) применяется раздельный учет, с распределением полученных средств от их выпуска между капиталом и долговыми обязательствами.	Обычные конвертируемые долговые обязательства обычно отражаются как обязательство, кроме случаев, когда существуют выгодные условия обмена.	Конвертируемые облигации учитываются как обязательство.	82
Списание финансовых обязательств	Обязательства списываются при погашении. Разница между балансовой стоимостью погашенного обязательства и уплаченной за него суммой показывается в отчете о прибылях и убытках.	Аналогично МСФО .	Аналогично МСФО .	83
Долевые инструменты				
Долевые инструменты – выкуп собственных акций	Отражается как уменьшение капитала.	Аналогично МСФО .	Аналогично МСФО .	84

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ	Пояснения Стр.
Производные финансовые инструменты и операции хеджирования				
Производные и другие финансовые инструменты – хеджирование денежных потоков и справедливой стоимости	Оценка производных финансовых инструментов и инструментов хеджирования производится по их справедливой стоимости; изменение справедливой стоимости отражается в отчете о прибылях и убытках за исключением эффективной части хеджирования денежных потоков; в этом случае изменения признаются по статьям капитала до тех пор, пока результат соответствующей сделки не будет признан в отчете о прибылях и убытках. Прибыли и убытки от переоценки инструментов хеджирования, которые используются для хеджирования планируемой сделки, могут быть включены в стоимость нефинансового актива/обязательства (базовая поправка).	Аналогично МСФО , за исключением отсутствия «базовой поправки» в отношении хеджирования денежных потоков, связанных с планируемой сделкой.	Учет производных финансовых инструментов и инструментов хеджирования не ведется. В отчетности отражаются по исторической стоимости только активы и обязательства, возникающие в связи с данными операциями. Финансовые результаты отражаются в отчете о прибылях и убытках только по завершении сделки (закрытии позиции).	85
Производные и другие финансовые инструменты – хеджирование чистых инвестиций	Эффективная доля прибыли и убытков от хеджирования инвестиций отражается в составе капитала; неэффективная доля – отражается в отчете о прибылях и убытках. Прибыли и убытки, отраженные по статьям капитала, переносятся в отчет о прибылях и убытках после полной или частичной продажи инвестиций.	Аналогично МСФО . Прибыли и убытки переносятся в отчет о прибылях и убытках после продажи либо полной ликвидации инвестиций.	Правила не установлены.	85
Прочие вопросы бухгалтерского учета и отчетности				
Понятие функциональной валюты	Это валюта той экономической среды, в которой в основном функционирует компания.	Аналогично МСФО .	Отсутствует понятие функциональной валюты. Отчетность составляется исключительно в валюте Российской Федерации – рублях.	87
Определение функциональной валюты	Если признаки являются смешанными и функциональная валюта не является очевидной, руководство должно использовать профессиональное суждение для определения функциональной валюты, которая наиболее верно отражает экономические результаты деятельности компании. При этом фокус должен быть на валюте основной экономической среды, в которой функционирует компания.	Аналогично МСФО ; однако отсутствует иерархия факторов, которые необходимо учитывать. Обычно на практике валюта денежных потоков является главным фактором.	Отсутствует понятие функциональной валюты. Отчетность составляется исключительно в валюте Российской Федерации – рублях.	87

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПУ	Пояснения Стр.
Валюта отчетности	Если финансовая отчетность подготовлена в валюте, отличной от функциональной, активы и обязательства пересчитываются по обменному курсу на дату бухгалтерского баланса. Статьи отчета о прибылях и убытках пересчитываются по обменному курсу на дату операции или по средним курсам, если обменные курсы не подвергались существенным изменениям.	Аналогично МСФО .	Отчетность составляется исключительно в валюте Российской Федерации – рублях. Однако для иностранных дочерних компаний показатели финансовой отчетности могут пересчитываться аналогично МСФО .	88
Гиперинфляционная экономика – определение	На наличие гиперинфляции указывает состояние экономики страны, включая следующее: отношение населения к местной валюте; цены, привязанные к общему индексу цен; а также совокупный уровень инфляции за три года, приближающийся или превышающий 100%.	Обычно экономика является гиперинфляционной, если кумулятивный уровень инфляции за три года приближается или превышает 100%.	Концепция гиперинфляции в учете отсутствует.	88
Гиперинфляционная экономика – измерение	Компании, в которых функциональной валютой служит валюта страны с гиперинфляционной экономикой, переоценивают финансовую отчетность, используя текущую покупательную способность денежной единицы.	В целом переоценка финансовой отчетности с учетом инфляции не разрешена; вместо этого требуется использовать отчетную валюту (доллары США) в качестве функциональной. Иностранному частному эмитенту, составляющим финансовую отчетность в соответствии с МСФО , разрешается не производить количественный анализ суммы разниц, которые могут возникнуть в результате применения стандарта финансовой отчетности FAS 52.	Концепция гиперинфляции в учете отсутствует.	89
Прибыль на акцию – с учетом разводнения	Используется средневзвешенное количество потенциально разводняющих акций в качестве знаменателя при расчете прибыли на акцию с учетом разводнения. Метод выкупа акций применяется в отношении опционов/варрантов на акции.	Аналогично МСФО .	Аналогично МСФО .	89
Операции со связанными сторонами – определение	Стороны являются связанными при наличии прямого или косвенного контроля, совместного контроля и значительного влияния одной стороны на другую или, если стороны находятся под общим контролем.	Аналогично МСФО .	Аналогично МСФО , но интерпретации могут варьироваться на практике.	90

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ	Пояснения Стр.
Операции со связанными сторонами – раскрытие информации	Необходимо раскрыть название материнской компании и, если отличается, конечную контролируемую сторону, вне зависимости от того, совершались между ними операции или нет. По операциям со связанными сторонами раскрываются: характер операций (семь категорий), суммы, сальдо на конец периода, условия и типы операций. Исключения разрешены только для операций внутри группы в рамках консолидированной отчетности.	Аналогично МСФО . Исключений меньше нежели в МСФО .	Аналогично МСФО , но требование раскрытия конечной контрольной стороны отсутствует.	90
Сегментная отчетность – сфера применения и формат представления	Для публичных компаний: необходимо представление информации по первичным и вторичным сегментам (операционным и географическим) на основе рисков и доходов, а также внутренней системы отчетности.	Для публичных компаний (зарегистрированных в КЦББ): необходимо представление данных по операционным сегментам, которые определены в соответствии с тем, как руководство анализирует финансовую информацию для целей распределения ресурсов и оценки результатов деятельности.	Аналогично МСФО .	91
Сегментная отчетность – учетная политика	Применяется учетная политика группы.	Использование внутренней учетной политики (даже в том случае, если она отличается от учетной политики группы).	Аналогично МСФО .	92
Сегментная отчетность – раскрытие информации	Для первичного отчетного сегмента требуется раскрывать следующую информацию: выручку сегмента, результат сегмента, суммарные активы и обязательства сегмента, капитальные затраты и прочие статьи. По вторичному сегменту необходимо раскрыть информацию по выручке, общей балансовой стоимости активов и капитальным затратам сегмента.	Аналогично требованиям МСФО , относящихся к первичному сегменту, за исключением того, что не требуется раскрытие обязательств и капитальных затрат по географическим сегментам. Амортизация, налоги, проценты и исключительные/чрезвычайные статьи необходимо раскрывать, если это требуется во внутренней отчетности. Требуется указание факторов, на основании которых выделяются отдельные сегменты.	Аналогично МСФО .	92
Прекращенная деятельность – определение	Операции и денежные потоки, которые могут быть отделены для целей финансовой отчетности и представляют собой отдельное крупное направление деятельности или географический район ведения операций или являются дочерней компанией, приобретенной исключительно для целей перепродажи.	Определение шире, чем в МСФО : компоненты, которые могут быть четко выделены с точки зрения операционной деятельности и для финансовой отчетности, такие как: сегмент отчетности, операционный сегмент, отдельное подразделение, составляющее отдельную отчетность, дочерняя компания или группа активов.	Аналогично МСФО .	93

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ	Пояснения Стр.
Прекращенная деятельность – представление информации, основные раскрытия	Как минимум раскрывается одной строкой в отчете о прибылях и убытках с последующей разбивкой в примечаниях по текущему и предыдущему отчетным периодам. Активы и обязательства по прекращаемой деятельности необходимо отражать отдельно от других активов и обязательств в бухгалтерском балансе. Бухгалтерский баланс не переоценивается.	Аналогично МСФО . Прекращенная деятельность и инвестиции, удерживаемые для продажи, отражаются отдельной строкой в отчете о прибылях и убытках, перед строкой чрезвычайных статей.	Аналогично МСФО , однако информация может быть раскрыта в примечаниях. Активы и обязательства по прекращаемой деятельности в балансе отдельно не выделяются.	93
События, происшедшие после отчетной даты	Финансовая отчетность должна быть скорректирована с учетом событий, происшедших после отчетной даты, которые дают дополнительную информацию об условиях, существующих на отчетную дату, и оказывают существенное влияние на включенные в отчетность суммы. События, не требующие корректировки активов и обязательств, должны быть раскрыты в примечаниях.	Аналогично МСФО .	Аналогично МСФО .	95
Промежуточная финансовая отчетность	При составлении промежуточной отчетности ее содержание предписывается стандартами; а основа ее подготовки должна быть такой же, как и для годовой отчетности. Периодичность составления промежуточной финансовой отчетности (например, поквартально или по полугодиям) определяется местными регулирующими органами, или она может составляться самой компанией.	Аналогично МСФО . Составление дополнительной ежеквартальной отчетности требуется от компаний, зарегистрированных в КЦББ (только для американских компаний). Требования в отношении промежуточной отчетности иностранных частных эмитентов устанавливаются местным законодательством и биржевыми правилами.	Компании должны представлять промежуточную отчетность за квартал нарастающим итогом с начала отчетного года, по тем же принципам, что и годовую. Промежуточная отчетность включает только бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках.	96

Основополагающие принципы подготовки и представления финансовой отчетности

Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности

МСФО, ОПБУ США и РПБУ описывают концептуальные подходы к подготовке и представлению финансовой отчетности (в **МСФО** так называемая Концепция). Принципы, изложенные в трех указанных системах учета, представляют собой основу для разработки стандартов и справочную базу для ссылок при подготовке финансовой информации в областях, не регламентируемых отдельными стандартами и положениями.

Качественные характеристики финансовой информации

- МСФО** Финансовая информация должна обладать определенными характеристиками для того, чтобы она могла считаться полезной. Концепция Правления КМСФО требует, чтобы финансовая информация была понятной, уместной, достоверной и сопоставимой.
- ОПБУ США** Концептуальные Положения содержат качественные характеристики аналогичные требованиям **МСФО**, однако больший акцент делается на последовательность финансовой информации.
- РПБУ** В **РПБУ** определены аналогичные концептуальные требования к финансовой информации. Для того чтобы информация, формируемая в бухгалтерском учете, считалась полезной заинтересованным пользователям, она должна быть уместной, надежной и сопоставимой.

Элементы финансовой отчетности

- МСФО** Выделяются пять элементов отчетности: активы, обязательства, капитал, доходы (выручка и иные доходы) и расходы (включая убытки).
- Активы представляют собой ресурсы, контролируемые в результате событий прошлых периодов. Кредиторская задолженность представляет собой текущее обязательство, возникшее в результате прошедших событий. Активы и обязательства отражаются в бухгалтерском балансе в том случае, если существует вероятность получения или передачи экономических выгод компанией, и эти экономические выгоды могут быть достоверно оценены.
- Капитал представляет собой разницу между активами и обязательствами компании.
- Доход представляет собой приращение экономических выгод, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами в него владельцами. Расходы – это уменьшение экономических выгод, приводящее к уменьшению капитала, не связанному с его распределением между владельцами.
- ОПБУ США** Элементы отчетности, определения и критерии признания сходны с **МСФО**. В Концептуальных предписаниях **ОПБУ США** есть дополнительные элементы: инвестиции, произведенные владельцами, и выплаты владельцам, совокупный доход и учет по справедливой стоимости. Прочий совокупный доход включает в себя все изменения величины акционерного капитала, произошедшие в течение отчетного периода, за исключением инвестиций владельцев или распределений между владельцами.
- РПБУ** Выделяются пять элементов отчетности аналогичных **МСФО**. Активами считается только то имущество, которое принадлежит предприятию на праве собственности.

Оценка – историческая стоимость

- МСФО** Основным правилом оценки является историческая стоимость. Однако в **МСФО** разрешена переоценка нематериальных активов, основных средств и инвестиционной собственности. Также в **МСФО** требуется оценивать по справедливой стоимости определенные категории финансовых инструментов и биологических активов.
- ОПБУ США** Переоценки запрещены, за исключением определенных категорий финансовых инструментов, которые необходимо отражать по справедливой стоимости.
- РПБУ** Как правило используется историческая стоимость. Тем не менее, разрешается проведение переоценки основных средств (по неамортизированной восстановительной стоимости). В отношении нематериальных активов, незавершенного строительства переоценка не производится. Финансовые вложения не переоцениваются, за исключением финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость. В отношении таких финансовых вложений переоценка обязательна.

Отступление от стандартов в целях достоверного представления информации

- МСФО** Применяется на практике крайне редко, хотя компаниям и разрешено отступать от требований стандартов и интерпретаций, если руководство решает, что соблюдение требований стандартов и интерпретаций может ввести пользователей отчетности в заблуждение настолько, что достоверное и объективное представление финансовой отчетности не будет обеспечиваться, и эта проблема не может быть решена посредством дополнительного раскрытия информации. В таких случаях компания не следует требованиям стандартов и интерпретаций, только если подобное отступление требуется или во всяком случае не запрещается регулирующими органами. **МСФО** требуют раскрытия сути отступления от требований стандарта и причин, по которым руководство решает не следовать требованиям стандартов, а также указания того, на какие финансовые показатели и как влияет соответствующее отступление. Данное исключение не применимо в тех случаях, когда возникают противоречия между местным/национальным корпоративным законодательством и **МСФО**; в этом случае соблюдение требований **МСФО** является обязательным.
- ОПБУ США** Отступления от требований стандартов разрешены в крайне редких случаях. Обычно Комиссия по ценным бумагам и биржам не принимает отчетность, составленную с отступлениями от правил.
- РПБУ** Организации могут не применять правила бухгалтерского учета в тех случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации. Факт неприменения правил бухгалтерского учета должен раскрываться в пояснительной записке с указанием причин, вызвавших эти отступления, а также влияния, которое данные отступления оказали на понимание финансового положения организации, отражение финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении.

Первое применение новой системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности

- МСФО** **МСФО** включают отдельный стандарт о том, как впервые применять **МСФО**. Он предоставляет определенные исключения, включает ряд требований, в том числе к раскрытию информации. Если компания принимает решение о переходе на **МСФО** в качестве стандарта составления отчетности, то при первой подготовке ее финансовой отчетности по **МСФО** требуется ретроспективное применение требований всех **МСФО**, действующих на отчетную дату, с некоторыми добровольными исключениями, в основном касающимися основных средств и иных активов, объединений бизнеса и учета пенсионных планов, а также с ограниченным количеством обязательных исключений. Сравнительные данные за предыдущие периоды должны быть подготовлены и представлены на основе **МСФО**. Практически все поправки, возникающие в результате первого приведения финансовых данных в соответствие с **МСФО**, необходимо скорректировать посредством отнесения на нераспределенную прибыль первого отчетного периода, представленного в формате **МСФО**. Некоторые поправки могут быть отнесены на гудвил или на статьи капитала.
- ОПБУ США** Принципы бухгалтерского учета, на основании которых составлена сравнительная финансовая отчетность, должны быть последовательными и сопоставимыми. В **ОПБУ США** не содержится никаких специальных указаний для тех компаний, которые впервые решают составить свою финансовую отчетность по **ОПБУ США**. Однако при переходе на **ОПБУ США** требуется скорректировать финансовую отчетность за предыдущие периоды в соответствии с **ОПБУ США**. Некоторые стандарты содержат особые правила при первом их применении. Специальные правила распространяются на компании, образованные за счет выделения бизнеса из ранее существовавших компаний, и на подготовку публичной финансовой отчетности по **ОПБУ США**.
- РПБУ** Конкретные правила перехода на составление финансовой отчетности по **РПБУ** либо подготовки такой отчетности впервые положениями не установлены.
- ССЫЛКИ:** **МСФО:** Принципы, IAS 1, IAS 8, IAS 16, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41, IFRS 1.
ОПБУ США: CON 1-7, SAB 107, FAS 115, FAS 130, FAS 133, FAS 154.
РПБУ: Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, ПБУ 1/98, ПБУ 4/99

Финансовая отчетность

Общие требования к финансовой отчетности

Соответствие

- МСФО** Компании должны четко указывать, что их финансовая отчетность подготовлена в соответствии с **МСФО**. Соответствие возможно только в том случае, если в финансовой отчетности полностью соблюдены требования всех применимых стандартов и их интерпретаций.
- ОПБУ США** Американские компании, имеющие зарегистрированные на бирже ценные бумаги (компании, зарегистрированные в КЦББ) должны выполнять требования **ОПБУ США**, а также правила, предписания и интерпретации КЦББ. Неамериканские компании, ценные бумаги которых зарегистрированы в США (иностранные частные эмитенты), могут составлять финансовую отчетность по **ОПБУ США** или в соответствии с другим аналогичным сводом правил бухгалтерского учета (например, **МСФО**), если в примечаниях будут приведены выверки к пересчитанным в соответствии с **ОПБУ США** данным о чистой прибыли и акционерном капитале, а также будут раскрыты данные, требуемые в соответствии с **ОПБУ США** и правилами КЦББ.
- РПБУ** В бухгалтерской отчетности (пояснительной записке) должно быть указано, что отчетность сформирована организацией исходя из действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности.

Состав финансовой отчетности

Полный комплект финансовой отчетности по **МСФО**, **ОПБУ США** и **РПБУ** состоит из следующих компонентов, представленных в таблице.

КОМПОНЕНТ	СТРАНИЦА	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Бухгалтерский баланс	24	Требуется	Требуется	Требуется
Отчет о прибылях и убытках	25	Требуется	Требуется	Требуется
Отчет о признанных прибылях и убытках	27	Требуется ¹	Отчет о прочем совокупном доходе и накопленном прочем совокупном доходе ²	Не является отдельной формой отчетности и на практике не составляется
Отчет об изменениях капитала	28	Требуется ¹	Требуется	Требуется
Отчет о движении денежных средств	28	Требуется	Требуется ³	Требуется
Учетная политика	–	Требуется	Требуется	Требуется
Примечания к финансовой отчетности	–	Требуется	Требуется	Требуется

¹ В **МСФО** отчет об изменениях капитала не представляется в составе основных форм финансовой отчетности, если в ее составе представляется отчет о признанных прибылях и убытках. Дополнительная информация в отношении капитала раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности. Признанные прибыли и убытки могут отражаться отдельной строкой в отчете об изменениях в акционерном капитале, если отчет о признанных прибылях и убытках не представляется в составе форм отчетности.

² В **ОПБУ США** отчет о прочем совокупном доходе и накопленном прочем совокупном доходе может комбинироваться с отчетом о прибылях и убытках, отчетом об изменении акционерного капитала, либо представляться отдельно в составе основных форм отчетности.

³ За исключением определенных компаний, таких как инвестиционные.

Сравнительные данные

- МСФО** В финансовой отчетности требуется представить сравнительные данные за предыдущий год для всех числовых показателей, с ограниченными исключениями при раскрытии информации.
- ОПБУ США** В требованиях КЦББ говорится, что все компании, зарегистрированные в КЦББ, должны представлять сравнительные данные за два предыдущих года для всех отчетов, входящих в комплект отчетности, за исключением бухгалтерского баланса, для которого сравнительные данные требуются только за один год. Это правило является обязательным вне зависимости от того, по какому стандарту составлена финансовая отчетность.

Для компаний, переходящих на **МСФО**, в год перехода требуется представление сравнительных данных только за один год, предшествующий фискальному году, начинающемуся 1 января 2007 года или позднее. Это единовременное исключение было сделано с тем, чтобы позволить указанным компаниям избежать трансформации отчетности за наиболее ранний представляемый период (три года назад) в соответствии с **МСФО**. Общие требования для непубличных компаний – сравнительные данные за один год представляются для всех числовых показателей финансовой отчетности.

РПБУ По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности должны быть приведены данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному.

Бухгалтерский баланс

Во всех системах бухгалтерского учета содержится требование, чтобы бухгалтерский баланс представлялся отдельно как самостоятельная форма отчетности.

Форма

МСФО Стандартная форма бухгалтерского баланса не предусмотрена, но необходимо отдельное представление общей суммы активов и обязательств. Руководство имеет возможность на свое усмотрение выбирать формат представления данных. Компании должны отразить оборотные и внеоборотные активы, краткосрочные и долгосрочные обязательства отдельно в бухгалтерском балансе, за исключением тех случаев, когда представление информации в порядке ликвидности является более уместным и достоверным. В таких случаях все активы и обязательства должны быть представлены приблизительно в порядке их ликвидности. Однако в качестве минимального требования в **МСФО** предусмотрено включение в баланс следующих статей:

- Активы: основные средства, инвестиционная собственность, нематериальные активы, финансовые активы, инвестиции, учитываемые по методу долевого участия, биологические активы, материально-производственные запасы, задолженность покупателей и заказчиков и прочая дебиторская задолженность, отложенные налоговые активы, денежные средства и их эквиваленты, а также
- Капитал и обязательства: размещенный акционерный капитал и другие компоненты капитала (включая долю меньшинства), финансовые обязательства, резервы, задолженность по налогам, задолженность перед поставщиками и подрядчиками и прочая кредиторская задолженность.

ОПБУ США Баланс обычно представлен с отдельным выделением суммы активов, которая балансируется с суммой обязательств и акционерного капитала. Состав бухгалтерского баланса аналогичен требованиям **МСФО**, но обычно статьи располагаются в порядке убывания ликвидности. Бухгалтерский баланс должен быть достаточно подробным, чтобы позволять идентифицировать все существенные статьи. Публичные компании должны руководствоваться подробными рекомендациями КЦББ по данному вопросу.

РПБУ Организации могут самостоятельно разрабатывать форму на основе образцов, рекомендованных Министерством финансов РФ. На практике формы отчетности российских компаний, как правило, не отличаются от рекомендованных. В бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением на краткосрочные и долгосрочные. Отдельные показатели должны приводиться в бухгалтерском балансе обособленно в случае их существенности, а также если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности, или общей суммой с раскрытием в пояснениях, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен.

Разделение на краткосрочные и долгосрочные статьи

МСФО Разделение на краткосрочные и долгосрочные статьи является обязательным (если не используется формат представления информации в порядке ликвидности). В тех случаях, когда делается такое разделение, активы следует классифицировать как краткосрочные, если они предназначены для продажи или компания предполагает использовать их в обычном операционном цикле; а также если они представляют собой денежные средства или их эквиваленты. Активы и обязательства классифицируются как краткосрочные, если компания владеет ими для торговли или если реализация ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты. Обязательства, на которые начисляется банковский процент, классифицируются как краткосрочные, если их планируется реализовать или погасить в течение 12 месяцев после отчетной даты, даже если первоначальный срок

погашения превышал 12 месяцев. Договор на рефинансирование или изменение графика долгосрочных платежей, который заключается после отчетной даты, не приводит к классификации финансовых обязательств как долгосрочных, даже при подписании соответствующего договора до утверждения финансовой отчетности.

ОПБУ США Если бухгалтерский баланс составляется на основе принципов классификации, то требования совпадают с требованиями **МСФО**. Комиссия по ценным бумагам и биржам разрабатывает собственные рекомендации для публичных компаний относительно минимальной информации, подлежащей включению в бухгалтерский баланс. Обязательство может быть классифицировано в качестве долгосрочного по состоянию на отчетную дату при условии, что соглашение по переводу условий и сроков выплат на долгосрочную основу (включая отказ от какого-либо условия договора) завершено до даты выпуска финансовой отчетности.

РПБУ Принцип разделения на долгосрочные и краткосрочные статьи в целом аналогичен **МСФО**. Однако правила классификации статей в **РПБУ** более общие по сравнению с **МСФО**.

Зачет активов и обязательств

МСФО Зачет активов и обязательств не допускается, за исключением тех случаев, которые отдельно предусматриваются в стандарте. Зачет финансовых активов и обязательств может быть разрешен в тех случаях, когда у компании есть право зачета признанных/подтвержденных сумм, которое имеет обязательную юридическую силу, и намерение осуществить расчеты по сделке путем погашения сальдо расчетов или реализовать актив и погасить обязательство одновременно.

Наличие генерального соглашения о взаимозачете в отсутствии намерения произвести расчет по сделке путем погашения сальдо или одновременно реализовать актив и обязательство недостаточно для того, чтобы можно было разрешить сальдированное представление производных финансовых инструментов. Генеральные соглашения о взаимозачете, как правило, не отвечают условиям сальдирования.

ОПБУ США Взаимозачет допускается в том случае, если стороны имеют взаимную задолженность в определяемом размере, намериваются произвести взаимозачет и при условии, что взаимозачет имеет обязательную юридическую силу. Исключение из данного правила применяется к производным финансовым инструментам, подпадающим под действие генерального соглашения о взаимозачете. В таких случаях допускается их представление в виде сальдо расчетов.

РПБУ Аналогично **МСФО** не допускается зачет между статьями активов и обязательств, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету. Зачитываемые требования должны быть встречными, однородными, а также возможными для исполнения.

Прочие статьи бухгалтерского баланса

МСФО Доля меньшинства представляется как компонент капитала.

ОПБУ США Доля меньшинства не может представляться как компонент капитала.

РПБУ Аналогично **МСФО**.

Отчет о прибылях и убытках

Во всех системах бухгалтерского учета содержится требование, чтобы отчет о прибылях и убытках представлялся как самостоятельная форма отчетности.

Форма

МСФО Стандартная форма для отчета о прибылях и убытках не предусмотрена. Компания должна выбрать, как показывать свои расходы – по статьям затрат или по экономическим элементам. Если при составлении отчета о прибылях и убытках расходы были раскрыты по статьям, то необходимо представить расходы по экономическим элементам в примечаниях к финансовой отчетности. Доли прибылей и убытков, относящихся к доле миноритарных акционеров и материнской компании, должны раскрываться в отчете о прибылях и убытках отдельно.

МСФО требуют обязательного включения в отчет как минимум следующих статей:

- выручка;
- финансовые затраты;

- доля в финансовых результатах (после уплаты налогов) ассоциированных компаний и совместных предприятий, рассчитанная по методу долевого участия;
- расходы на уплату налогов;
- прибыль или убыток после уплаты налогов, относящиеся к результатам прекращаемой деятельности и ее переоценке; и
- чистая прибыль или убыток за период.

Часть чистой прибыли, относящаяся к доле меньшинства, должна раскрываться в отчете о прибылях и убытках отдельной строкой.

Компания, раскрывающая результаты операционной деятельности, должна включить в раскрытие все статьи, связанные с операционной деятельностью, в том числе имеющие нерегулярный или редкий характер или необычную величину.

ОПБУ США Представляется в одном из двух форматов:

- одноступенчатом – в котором все расходы классифицируются по статьям и вычитаются из общей суммы доходов, в результате чего получается прибыль до налога на прибыль; или
- многоступенчатом – в котором себестоимость продаж вычитается из выручки от продаж, в результате чего получается валовая прибыль, затем представляются прочие доходы и расходы и отражается прибыль до налога на прибыль.

Правила КЦББ предписывают публичным компаниям показывать расходы по статьям. Величины, относящиеся к доле миноритарных акционеров, отражаются как компонент чистой прибыли или убытка.

РПБУ

Организации самостоятельно разрабатывают форму на основе образцов, рекомендованных Министерством финансов РФ.

Отчет о прибылях и убытках должен содержать следующие статьи:

- Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг
- Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг
- Валовая прибыль
- Коммерческие расходы
- Управленческие расходы
- Прибыль / убыток от продаж
- Проценты к получению
- Проценты к уплате
- Доходы от участия в других организациях
- Прочие доходы
- Прочие расходы
- Прибыль / убыток до налогообложения
- Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи
- Чистая прибыль / убыток отчетного периода

Отдельные виды доходов и расходов должны приводиться в отчете о прибылях и убытках обособленно в случае их существенности, а также если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности, или общей суммой с раскрытием в пояснениях, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен.

В отчете о прибылях и убытках информация о расходах представляется в группировке по их функциональному назначению (по статьям). Форма российского отчета о прибылях и убытках не предусматривает возможность классификации расходов по экономическим элементам (они подлежат раскрытию в пояснениях к бухгалтерской отчетности).

Исключительные статьи

МСФО

МСФО не используют термин «исключительные статьи», но требуют отдельного раскрытия таких статей доходов и расходов, информация о размере, характере или периодичности возникновения которых необходима для объяснения результатов деятельности за период. Раскрытие информации может делаться как в самом отчете о прибылях и убытках, так и в примечаниях к отчетности.

ОПУ США Как и в **МСФО**, сам термин «исключительные статьи» не используется, но существенные статьи должны раскрываться в отчете о прибылях и убытках отдельной строкой до прибыли от основной деятельности и расшифровываться в примечаниях к финансовой отчетности.

РПУ Аналогично **МСФО**.

Чрезвычайные статьи

МСФО Запрещены.

ОПУ США Определяются как редкие и нетипичные. Отрицательный гудвил, возникающий в результате объединения бизнеса, списывается на доходы как чрезвычайная прибыль, представляемая в отчете о прибылях и убытках отдельной строкой за вычетом налогов. Информация о влиянии налогов может раскрываться как в самом отчете о прибылях и убытках, так и в примечаниях к финансовой отчетности.

РПУ Правилами учета финансовых результатов предусмотрено подразделение доходов и расходов в отчете о прибылях и убытках на обычные и чрезвычайные. Чрезвычайные события подлежат раскрытию в отчетности. Состав чрезвычайных событий, приведенный в Положениях по учету доходов и расходов, определяется скорее природой самих событий (стихийные бедствия, пожары, аварии, национализация и т.п.), нежели их нетипичностью для деятельности компании. В образцах форм, рекомендуемых Министерством финансов РФ, показатели чрезвычайных доходов и чрезвычайных расходов исключены из перечня статей и не выделяются из состава прочих доходов и расходов.

Отчет о признанных прибылях и убытках/прочем совокупном доходе и накопленном прочем совокупном доходе

Представление

МСФО Компании, представляющие отчет о признанных прибылях и убытках, не могут представлять отчет об изменениях в капитале в составе основных форм отчетности; в этом случае дополнительная информация в отношении капитала приводится в примечаниях к финансовой отчетности. Признанные прибыли и убытки могут отражаться отдельными строками в отчете об изменениях капитала, если отчет о признанных прибылях и убытках не представляется в составе основных форм отчетности. Компании, принявшие решение о признании актуарных прибылей и убытков по планам вознаграждений по окончании трудовой деятельности на счетах капитала в том периоде, в котором они возникли, обязаны представлять отчет о признанных прибылях и убытках.

ОПУ США Может быть использована одна из трех предусматриваемых форм:

- единый отчет о прибылях, прочем совокупном доходе и накопленном прочем совокупном доходе, в котором представлены чистая прибыль, прочий совокупный доход и изменения по счету накопленного прочего совокупного дохода;
- использование двух отчетов (отчета о прибылях и отчета о прочем совокупном доходе и накопленном прочем совокупном доходе); или
- выделение отдельной категорией в отчете об изменениях в акционерном капитале (как в **МСФО**).

Общие суммы отражаются по каждой статье совокупного дохода (накопленного прочего совокупного дохода). КЦББ принимает отчет, подготовленный в соответствии с **МСФО**, без дополнительного раскрытия информации.

РПУ Не является отдельной формой отчетности и на практике не составляется.

Форма

МСФО Общая сумма прибылей и убытков, признанных за период, включает чистую прибыль, а также следующие статьи, относимые напрямую на статьи капитала:

- прибыли (убытки) от переоценки по справедливой стоимости земельных участков и зданий, нематериальных активов, инвестиций, имеющихся в наличии для продажи, и некоторых финансовых инструментов;
- курсовые разницы;
- совокупный эффект от изменений в учетной политике;

- изменения справедливой стоимости финансовых инструментов, предназначенных для хеджирования денежных потоков, за вычетом налогов, а также реклассификацию результата хеджирования денежных потоков в доход и/или хеджируемый актив/обязательство; и
- актуарные прибыли и убытки по пенсионным планам с установленными выплатами, относимые напрямую на статьи капитала (если компания делает этот выбор согласно поправке к МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», относящейся к актуарным прибылям и убыткам, которая вступила в силу с 1 января 2006 года и по которой более раннее применение приветствуется).

ОПБУ США Аналогично **МСФО**, однако в соответствии с **ОПБУ США** переоценка земельных участков и зданий и нематериальных активов запрещена. Актуарные прибыли и убытки (если они признаются) отражаются в отчете о прибылях и убытках.

РПБУ Не является самостоятельной формой отчетности.

Отчет об изменениях капитала

МСФО Представляется, если не составляется отчет о признанных прибылях и убытках в составе основных форм финансовой отчетности. Дополнительная информация в отношении капитала приводится в примечаниях к финансовой отчетности, в случае когда представляется отчет о признанных прибылях и убытках (см. выше раздел «Представление»). Отчет отражает операции с собственниками, затрагивающие капитал, движение накопленной прибыли и расшифровку всех прочих компонентов капитала. Информацию по определенным статьям разрешено раскрывать в примечаниях, а не в составе самой формы финансовой отчетности.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**, однако отсутствует отчет о признанных прибылях и убытках, а правила КЦББ требуют раскрывать в примечаниях более подробную информацию в отношении определенных статей.

РПБУ Форма отчета об изменениях капитала самостоятельно разрабатывается организацией на основе образцов, рекомендованных Министерством финансов РФ. Раскрывается информация о наличии и изменениях уставного (складочного) капитала, резервного капитала, добавочного капитала, нераспределенной прибыли и других составляющих капитала организации.

Аналогично **МСФО**, в соответствии с **РСБУ** напрямую на статьи капитала относятся:

- прибыли (убытки) от переоценки основных средств;
- курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала организации;
- совокупный эффект от изменений в учетной политике;
- эмиссионный доход.

Отчет о движении денежных средств

Исключения

МСФО Исключений нет.

ОПБУ США Ограниченные исключения для определенных инвестиционных компаний.

РПБУ Исключение предусмотрено для субъектов малого предпринимательства, некоммерческих и общественных организаций (объединений), не осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Прямой/косвенный метод

МСФО **МСФО** требуют, чтобы отчет о движении денежных средств отражал поступление и выбытие денежных средств и их эквивалентов. Отчет о движении денежных средств может быть составлен прямым методом (денежные потоки, представляющие собой совокупные денежные поступления и денежные платежи, связанные с операционной деятельностью) или косвенным методом (денежные потоки, рассчитываемые путем корректировки чистой прибыли с учетом операций неденежного характера, таких как амортизация). Косвенный метод распространен шире.

ОПУ США Отчет предоставляет соответствующую информацию о денежных поступлениях и денежных выплатах. Применение прямого метода приветствуется КЦББ, однако допускается и косвенный метод, который шире распространен на практике. Если применяется прямой метод, то необходимо предоставить информацию о выверке чистой прибыли и денежных потоков от операционной деятельности. Необходимо раскрыть информацию о всех значительных операциях, осуществленных безналичным путем.

РПУ Отчет о движении денежных средств должен характеризовать наличие, поступление и расходование денежных средств в организации. Разрешен только прямой метод. Косвенный метод не предусмотрен правилами и на практике не применяется.

Определение денежных средств и их эквивалентов

МСФО Денежные средства и их эквиваленты – это краткосрочные высоколиквидные вложения, легко обратимые в определенную сумму денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения стоимости. Инвестиции обычно квалифицируются как эквиваленты денежных средств, если срок их погашения не превышает трех месяцев со дня приобретения. Денежные средства могут включать банковские овердрафты, погашаемые по требованию, и не включают краткосрочные банковские займы, которые рассматриваются как финансовая деятельность.

ОПУ США Определение денежных средств аналогично их определению в **МСФО**, за исключением того, что банковский овердрафт не включается в денежные средства и их эквиваленты; соответственно, изменения в сальдо овердрафтов классифицируются как денежные потоки финансовой деятельности, и не включаются в денежные средства и их эквиваленты.

РПУ Понятие денежных эквивалентов отсутствует. На практике денежные средства не включают денежные эквиваленты. Денежные средства включают средства, находящиеся в кассе организации, на расчетных, валютных, специальных счетах. Однако термин «эквиваленты денежных средств» содержится в образце формы отчета о движении денежных средств, рекомендованной Министерством финансов РФ.

Форма

МСФО Денежные потоки от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности представляются отдельно.

ОПУ США Аналогично **МСФО**.

РПУ Аналогично **МСФО**. Организации могут самостоятельно разрабатывать форму на основании образцов, рекомендованных Министерством финансов РФ. Операционная деятельность называется текущей.

Классификация отдельных статей

МСФО, ОПУ США и РПУ требуют классифицировать проценты, дивиденды и налоги в составе определенных категорий отчета о движении денежных средств, которые представлены ниже.

СТАТЬЯ	МСФО	ОПУ США	РПУ
Проценты уплаченные	Операционная или финансовая деятельность	Операционная деятельность ¹	Текущая или инвестиционная деятельность
Проценты полученные	Операционная или инвестиционная деятельность	Операционная деятельность	Текущая или инвестиционная деятельность
Дивиденды выплаченные	Операционная или финансовая деятельность	Финансовая деятельность	Текущая деятельность
Дивиденды полученные	Операционная или инвестиционная деятельность	Операционная деятельность	Инвестиционная деятельность
Налоги уплаченные	Операционная деятельность – если не связаны конкретно с финансовой или инвестиционной деятельностью	Операционная деятельность ²	Текущая деятельность

¹ **ОПУ США** требуют раскрытия дополнительной информации в отношении определенных операций, осуществленных наличным и безналичным путем в конце отчета о движении денежных средств.

² В **ОПУ США** есть определенные требования в отношении классификации налоговых выгод по выплатам, основанным на акциях и классификации производных финансовых инструментов, которые содержат финансовый элемент.

Изменения в учетной политике и другие изменения в бухгалтерском учете

Изменения в учетной политике

- МСФО** Изменения в учетной политике должны отражаться ретроспективно, при этом производится пересчет сравнительной информации и величина поправки, относящейся к предыдущим периодам, учитывается при расчете вступительного сальдо нераспределенной прибыли самого раннего из представляемых в отчетности периодов. Исключение предусмотрено только для случаев, когда изменение сравнительной информации практически не возможно.
- Изменения учетной политики, обусловленные принятием нового стандарта, должны отражаться в соответствии с положениями о порядке перехода на новый стандарт. Если специальный порядок перехода не определен, используется метод, описанный выше.
- ОПБУ США** Аналогично **МСФО** после вступления в силу FAS 154 «Изменения в бухгалтерском учете и исправление ошибок», т. е. с годовых отчетных периодов, начинающихся после 15 декабря 2005 года.
- РПБУ** Аналогично **МСФО**; производится корректировка включенных в бухгалтерскую отчетность сравнительных данных за периоды, предшествующие отчетному. При невозможности оценить последствия изменения в учетной политике в отношении предшествующих периодов с достаточной степенью надежности, изменения применяются к фактам, свершившимся после введения изменения в учетной политике.
- Изменения в учетной политике в результате изменения законодательства или нормативных актов по бухгалтерскому учету отражаются в порядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом. В противном случае эти изменения отражаются в порядке, изложенном выше.

Исправление ошибок

- МСФО** **МСФО** требуют применения такого же метода, как и при изменениях учетной политики.
- ОПБУ США** Аналогично **МСФО**. Отражается как поправка предыдущего периода; пересчет сравнительных данных является обязательным.
- РПБУ** Ошибки исправляются в том периоде, в котором они обнаружены. Сравнительные данные не пересчитываются.

Изменения в учетных оценках

- МСФО** Изменения учетных оценок отражаются в отчете о прибылях и убытках при их выявлении.
- ОПБУ США** Аналогично **МСФО**.
- РПБУ** Специального правила не существует. Применяется подход, аналогичный исправлению ошибок.
- ссылки:** **МСФО:** IAS 1, IAS 7, IAS 8, IAS 21, IAS 29, IAS 32, SIC-30.
ОПБУ США: CON 1-7, FAS 16, FAS 52, FAS 95, FAS 130, FAS 141, FAS 154, APB 28, APB 30, ARB 43, Правило S-X КЦББ (SEC), FIN 39.
РПБУ: ПБУ 1/98, ПБУ 4/99, ПБУ 9/99, ПБУ 10/99.

Консолидированная финансовая отчетность

Составление

МСФО Материнские компании составляют консолидированную финансовую отчетность, которая включает отчетность всех дочерних компаний. Исключение предусмотрено при соблюдении следующих условий:

- материнская компания является в свою очередь 100% дочерней компанией, или если владельцы миноритарных пакетов акций были проинформированы и не возражают против того, чтобы материнская компания не составляла консолидированную отчетность, при этом ценные бумаги материнской компании не котируются на бирже;
- материнская компания не находится в процессе выпуска своих ценных бумаг на открытых рынках ценных бумаг; и
- если непосредственная или конечная материнская компания публикует консолидированную финансовую отчетность в соответствии с **МСФО**.

ОПБУ США Исключения не предусмотрены для финансовой отчетности общего назначения. Консолидированная финансовая отчетность считается более информативной, и ее составление обязательно для публичных акционерных компаний. Специальные правила применяются к определенным отраслям.

РПБУ В целом сравнимо с **МСФО**, но количество исключений из правил консолидации может быть больше, чем в **МСФО**. Так, помимо 100 % дочерней компании, головная компания которой не требует составления консолидированной бухгалтерской отчетности, дочерняя компания также может не составлять консолидированную бухгалтерскую отчетность, если девяносто или более процентов ее голосующих акций или уставного капитала принадлежит ее головной организации и остальные акционеры (участники) не требуют составления консолидированной отчетности.

Консолидированная отчетность может быть составлена либо по российским правилам, либо по **МСФО**. Если компания составляет отчетность в соответствии с **МСФО** она может не составлять консолидированную отчетность в соответствии с российскими правилами.

На практике, многие головные организации не составляют консолидированную отчетность. Российские правила бухгалтерского учета ориентированы, прежде всего, на индивидуальную отчетность юридического лица.

Модель консолидации и дочерние компании

Определение

Определение дочерней компании для целей консолидации является важным различием между тремя системами бухгалтерского учета.

МСФО Основным при определении наличия взаимоотношений, характерных для отношений между материнской и дочерней компаниями, является понятие контроля. Контроль – это возможность материнской компании определять финансовую и хозяйственную политику дочерней компании для целей получения экономических выгод.

Считается, что контроль существует, когда материнская компания прямо или косвенно через дочерние компании владеет более 50% голосов (голосующих акций). Контроль также присутствует, когда в собственности материнской компании находится половина или менее половины голосующих акций, но при этом она имеет юридические или договорные права, на основании которых она может контролировать большинство голосов или Совет директоров этой компании. Материнская компания может иметь контроль над компанией даже тогда, когда ей принадлежит менее 50% голосующих акций компании, и она не обладает ни договорными, ни юридическими правами, на основании которых она могла бы контролировать большинство голосующих акций или Совет директоров этой компании (фактический контроль).

Приобретаемые (продаваемые) компании включаются (исключаются) из консолидированной отчетности с момента перехода контроля. Также необходимо принимать во внимание наличие потенциального права голоса, которое может быть использовано в текущий момент, при определении наличия контроля.

Контролируемые предприятия специального назначения подлежат консолидации (см. ниже).

ОПБУ США Применяется биполярная модель консолидации. Все решения в отношении консолидации в первую очередь должны оцениваться с использованием модели с переменной долей участия в компании. Если компания является компанией с переменной долей участия (КПД), руководство должно использовать указания в разделе «Предприятия специального назначения» (см. ниже). Компании, контролируемые через голосующие акции, консолидируются как дочерние.

В **ОПБУ США** существует понятие аналогичное понятию фактического контроля, именуемое «effective control» – эффективный контроль. На практике это понятие применяется редко. Соответственно могут возникать ситуации, в которых компания осуществляет консолидацию в соответствии с **МСФО** на основании понятия фактического контроля. При этом консолидация в соответствии с **ОПБУ США** и концепцией эффективного контроля не будет производиться.

РПБУ Определение дочерней компании основано на возможности определять решения, принимаемые компанией, в силу преобладающего участия в уставном капитале компании, на основании договора или иным образом. В отличие от **МСФО** модель консолидации базируется на формальных признаках.

Предприятия специального назначения

МСФО Предприятия специального назначения (ПСН) консолидируются, когда характер отношений с ними показывает, что компания контролирует ПСН. Признаки контроля возникают, когда:

- ПСН осуществляет деятельность в интересах компании;
- компания может определять принимаемые решения с целью получения большинства экономических выгод ПСН;
- компания имеет другие права на получение большей части экономических выгод от деятельности ПСН или его активов; или
- компания несет большую часть остаточных или имущественных рисков, связанных с ПСН или его активами.

Пенсионные планы и прочие долгосрочные планы, вознаграждения сотрудников, для учета которых применяется МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», являются исключением из данного правила.

ОПБУ США ПСН должно консолидироваться его основным бенефициаром, при условии, что ПСН соответствует определению КПД и основной бенефициар владеет переменной долей в такой компании, в результате чего он принимает на себя большую часть ожидаемых убытков КПД, получает большую часть ожидаемых распределяемых доходов КПД или и то и другое.

Есть некоторые исключения из данного правила, например, пенсии и планы вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Специальные критерии также допускают передачу финансовых активов компании специального назначения, которая не включается в консолидацию компании, передающей эти активы. Такое предприятие специального назначения должно быть квалифицируемое ПСН (согласно определению), при этом активы должны быть финансовыми активами (согласно определению).

РПБУ Соответствующие правила отсутствуют.

Неконсолидируемые дочерние компании

МСФО Все дочерние компании подлежат консолидации, кроме тех, которые не контролируются владельцем большинства акций. Если при приобретении дочерняя компания соответствует критериям компании, «предназначенной для продажи», как предусмотрено МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», то материнская компания применяет порядок консолидации, предусмотренный для активов, предназначенных для продажи (т.е. представляет предназначенные для продажи активы и обязательства отдельной строкой), а не обычную постатейную консолидацию.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**. Неконсолидируемые дочерние общества отражаются по методу долевого участия за исключением тех случаев, когда предполагаемое существенное влияние не существует.

РПБУ В целом правила сопоставимы с **МСФО**, но исключение дочерних компаний из процесса консолидации возможно и в иных случаях. Так, данные о дочерней компании могут не включаться в консолидированную отчетность:

- если дочерняя компания приобретена на краткосрочный период с целью последующей перепродажи. В этом случае стоимостная оценка участия головной организации в дочерней компании отражается в консолидированной отчетности в порядке, установленном для отражения финансовых вложений (в сумме фактических затрат, отраженных в бухгалтерском балансе головной организации).
- если данные о дочерней компании не оказывают существенного влияния на формирование представления о финансовом положении и финансовых результатах деятельности группы, т.е. если величина уставного капитала дочернего общества не превышает трех процентов величины капитала группы, а в сумме с капиталом других неконсолидируемых дочерних обществ, – десяти процентов величины капитала группы.

Стоимостная оценка участия головной организации в дочернем обществе, являющемся банком или иной кредитной организацией, может отражаться в консолидированной отчетности в порядке, установленном для отражения вложений в зависимое общество.

Единая учетная политика

- МСФО** При составлении консолидированной финансовой отчетности единая учетная политика применяется всеми компаниями группы.
- ОПБУ США** Аналогично **МСФО**, но существуют некоторые исключения. Консолидированная финансовая отчетность составляется на основании учетной политики единой для всех компаний внутри группы, кроме случаев, когда дочерняя компания применяет специальные отраслевые правила. Отступления в учетной политике при консолидации в связи с отраслевой спецификой разрешены.
- РПБУ** Аналогично **МСФО**.

Отчетные периоды

- МСФО** Консолидированная финансовая отчетность материнской компании и отчетность дочерней компании, как правило, составляются на одну и ту же отчетную дату. Однако **МСФО** допускают консолидацию дочерней компании, отчетность которой подготовлена на другую отчетную дату при условии, что период между соответствующими отчетными датами не превышает трех месяцев. Необходимо сделать поправки в отношении существенных операций, осуществленных в период между отчетными датами.
- ОПБУ США** Аналогично **МСФО**, но обычно поправки по операциям за период между отчетными датами не делаются.
- РПБУ** Консолидированная отчетность и отчетность дочерних обществ составляется только на одну и ту же календарную дату (конец года или квартала).
- ссылки:** **МСФО:** IAS 27, SIC-12, IFRS 5.
ОПБУ США: ARB 51, FAS 94, FAS 144, SAB 51, SAB 84, EITF 96-16, FIN 46.
РПБУ: Приказ МФ РФ №112.

Инвестиции в ассоциированные компании

Определение

- МСФО** Ассоциированная компания – это компания, на которую инвестор способен оказывать существенное влияние, т.е. имеет возможность участвовать в определении финансовой и операционной политики ассоциированной компании (но не контролировать ее). Участие в финансовой и операционной политике компании через представительство в Совете директоров компании свидетельствует о существенном влиянии. Владение инвестором долей в компании, которая дает не менее 20% прав голоса, предполагает наличие существенного влияния.
- ОПБУ США** Аналогично **МСФО**, несмотря на то, что вместо термина «ассоциированная компания» используется термин «долевая инвестиция». **ОПБУ** не включают неинкорпорированные компании (созданные без образования юридического лица), хотя, как правило, такие компании отражаются в учете аналогичным образом.
- РПБУ** Аналогично **МСФО**.

Метод долевого участия

МСФО Инвестор должен учитывать инвестицию в ассоциированную компанию по методу долевого участия. Инвестор представляет свою долю в прибылях и убытках ассоциированной компании (после налогообложения) в отчете о прибылях и убытках. В разделе капитала инвестор отражает свою долю в изменениях в капитале ассоциированной компании, которые не были отражены в отчете о прибылях и убытках ассоциированной компании. Инвестор должен отразить возникающую при приобретении инвестиции разницу между стоимостью приобретения и долей инвестора в справедливой стоимости чистых идентифицируемых активов в качестве гудвила. Гудвил включается в балансовую стоимость инвестиции.

Вложения инвестора в ассоциированную компанию отражаются по себестоимости плюс его доля в прибылях и убытках после приобретения, плюс его доля в движении резервов после приобретения, за вычетом полученных дивидендов. Убытки, которые уменьшают стоимость инвестиции ниже нуля, относятся на (уменьшают) другие долгосрочные активы, которые, по существу, формируют чистую инвестицию в ассоциированную компанию, такие как привилегированные акции, долгосрочная дебиторская задолженность и займы. Убытки, превышающие инвестицию инвестора в обыкновенные акции, относятся на другие компоненты в порядке, обратном очередности удовлетворения долговых требований. Дальнейшие убытки отражаются как обязательства только в той мере, в какой инвестор несет юридические обязательства или обязательства, вытекающие из практики, в отношении платежей от имени ассоциированной компании.

Требуется раскрытие информации о финансовых результатах, активах и обязательствах существенных ассоциированных компаний.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**.

РПБУ В целом правила сопоставимы с **МСФО**. Однако отсутствие в **РПБУ** некоторых детальных правил, предусмотренных **МСФО**, может привести к различиям в классификации и оценке инвестиций в отчетности. Например, в **РПБУ** не предусмотрено включение долгосрочных займов, выданных зависимому обществу, в стоимость инвестиции в зависимое общество и соответствующее отнесение убытков, превышающих инвестиции инвестора в акции, на уменьшение долгосрочных активов, которые в соответствии с **МСФО** по существу составляют инвестицию в зависимую компанию.

Учетная политика

МСФО Финансовая отчетность инвестора составляется на основании единой учетной политики для схожих операций и событий; поправки производятся в учетной политике ассоциированной компании с тем, чтобы привести ее в соответствие с учетной политикой инвестора.

ОПБУ США В финансовую отчетность инвестора поправки вносить не обязательно, если ассоциированная компания следует альтернативному методу, разрешенному **ОПБУ США**, но такие поправки разрешены.

РПБУ Аналогично **МСФО**.

Обесценение

МСФО Тестирование на предмет обесценения осуществляется в соответствии с МСФО (IAS) 36 (МСФО (IAS) 28.33) в случае, если в отношении инвестиции существует объективное подтверждение наличия одного из признаков обесценения, указанных в МСФО (IAS) 39.59 (МСФО (IAS) 28.31). При оценке будущих потоков денежных средств для целей тестирования на предмет обесценения инвестор может использовать свою долю в чистых будущих денежных потоках ассоциированной компании, или денежные потоки, ожидаемые в результате получения дивидендов. В отношении гудвила объекта инвестиции непосредственное тестирование на предмет обесценения инвестором не проводится.

ОПБУ США Обесценение инвестиций в ассоциированную компанию признается, если снижение ее стоимости носит постоянный характер. Аналогично **МСФО**, в отношении гудвила объекта инвестиции непосредственное тестирование на обесценение инвестором не проводится. При наличии признаков постоянного обесценения инвестиция списывается до ее справедливой стоимости.

РПБУ Тест на обесценение не производится.

Инвестиции в совместные предприятия

Определение

- МСФО** МСФО определяют совместное предприятие как договор, согласно которому две или более стороны осуществляют экономическую деятельность, которая подлежит совместному контролю. Совместный контроль – это совместное осуществление контроля над экономической деятельностью, обусловленное договором.
- ОПБУ США** ОПБУ США определяют корпоративное совместное предприятие как корпорацию, принадлежащую и управляемую небольшой группой компаний в качестве отдельного и специфического бизнеса или проекта для взаимной выгоды всех членов группы.
- РПБУ** Совместная деятельность определяется как деятельность организации (отчетный сегмент), осуществляемая с целью извлечения экономических выгод или дохода совместно с другими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями путем объединения вкладов и (или) совместных действий без образования юридического лица.

Виды совместных предприятий

- МСФО** Выделяют три группы совместных предприятий:
- совместно контролируемые компании – деятельность осуществляется через отдельное образование (компанию или партнерство);
 - совместно контролируемая деятельность – каждый участник использует свои собственные активы для осуществления специального проекта; и
 - совместно контролируемые активы – совместно осуществляемый проект на основе активов, находящихся в совместной собственности.
- ОПБУ США** Рассматривают только совместно контролируемые компании, когда деятельность осуществляется через отдельное юридическое лицо.
- РПБУ** Существуют три вида совместных предприятий. В зависимости от способа извлечения экономической выгоды и связанного с этим распределения обязанностей между участниками совместно осуществляемой деятельности согласно условиям соответствующих договоров, РПБУ определяют 3 способа участия в совместной деятельности:
- совместная деятельность – осуществляется путем образования простого товарищества (предприятие не являющееся юридическим лицом) для объединения вкладов участников и совместных действий для извлечения прибыли;
 - совместно осуществляемые операции – осуществляются путем выполнения каждым из участников определенного этапа (определенной части) производства продукции (выполнения работы, оказания услуги);
 - совместно используемые активы – деятельность осуществляется путем совместного использования участниками имущества, принадлежащего им на праве общей долевой собственности.

Совместно контролируемые компании

- МСФО** МСФО требуют применять метод пропорциональной консолидации или метод долевого участия. При пропорциональной консолидации доля участника в активах, обязательствах, доходах и расходах должна быть построчно суммирована с аналогичными статьями финансовой отчетности участника или отражена в финансовой отчетности участника отдельной строкой.
- ОПБУ США** Метод пропорциональной консолидации обычно не разрешается, за исключением совместно контролируемой деятельности без образования юридического лица в определенных отраслях. Участники применяют метод долевого участия для признания инвестиции в совместно контролируемую компанию.
- РПБУ** Разрешена только пропорциональная консолидация.

Вклады в совместно контролируемую компанию

- МСФО** Участник, который вкладывает неденежные активы, такие как акции или основные средства, в совместно контролируемую компанию в обмен на долю в ее капитале, должен отразить в отчете о прибылях и убытках часть прибыли или убытка от реализации вносимых активов, в части доли других участников, за исключением случаев, когда:
- существенные риски и вознаграждение по внесенным активам не были переданы совместно контролируемой компании;
 - прибыль или убыток по внесенному активу не могут быть надежно оценены; или
 - актив аналогичен активам, внесенным другими участниками.
- ОПБУ США** Не предусматривается каких-либо указаний в отношении базы отражения взносов в совместно контролируемую компанию. Для совместных предприятий, финансовая отчетность которых представляется в КЦББ (или когда один или более участник совместного предприятия зарегистрирован в КЦББ), отражение взноса по справедливой стоимости разрешено только при условии соблюдения определенных строгих критериев.
- РПБУ** Отражение каких-либо прибылей или убытков при осуществлении вкладов в простое товарищество правилами не предусмотрено. Активы, внесенные в счет вклада по договору, включаются организацией-участником в состав финансовых вложений по стоимости, по которой они отражены в его бухгалтерском балансе на дату вступления в силу договора простого товарищества.

Совместно контролируемая деятельность

- МСФО** Требования аналогичны требованиям, применяемым к совместно контролируемым компаниям, без образования юридического лица. Участник должен отразить в своей финансовой отчетности:
- активы, которые он контролирует;
 - возникающие у него обязательства;
 - возникающие у него расходы; и
 - свою долю в доходах от продаж товаров и услуг, осуществляемых совместным предприятием.
- ОПБУ США** Метод долевого участия применяется для учета инвестиций в компании без образования юридического лица. Соответствующая доля активов, обязательств, прибылей и убытков включается в финансовую отчетность инвестора, в случае если инвестору принадлежит неделимая доля в каждом активе совместного предприятия.
- РПБУ** Аналогично **МСФО**.

Совместно контролируемые активы

- МСФО** Участник должен отражать свою долю в совместно контролируемых активах и любые возникающие у него обязательства.
- ОПБУ США** Нет определенных требований. Однако в некоторых отраслях используется пропорциональная консолидация для отражения инвестиций в совместно контролируемые активы.
- РПБУ** По совместно используемым активам данные об участии в совместной деятельности в части активов, обязательств, доходов и расходов у каждого участника формируются показатели бухгалтерской отчетности путем постатейного суммирования. Таким образом, в отчетности участника отражаются следующие данные, связанные с совместной деятельностью:
- доля участника в совместно используемых активах;
 - обязательства, непосредственно возникшие у участника в связи с участием в договоре;
 - доля участника в обязательствах, возникших у него совместно с другими участниками договора;
 - расходы, непосредственно понесенные участником в связи с участием в договоре;
 - доля в расходах, понесенных совместно с другими участниками договора;
 - доля в доходах, полученных совместно с другими участниками договора.

ССЫЛКИ:
МСФО: IAS 1, IAS 28, IAS 31, SIC-13.
ОПБУ США: APB 18, FIN 35.
РПБУ: ПБУ 20/03, Приказ МФ РФ №112.

Планы приобретения акций компании ее служащими

В основе содержащихся в данном разделе указаний лежит FAS 123 (в новой редакции) «Выплаты основанные на акциях», который вступил в силу для публичных компаний в отношении годовых отчетных периодов, начиная с 15 июня 2005 года, и для непубличных компаний, начиная с годовых отчетных периодов после 15 декабря 2005, при этом поощряется принятие стандарта в более ранние сроки.

Часто выплаты, основанные на акциях, производятся через трасты, которые приобретают акции, предназначенные для передачи или продажи служащим.

Бухгалтерский учет

- МСФО** Активы и обязательства траста, основанного на акциях сотрудников, консолидируются спонсором, если соблюдаются критерии, изложенные в SIC-12. В соответствии с МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» компания учитывает собственные акции, удерживаемые в рамках плана участия сотрудников в капитале (ESOP), как собственные выкупленные акции.
- ОПБУ США** Отражение трастов, связанных с акциями сотрудников, отличных от ESOP, осуществляется в целом аналогично **МСФО**. В соответствии с SOP 93-6 особые указания применяются в отношении ESOP.
- РПБУ** Правила не установлены.
- ССЫЛКИ:** **МСФО:** IAS 32, SIC-12.
ОПБУ США: FAS 123-R, SOP 93-6.

Объединение бизнеса

Типы

Объединение бизнеса состоит в объединении отдельных компаний или бизнеса в единое предприятие, представляющее отчетность. **МСФО** и **ОПБУ США** требуют применять метод покупки для большинства операций по объединению бизнеса. Наиболее распространенный вид объединения, когда одна из объединяющихся компаний получает контроль над другой. Прочие виды объединения бизнеса включают:

- совместные предприятия, когда акционеры объединяющихся компаний достигают достаточно равноправного соглашения по разделу контроля;
- реорганизацию группы, которая обычно происходит в результате операций между компаниями, которые осуществляют деятельность под общим контролем.

МСФО Объединение бизнеса, учитываемые в рамках МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса», отражается в учете как покупка. Применяется метод покупки. МСФО (IFRS) 3 не распространяется на объединения между компаниями, находящимися под общим контролем, формирование совместных предприятий, объединения бизнеса кооперативных предприятий и объединения бизнеса только на основании договора.

ОПБУ США Требуют использовать метод покупки для отражения большинства объединений бизнеса. Передача чистых активов или долей в капитале между компаниями под общим контролем отражается по балансовой стоимости приобретения переданных активов группы.

РПБУ Правила объединения бизнеса не установлены. Установлены правила составления бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации компаний.

Покупка

Дата покупки

МСФО Дата получения покупателем контроля над приобретаемой компанией или деятельностью (бизнесом).

ОПБУ США Аналогично **МСФО**.

РПБУ Аналогично **МСФО**.

Стоимость покупки

Стоимость покупки – это величина уплаченных денежных средств или их эквивалентов (или справедливая стоимость обмениваемых немонетарных активов). Если оплата включает обмен акциями, на такую операцию распространяются специальные правила, предусматриваемые разными учетными системами.

МСФО Акции, выпущенные для целей оплаты, отражаются по справедливой стоимости на дату обмена – дату получения покупателем контроля над чистыми активами и деятельностью приобретаемой компании. Котировка акций на дату обмена является лучшим свидетельством справедливой стоимости акций на активном рынке.

ОПБУ США Акции, выпускаемые для целей оплаты, оцениваются по их рыночной цене за приемлемый период времени (несколько дней) до и после того, как стороны достигли соглашения о цене покупки и объявили о планируемой сделке. Дата определения стоимости рыночных ценных бумаг не зависит от таких факторов, как необходимость получения одобрения со стороны акционеров или регулирующих органов.

РПБУ Правила не установлены.

Условная оплата за покупку

МСФО Если часть оплаты покупки бизнеса зависит от будущего события, например достижения определенного уровня прибыли, **МСФО** требуют включить в стоимость покупки на дату покупки сумму дополнительной оплаты при условии достаточно высокой вероятности, что эта сумма будет уплачена и может быть надежно определена. Любое изменение оценки корректируется за счет гудвила.

Дополнительная оплата, связанная с продолжением трудовой деятельности бывшего собственника/руководящего сотрудника, включается в стоимость приобретения или отражается как расход на оплату труда в течении периода работы данного сотрудника в соответствующих пропорциях на основе анализа фактов и обстоятельств.

ОПБУ США Расходы, связанные с условной оплатой при покупке бизнеса обычно не учитываются, пока не будут разрешены условные события, от которых зависит оплата дополнительных расходов или не будет определена сумма оплаты. Любое дальнейшее изменение в оценке этой суммы отражается как поправка к гудвилу. Дополнительное вознаграждение, выплачиваемое при продолжении работы бывшим владельцем/руководителем, учитывается аналогично **МСФО**.

РПБУ Правила не установлены.

Признание и оценка приобретенных идентифицируемых активов и обязательств

МСФО и **ОПБУ США** требуют отдельного признания покупателем идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой компании, существовавших на дату покупки. Эти активы и обязательства должны признаваться по справедливой стоимости на дату покупки. В **РПБУ** используется не справедливая, а балансовая стоимость приобретенных активов и обязательств.

Рассматриваемые системы учета применяют различные критерии признания резерва на реструктуризацию в связи с покупкой.

Резервы на реструктуризацию

МСФО Покупатель может признать резервы на реструктуризацию в составе приобретаемых обязательств, только если приобретаемая компания имела на дату покупки обязательство по реструктуризации, признанное в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

ОПБУ США Покупатель может отразить обязательство по реструктуризации по состоянию на дату покупки при выполнении определенных условий. Руководство должно приступить к оценке и составлению плана по реструктуризации приобретаемой компании, например, прекращения одного из видов ее деятельности, по состоянию на дату покупки. Разработка детального плана должна быть завершена в максимально короткие сроки, не превышающие одного года с даты объединения бизнеса. При этом мероприятия по увольнению сотрудников или их передислокации должны быть доведены руководством до сотрудников приобретаемой компании. Резерв на реструктуризацию отражается, только если он соответствует определению обязательства.

РПБУ Правила не установлены. На практике резерв на реструктуризацию может быть отражен в консолидированной отчетности, если приобретаемая компания имела на дату покупки обязательство по реструктуризации, признанное в соответствии с ПБУ 16/02 и ПБУ 8/01.

Нематериальные активы

МСФО Нематериальный актив должен признаваться отдельно от гудвила, если он представляет собой договорные или юридические права или может быть отделен, продан, передан, лицензирован, арендован или обменян. Приобретенные незавершенные научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР) признаются как отдельный нематериальный актив, если они соответствуют определению нематериального актива и их справедливая стоимость может быть надежно оценена. Неидентифицируемые нематериальные активы включаются в состав гудвила.

ОПБУ США Аналогичные нематериальные активы могут быть признаны как в соответствии с **МСФО**, так и в соответствии с **ОПБУ США**. **ОПБУ США** также требуют отражать приобретаемые незавершенные НИОКР по справедливой стоимости. Однако приобретенные незавершенные НИОКР затем незамедлительно списываются на расходы, если у них нет альтернативного использования в будущем.

РПБУ При приобретении компании и консолидации новые нематериальные активы не возникают, они переносятся из учета приобретенной / консолидируемой организации.

Условные обязательства

МСФО Условные обязательства приобретаемой компании признаются отдельно на дату покупки как часть распределения стоимости покупки, если возможна надежная оценка их справедливой стоимости.

ОПБУ США Условные обязательства приобретаемой компании признаются на дату покупки, в случае вероятности выплаты по обязательству и если руководство способно надежно оценить величину указанных обязательств.

РПБУ Правила не установлены. На практике условные обязательства могут быть отражены в консолидированной отчетности, если приобретаемая компания имела на дату покупки такие обязательства, признанные в соответствии с ПБУ 8/01.

Отложенный налог, признаваемый после отражения в учете операции по покупке бизнеса

- МСФО** Признание отложенного налогового актива покупателя, который был идентифицирован, но не был признан на дату покупки и который позднее признается в консолидированной отчетности покупателя, отражается в составе отчета о прибылях и убытках как отложенный доход по налогу на прибыль. Покупатель также корректирует гудвил, как если бы отложенный налоговый актив был признан на дату покупки. Соответствующее снижение чистой балансовой стоимости гудвила признается в отчете о прибылях и убытках в качестве расхода.
- ОПБУ США** Признание отложенного налогового актива покупателя, под который был создан резерв на дату покупки, осуществляется за счет уменьшения суммы гудвила, потом уменьшения нематериальных активов и в конце – уменьшения расходов по налогам. В дальнейшем создание резервов по отложенным налоговым активам (после завершения периода распределения цены покупки) отражается в качестве расхода.
- РПБУ** Правила не установлены.

Доля меньшинства при покупке

- МСФО** При приобретении инвестором доли в дочерней компании, составляющей менее 100%, доля меньшинства (не контролируемых голосующих акций) должна отражаться в бухгалтерском балансе инвестора на базе миноритарной доли в чистой справедливой стоимости приобретаемых активов, обязательств и условных обязательств.
- ОПБУ США** Доля меньшинства отражается по исторической балансовой стоимости. По справедливой стоимости отражается только доля материнской компании в чистых приобретаемых активах.
- РПБУ** Аналогично **ОПБУ США**. Доля меньшинства отражается как часть капитала дочернего общества по состоянию на дату покупки по данным бухгалтерского баланса дочернего общества.

Гудвил

По **МСФО** и **ОПБУ США** гудвил рассчитывается как разница между стоимостью покупки и долей покупателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств. Приобретенный гудвил капитализируется как нематериальный актив. В **РПБУ** гудвил называется «деловой репутацией дочерних обществ», которая возникает при объединении бухгалтерской отчетности головной организации и дочернего общества как разница между балансовой оценкой финансовых вложений в дочернее общество и номинальной стоимостью акций дочернего общества (стоимостной оценкой доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества), и отражается в консолидированной отчетности.

- МСФО** Гудвил не амортизируется, но должен тестироваться на предмет возможного обесценения ежегодно, а также при наличии индикаторов обесценения, на уровне единиц, генерирующих денежные средства, или групп генерирующих единиц (если применимо). По уровню генерирующая единица обычно находится ниже так называемой отчетной единицы, определяемой в соответствии с **ОПБУ США**. Единицы генерирующие денежные средства могут быть объединены в целях распределения гудвила и проведения теста на обесценение. Но при этом для проведения теста на обесценение гудвила они не могут быть объединены выше уровня сегмента.
- ОПБУ США** Аналогично **МСФО**. Гудвил не амортизируется, но должен тестироваться на предмет возможного обесценения не менее одного раза в год на уровне отчетных единиц. Гудвил компании распределяется на отчетные единицы (т.е. операционные сегменты) или на один уровень ниже операционного сегмента (т.е. компонент).
- РПБУ** Гудвил амортизируется в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации. Тест на обесценение не производится.

Обесценение

- МСФО** Тестирование генерирующих единиц с распределенным на них гудвиллом на предмет возможного обесценения должно проводиться ежегодно или при появлении признаков обесценения. Указанное тестирование необязательно проводить на отчетную дату. Если вновь приобретенный гудвил распределен на генерирующую единицу, которая уже была протестирована на обесценение в текущем периоде, необходимо снова протестировать эту единицу на возможное обесценение до конца отчетного периода.

Выполняется одношаговое тестирование на предмет возможного снижения стоимости. Возмещаемая стоимость генерирующей единицы (т.е. большая из двух величин: справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу и ее потребительская стоимость) сравнивается с ее балансовой стоимостью. Убыток от обесценения отражается в составе результатов

от операционной деятельности и рассчитывается как превышение балансовой стоимости над возмещаемой стоимостью. Обесценение сперва распределяется на гудвил. Если убыток от обесценения превысит балансовую стоимость гудвила, распределение должно проводиться пропорционально активам генерирующей единицы.

ОПБУ США Гудвил тестируется на возможное обесценение на уровне отчетной единицы не менее одного раза в год или когда события или изменения в обстоятельствах свидетельствуют о необходимости провести оценку возмещаемости балансовой стоимости.

Необходимо двухшаговое тестирование:

- 1) сравнивается справедливая стоимость и балансовая стоимость отчетной единицы, включая гудвил. Если справедливая стоимость отчетной единицы меньше ее балансовой стоимости, то произошло обесценение гудвила;
- 2) если установлено обесценение гудвила в результате первого шага величина обесценения рассчитывается как превышение балансовой стоимости гудвила над его предполагаемой справедливой стоимостью. Предполагаемая справедливая стоимость гудвила должна определяться путем расчета справедливой стоимости различных активов и обязательств отчетной единицы таким же образом, как и при определении гудвила при объединении бизнеса. Суммы, относящиеся к обесценению гудвила, необходимо относить на операционные доходы.

РПБУ Гудвил на возможное обесценение не тестируется, вместо обесценения учитывается амортизация путем прямого списания первоначальной стоимости.

Отрицательный гудвил

МСФО При превышении справедливой стоимости над ценой покупки покупателю необходимо пересмотреть идентификацию и оценку идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой компании и оценку стоимости покупки. Любое превышение, оставшееся после такого пересмотра, нужно отразить в отчете о прибылях и убытках.

ОПБУ США Любое превышение над ценой покупки после пересмотра уменьшает справедливую стоимость всех активов пропорционально их справедливой стоимости, кроме:

- оборотных активов;
- финансовых активов (кроме инвестиций, отражаемых по методу долевого участия);
- активов для продажи;
- авансированных активов пенсионных программ; и
- отложенных налогов.

Любой остающийся отрицательный гудвил признается как чрезвычайная прибыль.

РПБУ Правила не установлены. На практике отрицательный гудвил рассчитывается как превышение суммы всех активов и обязательств по данным бухгалтерского баланса организации над суммой, уплачиваемой продавцу за организацию. Учитывается как доходы будущих периодов и списывается на финансовые результаты равномерно в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации.

Последующие корректировки активов и обязательств

МСФО МСФО допускают корректировку предварительных расчетов справедливой стоимости, отраженных при покупке за счет гудвила при условии, что такие корректировки делаются в течение 12 месяцев со дня покупки. Корректировки, осуществляемые после истечения 12-месячного периода, отражаются в отчете о прибылях и убытках.

ОПБУ США Аналогично МСФО. Однако при положительных корректировках резервов на реструктуризацию они всегда отражаются как изменения гудвила, при этом отрицательные корректировки отражаются как изменения гудвила, если проводятся в период распределения цены покупки, или относятся на расходы, если осуществляются после окончания периода распределения. Период распределения, который не может продолжаться более одного года с даты покупки, предназначен для корректировок в связи с получением информации, которая необходима руководству, чтобы завершить процесс распределения цены покупки. Корректировки, относящиеся к условным событиям, имевшим место до покупки, которые реализовались после окончания периода распределения, или результат событий, произошедших после даты покупки, должны отражаться в отчете о прибылях и убытках.

РПБУ Поскольку справедливая стоимость не оценивается, а используется балансовая стоимость активов и обязательств, последующие корректировки не возникают.

Раскрытие информации

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Общее			
Название и описание объединяющихся компаний	Требуется.	Требуется. Кроме того, необходимо раскрыть причины объединения бизнеса.	Требуется.
Дата вступления в силу объединения бизнеса для целей бухгалтерского учета (т.е. дата покупки)	Требуется.	Требуется.	Требуется.
Стоимость покупки и форма оплаты, включая любые отложенные и условные платежи	Требуется.	Требуется. Также необходимо раскрыть основу оценки стоимости акций, переданных в оплату, и порядок учета при реализации условного платежа.	Конкретные правила не установлены.
Ликвидируемая деятельность	Требуется.	Требуется.	Требуется.
Процентная доля приобретенных голосующих акций	Требуется.	Требуется.	Требуется.
Гудвил			
Гудвил – расход в связи с обесценением	Требуется.	Требуется.	Отражение обесценения не предусмотрено.
Общая величина гудвила; сумма, вычитаемая из налогооблагаемого дохода, и величина гудвила по отчетным сегментам	Не конкретизировано.	Требуется.	Не требуется.
Сверка начальной и конечной величин гудвила	Требуется.	Требуется.	Конкретные правила не установлены*.
Факторы возникновения гудвила и перечень непризнанных нематериальных активов	Требуется.	Требуется только описание факторов возникновения гудвила.	Не требуется.
Раскрытие другой финансовой информации			
Обобщенная информация о справедливой стоимости и балансовой стоимости приобретенных активов и обязательств до покупки с отдельным раскрытием информации о денежных эквивалентах	Требуется, если практически осуществимо.	Представляется сокращенный бухгалтерский баланс с раскрытием показателей приобретаемой компании по каждой статье.	Не требуется.
Резервы на прекращение или сокращение деятельности приобретаемой компании	Требуется при условии соблюдения критериев признания МСФО (IAS) 37.	Требуется.	Требуется* при соблюдении условий признания, установленных ПБУ 8/01, ПБУ 16/02.
Влияние покупки на финансовое положение по состоянию на отчетную дату и на результаты за период после покупки	Требуется, если осуществимо.	Не требуется, вместо этого представляется прогнозный отчет о прибылях и убытках (см. ниже).	Не требуется.
Величина активов НИОКР, приобретенных и списанных за период	Не применимо.	Требуется.	Не применимо.

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Первоначальной учет покупки бизнеса еще не завершен. Если распределение стоимости покупки не было завершено окончательно на дату выпуска финансовой отчетности, причины этого должны быть раскрыты. Необходимо также раскрыть информацию о корректировках первоначального распределения, осуществленных в последующие периоды	Требуется.	Требуется.	Не требуется.
Подробная информация об оценке нематериальных активов, включая амортизируемые/неамортизируемые нематериальные активы, их остаточной стоимости и сроке их амортизации	Требуется.	Требуется.	Требуется*.
Прогнозный отчет о прибылях и убытках со сравнительными данными	Не требуется, однако выручка, прибыль или убыток за период, как если бы дата покупки была в начале отчетного периода, должны раскрываться если это практически осуществимо.	Требуется только для публичных компаний.	Не требуется.
Раскрытие информации по ряду приобретенных бизнесов, которые в отдельности нематериальны, но которые в совокупности оказывают существенный эффект: <ul style="list-style-type: none"> • количество компаний и их краткое описание; • совокупная стоимость, количество выпущенных и готовящихся к выпуску долевых инструментов и их оценка; и • совокупная сумма любых обязательств по условным выплатам. 	Требуется.	Требуется.	Не требуется раскрытие информации. В случае, если общая величина уставного капитала таких дочерних обществ составляет менее 10 процентов величины капитала Группы, стоимостная оценка участия головной организации в таких дочерних обществах отражается в консолидированной бухгалтерской отчетности в порядке, установленном для финансовых вложений.

* Правила для консолидированной отчетности не установлены. Требуется раскрытие в соответствии с правилами для отчетности юридических лиц.

Объединение интересов

МСФО и **ОПБУ США** запрещают использование этого метода при отражении операций по объединению бизнеса. В **РПБУ** данный метод не предусмотрен и на практике не используется.

Объединения компаний, находящихся под общим контролем

МСФО Данный вопрос не рассматривается отдельно в **МСФО**. Компании должны разработать и затем последовательно применять учетную политику; руководство может выбрать метод покупки или метод объединения интересов для учета операций по объединению бизнеса между компаниями, находящимися под общим контролем. Изменение учетной политики возможно только при соблюдении критериев, изложенных в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки». Целью раскрытия информации об операциях со связанными сторонами является разъяснение влияния таких операций на финансовую отчетность.

ОПБУ США Предусмотрены специальные правила для учета операций по объединению бизнеса между компаниями, находящимися под общим контролем. Такие операции, как правило, отражаются по стоимости, по которой они были отражены в учете предыдущим владельцем, т.е. используется балансовая стоимость передаваемых активов и обязательств в учете передающей компании. Выбор между использованием стоимости отражения в учете предыдущего владельца или справедливой стоимости зависит от ряда конкретных критериев.

РПБУ Правила не установлены.

Частичная продажа дочерних компаний с сохранением контроля

МСФО Отдельно такие операции не рассматриваются. Организации должны разработать и последовательно применять учетную политику, основанную на концепции экономического субъекта или концепции материнской компании.

ОПБУ США Прибыль или убыток от уменьшения доли в дочерней компании отражается в отчете о прибылях и убытках только при определенных условиях, например, если операция не является частью реорганизации группы.

РПБУ Правила не установлены.

Поэтапное приобретение компании (инвестор приобретает контроль посредством нескольких покупок долей в дочерней компании)

МСФО Идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемой компании переоцениваются до справедливой стоимости на дату объединения бизнеса. Каждая существенная операция рассматривается отдельно, чтобы определить стоимость покупки и величину гудвила. Существующий (ранее приобретенный) гудвил не переоценивается. Корректировка (дооценка до справедливой стоимости) доли покупателя в идентифицируемых активах, обязательствах и условных обязательствах покупаемой компании рассматривается как переоценка.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**. Каждая существенная операция рассматривается отдельно, чтобы определить стоимость покупки и величину соответствующего гудвила. Предыдущая доля покупателя в чистых активах приобретаемой компании не переоценивается, что приводит к накоплению ранее приобретенных долей в справедливой стоимости этих активов по состоянию на различные даты.

РПБУ Поскольку справедливая стоимость не оценивается, а используется балансовая стоимость активов и обязательств, корректировки не требуются.

ССЫЛКИ:
МСФО: IAS 12, IFRS 3, SIC-9.
ОПБУ США: FAS 38, FAS 121, FAS 141, FAS 142, EITF 90-5, EITF 95-3, EITF 95-8.
РПБУ: ПБУ 8/01, ПБУ 14/2000, ПБУ 16/02, ПБУ 17/02, Приказ МФ РФ №112.

Признание выручки

Выручка

Определение

- МСФО** Доходы включают выручку от продаж и прочие доходы и прибыли. МСФО (IAS) 18 «Выручка» определяет выручку как валовое поступление экономических выгод от обычной деятельности компании за период, приводящее к увеличению капитала, отличному от взносов акционеров.
- ОПБУ США** Выручка определяется в Концептуальных Положениях как включающая фактические или ожидаемые поступления денежных средств (или их эквивалентов), которые были или будут получены в результате основной непрерывной деятельности организации.
- РПБУ** Выручкой называется увеличение экономических выгод от обычных видов деятельности (продажи товаров, работ и услуг) в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Оценка

Системы учета **МСФО** и **ОПБУ США** требуют оценивать выручку по справедливой стоимости вознаграждения, полученного или подлежащего получению. Это, как правило, сумма денежных средств или их эквивалентов, полученных или подлежащих получению. **МСФО** требуют дисконтирования до текущей стоимости будущего платежа во всех случаях, когда получение денежных средств или их эквивалентов отложено, а **ОПБУ США** распространяют это требование на ограниченное число случаев. В **РПБУ** выручка не оценивается по справедливой стоимости и соответственно не дисконтируется.

Признание выручки

- МСФО** Существует МСФО (IAS) 18 по признанию выручки. В стандарте изложены специальные критерии отражения выручки при продаже товаров, предоставлении услуг, получении процентов, роялти и дивидендов. Критерии признания выручки, общие для всех перечисленных случаев, включают вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операциями, будут получены организацией, при этом выручка и соответствующие затраты могут быть надежно оценены.

Дополнительные критерии признания применяются к выручке от продажи товаров.

МСФО требуют, чтобы продавец передал существенные риски и вознаграждения, связанные с владением, покупателю и не сохранял никакого участия в управлении или контроле над переданными товарами. Выручка от предоставления услуг должна признаваться на основе степени завершенности операции на дату составления бухгалтерского баланса. Процентная выручка должна признаваться с учетом реального дохода по активу. Роялти признаются по мере начисления, а дивиденды – когда установлено право акционеров получить соответствующие выплаты.

- ОПБУ США** Содержат обширные рекомендации по этому вопросу. **ОПБУ США** уделяют больше внимания фактору реализации выручки (т.е. она должна быть конвертируемой в денежные средства или их эквиваленты или вероятность получения денежных средств должна быть достаточно высока) и фактору завершенности действий, связанных с получением выручки (отсутствуют незавершенные существенные операции и исполнение соответствующей операции завершено). Признание выручки основано на операции обмена – т.е. выручка признается только после того, как совершена операция обмена. Дополнительные правила для компаний, зарегистрированных в КЦББ, предусматривают критерии, которые должны быть соблюдены, чтобы выручка считалась реализованной и завершенной. Официальное руководство, выпущенное КЦББ, также предусматривает некоторые особые правила признания выручки в учете в особых ситуациях.

- РПБУ** **РПБУ** содержат специальное положение по бухгалтерскому учету доходов, в целом аналогичные **МСФО**.

Однако критерием признания выручки от продажи товаров, в отличие от **МСФО**, является передача не контроля, а права собственности на товар, что может привести к отличному от **МСФО** моменту признания выручки от продажи товаров. Организация может отражать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом. Критерии признания процентного дохода, роялти и дивидендов аналогичны **МСФО**.

Критерии признания выручки

МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Существует вероятность поступления экономических выгод в организацию.	Цена продавца для покупателя является фиксированной или может быть определена. Оплата гарантирована в достаточной степени.	Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Организация имеет право на отражение этой выручки, если она вытекает из конкретного договора или подтверждена иным соответствующим образом.
Сумма выручки может быть надежно оценена.	Цена продавца для покупателя является фиксированной или может быть определена.	Сумма выручки может быть определена.
Организация передала покупателю существенные риски и вознаграждение, связанные с владением товарами.	Убедительные доказательства существования соглашения, поставки осуществлены, услуги предоставлены.	Право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю пусть даже и временно. Работа принята заказчиком (услуга оказана).
Организация не оставляет за собой никакого участия в управлении или контроле над товарами.	Поставка имела место, услуги были предоставлены.	Право собственности перешло к покупателю, услуги оказаны.
Затраты, понесенные или которые будут понесены в связи с операцией, могут быть надежно оценены.	Цена продавца для покупателя является фиксированной или может быть определена, и оплата в достаточной степени гарантирована.	Расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.
Степень завершенности операции может быть надежно оценена.	Цена продавца для покупателя является фиксированной или может быть определена.	Сумма выручки может быть определена.

Особые случаи признания выручки

Договоры на гарантийное и техническое обслуживание изделий

МСФО Когда продажная цена продукта включает отдельный компонент, связанный с последующим обслуживанием товара, такой компонент является отложенным и отражается в отчетности в течение периода гарантии.

ОПБУ США Аналогично **МСФО** выручка должна признаваться по прямолинейному методу, если только модель затрат не свидетельствует об ином. Убыток должен признаваться незамедлительно, если ожидаемые затраты на предоставление услуг в течение гарантийного периода превышают доход, полученный авансом.

РПБУ Специальные правила не установлены.

Бартерные операции – реклама

Бартерное соглашение на рекламу предполагает, что две компании договариваются о безналичном обмене рекламными услугами.

МСФО Согласно **МСФО** выручка может быть признана при обмене разнородных рекламных услуг, если сумма выручки может быть надежно измерена. Операция должна оцениваться по справедливой стоимости предоставленных рекламных услуг. Как правило, справедливая стоимость рекламных услуг предоставленных в рамках бартерной операции, оценивается исходя из аналогичных небартерных операций, которые часто осуществляются и выражаются в оказании рекламных услуг аналогичной рекламе в бартерной операции, но рекламные услуги при этом оказываются другому клиенту.

ОПБУ США Выручка и затраты должны признаваться по справедливой стоимости предоставляемых рекламных услуг. Справедливая стоимость должна определяться исходя из имеющегося у компании собственного опыта получения денежных средств за аналогичные рекламные услуги от несвязанных сторон. Аналогичные операции, используемые для определения

справедливой стоимости, должны были осуществляться не ранее последних шести месяцев до даты бартерной операции. Если справедливая стоимость рекламных услуг не может быть определена в рамках этих критериев, должна использоваться балансовая стоимость рекламных услуг; данная балансовая стоимость, скорее всего, будет равняться нулю.

РПБУ При обмене рекламными услугами применяется общее правило. Величина выручки и дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, учитывается по стоимости товаров, полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров, полученных или подлежащих получению организацией, устанавливаются исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров. При невозможности установить стоимость товаров, полученных организацией, выручка и дебиторская задолженность определяются стоимостью товаров, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичных товаров.

Продажа комплексных продуктов

МСФО Подробное руководство по признанию выручки в комплексных договорах отсутствует. Критерии признания, как правило, применяются к отдельно идентифицируемым компонентам операции с тем, чтобы отразить ее сущность. Тем не менее они применяются в совокупности к двум или более операциям, если эти операции связаны между собой таким образом, что общий коммерческий эффект не может быть понят без рассмотрения этих операций как целое.

ОПБУ США Если получение выручки происходит по договорам, которые предусматривают комплексные результаты, такие договоры должны быть разделены на отдельные единицы учета, если предоставляемые результаты отвечают установленным критериям (в EITF 00 – 21). Вознаграждение по договору должно быть распределено на отдельные единицы учета на основе их относительной справедливой стоимости. Применимые критерии признания выручки должны рассматриваться отдельно для каждой единицы учета.

РПБУ Аналогично **МСФО**.

Продажа программных продуктов

МСФО Не существует специальных правил признания выручки от программных продуктов. Вознаграждение за разработку индивидуальных программных продуктов признается как выручка исходя из стадии завершения разработки, включая окончание предоставления покупателю услуг по технической поддержке в период после поставки.

ОПБУ США Предусматриваются специальные правила по признанию выручки от реализации программных продуктов для продавцов и в частности для комплексных продуктов. Стоимость устанавливается для каждого элемента при продаже комплексных продуктов исходя из специальных объективных данных продавца (VSOE) или других данных о справедливой стоимости. VSOE, как правило, ограничиваются ценой, запрашиваемой при продаже элементов по отдельности. Распределение вознаграждения на отдельные единицы производится на основании их относительной справедливой стоимости, и выручка признается после доставки каждой единицы.

РПБУ Аналогично **МСФО**.

Договоры на строительство

Сфера применения

МСФО Правила применяются подрядчиком для учета договоров на строительство объекта или комплекса объектов с фиксированной ценой и договоров «затраты плюс».

ОПБУ США Правила определены скорее с точки зрения подрядчика, чем самого договора, в отличие от **МСФО**. Сфера действия не ограничивается договорами на строительство. Правила применимы также к договорам на строительство с оплатой по отдельным статьям и с оплатой стоимости рабочего времени и материалов.

РПБУ Правила установлены для отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций застройщиков и подрядчиков, связанных с выполнением договоров подряда на капитальное строительство.

Метод признания

- МСФО** Необходимо применять метод «процента завершенности работ» для признания выручки и затрат, при условии что результат договора может быть надежно оценен. Критерии надежной оценки для договора подряда «затраты плюс» не столь жесткие, как для договора подряда с фиксированной ценой. Когда результат договора не может быть надежно оценен, нужно использовать метод нулевой прибыли. При этом выручка признается только в той степени, в какой ожидается, что понесенные по договору затраты будут возмещены. **МСФО** содержат лишь некоторые указания об использовании оценок. Метод завершенного договора не разрешено использовать.
- ОПБУ США** Предпочтение отдается методу «процента завершенности работ». Однако в редких случаях, когда стадия работ не может быть надежно определена, применяется метод завершенного договора. **ОПБУ США** содержат обширные указания об использовании оценок.
- РПБУ** Подрядчик может применять два метода определения финансового результата. Выручка может отражаться как по проценту выполнения объема работ (по отдельным работам), так и по завершенному объекту строительства в целом (наиболее распространенный на практике способ). Выбор метода определения выручки производится подрядчиком в зависимости от степени надежности оценки стоимости выполненных работ и затрат, приходящихся на них по объекту строительства. Подрядчик может использовать разные методы при определении выручки от подрядных работ по различным договорам на строительство.

Применение метода «процента завершенности работ»

- МСФО** Когда результат договора подряда может быть надежно оценен, доходы и затраты должны учитываться со ссылкой на стадию завершения деятельности по договору на дату составления бухгалтерского баланса. Если существует вероятность, что общая стоимость затрат по договору превысит общую выручку по договору, ожидаемый убыток должен быть отражен в составе расходов незамедлительно.
- ОПБУ США** Допускается два различных метода:
- Метод доходов. Аналогичен **МСФО**. Расчетная процентная доля выполнения работ умножается на расчетную величину общей выручки для определения полученного дохода, при этом расчетная процентная доля выполнения умножается на расчетную величину общих затрат по договору для определения величины затрат, соответствующих полученной выручке; и
 - Метод валовой прибыли. Отличен от **МСФО**. Расчетная процентная доля выполнения работ умножается на расчетную величину валовой прибыли для определения полученной величины валовой прибыли на дату расчета.
- Убытки отражаются по мере возникновения и при превышении ожидаемых затрат по договору над ожидаемой выручкой независимо от того, какой метод учета используется.
- РПБУ** При применении метода «доход по стоимости работ по мере их готовности» финансовый результат у подрядчика выявляется за определенный отчетный период времени после полного завершения отдельных работ по конструктивным элементам или этапам, предусмотренным проектом, как разница между выручкой, относящейся к объему выполненных работ и приходящихся на них затрат. Затраты, приходящиеся на выполненные работы, определяются прямым методом и (или) расчетным путем. Применение расчетного метода расчета финансового результата допускается в случаях, если объем выполненных работ и затраты, приходящиеся на них, могут быть достаточно надежно оценены.

Метод завершенного договора

- МСФО** Запрещен.
- ОПБУ США** Предпочтение отдается методу процента выполнения. Тем не менее в редких случаях, когда невозможно надежно оценить расходы, которые будут понесены до завершения договора, или определить стадию завершения, допускается использование метода завершенного договора. Выручка признается, только когда договор завершен или практически завершен. Убытки признаются по мере возникновения или при превышении ожидаемых затрат по договору над ожидаемой выручкой.
- РПБУ** Использование метода «доход по стоимости объекта строительства» предусматривает определение финансового результата у подрядчика при полном завершении работ по договору на строительство как разницу между договорной стоимостью законченного строительством объекта и затратами по его сооружению. При этом затраты по строительству в учете накапливаются и участвуют в процессе определения финансового результата у подрядчика только после полного завершения работ на объекте строительства.

Объединение и разделение договоров подряда

- МСФО** Объединение договоров требуется, когда они являются частью единого пакета, а разделение – когда каждый договор является частью отдельного предложения и когда выручка и затраты могут быть четко идентифицированы.
- ОПБУ США** Комбинирование договоров разрешается, но не требуется.
- РПБУ** Подрядчик может вести бухгалтерский учет затрат по нескольким договорам, заключенным с одним застройщиком или несколькими застройщиками, если они заключаются в виде комплексной сделки или относятся к одному проекту. В случае осуществления строительства по одному договору, охватывающему ряд проектов, и если затраты и финансовый результат по каждому из проектов могут быть установлены отдельно (в рамках договора), учет затрат по выполнению работ по каждому такому проекту может вестись как учет затрат по выполнению работ по отдельному договору.

- ССЫЛКИ:** **МСФО:** IAS 11, IAS 18.
ОПБУ США: CON 5, SAB 104, SOP 81-1, SOP 97-2, EITF 99-17, EITF 00-21, FTB 90-1.
РПБУ: ПБУ 2/94, ПБУ 9/99.

Признание расходов

Расходы

Определение

- МСФО** В соответствии с Концепцией расходы включают убытки. Расходы представляют собой уменьшение экономических выгод, приводящее к уменьшению капитала.
- ОПБУ США** В соответствии с Концептуальными Положениями расходы представляют собой фактические или предполагаемые оттоки денежных средств или их эквивалентов, которые возникли или возникнут в результате основной деятельности компании.
- РПУ** Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Признание специфических расходов

Расходы на выплату процентов

- МСФО** Расходы на выплату процентов признаются по методу начислений, используя метод эффективной ставки процента. Прямые расходы, связанные с выпуском долговых инструментов, и любой дисконт или премия на долговые инструменты амортизируются по методу эффективной процентной ставки. Эффективная процентная ставка представляет собой ставку, по которой дисконтируются будущие денежные платежи, ожидаемые в течение предполагаемого срока долгового инструмента, до первоначальной стоимости долгового инструмента.
- ОПБУ США** Аналогично **МСФО**. Однако на практике в отношении долговых инструментов используется срок по договору.
- РПУ** Аналогично **МСФО**, расходы на выплату процентов учитываются по методу начислений. В отношении долговых инструментов метод эффективной процентной ставки не предусмотрен. При выдаче векселей и размещении облигаций с дисконтом сумма дисконта (разница между суммой, указанной в векселе, или номинальной стоимостью облигации и фактически полученными денежными средствами) включается в состав расходов. В целях равномерного (ежемесячного) включения в отчет о прибылях и убытках суммы дисконта могут предварительно учитываться как расходы будущих периодов.

Вознаграждения работникам – пенсии

В соответствии с **МСФО** и **ОПБУ США** стоимость данных вознаграждений должна учитываться систематически и последовательно в том периоде, в течение которого работник оказывает услуги компании. Обе системы бухгалтерского учета подразделяют пенсионные планы на две категории: пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами.

В **РПУ** отсутствуют специальные положения, устанавливающие правила учета пенсионных планов. Одновременно с начислением заработной платы начисляются отчисления в пенсионный фонд РФ, которые включаются в текущие расходы и перечисляются одновременно с выплатой заработной платы. Компании не создают пенсионных активов. Дополнительные обязательства, принимаемые компаниями в соответствии с договорами с негосударственными пенсионными фондами (НПФ), начисляются по мере внесения взносов в порядке, установленном в договоре, и отражаются как расходы. Обязательства, принимаемые в части пенсионных выплат в будущем, в бухгалтерском учете и отчетности не отражаются.

Пенсионные планы с установленными взносами

Пенсионные планы с установленными взносами представляют собой планы пенсионного обеспечения, предполагающие, что компания осуществляет фиксированные взносы в отдельный фонд. Компания не имеет юридических обязательств или обязательств, обусловленных сложившейся практикой, по осуществлению дополнительных взносов в фонд, даже в случае убытков, понесенных фондом. В соответствии с этими планами работник подвержен риску, связанному с активами плана. **МСФО** и **ОПБУ США** требуют признания затрат на пенсионное обеспечение по мере взносов, подлежащих периодическим перечислениям в фонд. Если в рамках плана не предусмотрены индивидуальные счета участников, такой план не является планом с установленными взносами для целей **ОПБУ США**.

В соответствии с МСФО (IAS) 19 необходимо выполнить тщательный анализ всех условий плана, включая его юридический статус, для того, чтобы определить, является ли этот план по своей сути планом с установленными взносами или планом с установленными выплатами.

Пенсионные планы с установленными выплатами

В соответствии с пенсионными планами с установленными выплатами работодатель обязуется выплачивать работникам пенсию по окончании трудовой деятельности в установленных размерах. Работодатель несет риски, связанные с активами пенсионного плана.

Методология учета в рамках пенсионных планов с установленными выплатами в соответствии с **МСФО** и **ОПБУ США** основана на схожих принципах, но существует разница в их применении на практике.

ссылки: **МСФО:** IAS 19, IAS 39.
ОПБУ США: APB 21, FAS 87, FAS 88.
РПБУ: ПБУ 10/99.

Вознаграждения, основанные на акциях

В основе содержащихся в данном разделе указаний лежит МСФО (IFRS) 2 «Выплаты, основанные на акциях» и FAS 123 «Выплаты, основанные на акциях», который вступил в силу для промежуточной финансовой отчетности публичных компаний, начиная с 15 июня 2005 года, и для годовой отчетности непубличных компаний, начиная с 15 декабря 2005, при этом приветствуется принятие обоих стандартов в более ранние сроки.

Признание

- МСФО** Требуется признание справедливой стоимости акций и опционов на акции, выданных сотрудникам, в периоде, в котором работники оказывают услуги компании. Если вознаграждение является безусловным, не содержит критерия результативности работы, предполагается, что вознаграждение выдается за прошлые услуги.
- ОПБУ США** Справедливая стоимость вознаграждения, основанного на долевых инструментах, признается в течение необходимого срока работы, который может быть выражен явно, неявно или может быть определен на основе условий выплат (условие, связанное со службой в компании; условие, связанное с состоянием рынка; условие, связанное с результативностью или сочетание этих условий).
- РПБУ** Правила отсутствуют. Выплата вознаграждения сотрудникам в форме акций отражается как обычная выплата заработной платы или премии, когда опционы на акции исполнены и акции предоставлены сотрудникам.

Оценка

- МСФО** Применительно к вознаграждению, основанному на акциях, которое выплачивается долевыми инструментами, компания должна оценивать получаемые товары или услуги и соответствующее увеличение капитала по справедливой стоимости полученных товаров и услуг. В случае если компания не может осуществить надежную оценку справедливой стоимости полученных товаров или услуг (например, услуг сотрудников), их справедливая стоимость и соответствующее увеличение капитала должны быть определены на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов. Применительно к вознаграждению, основанному на акциях, которое выплачивается денежными средствами, компания должна оценивать приобретенные товары или услуги и принятое обязательство по справедливой стоимости этого обязательства. Требуется также подробное раскрытие информации.
- ОПБУ США** Аналогичная концептуальная модель. Для оценки планов вознаграждения, основанных на акциях, требуется использовать метод, основанный на оценке по справедливой стоимости. Справедливая стоимость определяется на дату предоставления вознаграждения, при условии, что сотрудники выполняют требования, дающие право на получение и сохранение вознаграждения.
- Существуют различия в применении, например, определение даты выдачи вознаграждения, классификация вознаграждения на выплачиваемое долевыми инструментами и денежными средствами и распределение расходов при поэтапном вступлении в долевые права (вестинг).
- РПБУ** Правила отсутствуют.

Налог на фонд заработной платы, уплачиваемый работодателем в отношении исполнения сотрудниками опциона на акции

- МСФО** Обязательства работодателя по социальному обеспечению в связи с выплатой вознаграждений, основанных на акциях, должны признаваться в течение того же периода или периодов как и расходы по выплатам, основанным на акциях.
- ОПБУ США** Налоги на фонд заработной платы, уплачиваемые работодателем в связи с выплатой вознаграждений, основанных на акциях, должны признаваться как расходы на дату, когда необходимо оценить и уплатить налог налоговым органам (обычно дату исполнения опционов на акции или дату исполнения условий, связанных с вознаграждением в виде акций).
- РПБУ** Налоги на фонд заработной платы, уплачиваемые работодателем в отношении исполнения опционов на акции, должны учитываться в общеустановленном порядке.

Операции, оплачиваемые акциями (исключая операции с сотрудниками)

МСФО МСФО (IFRS) 2 требует определять справедливую стоимость получаемых компанией товаров или услуг и использовать ее в качестве оценки стоимости при выплатах, основанных на акциях, которые осуществляются в виде долевых инструментов. Существует опровержимое допущение о том, что справедливая стоимость товаров и услуг может быть надежно оценена. При этом в IFRIC 8 «Сфера применения МСФО (IFRS) 2» (применяется для годовых отчетных периодов, начинающихся 1 мая 2006 года или после этой даты) говорится, что в тех случаях, когда идентифицируемая справедливая стоимость полученных товаров и услуг меньше, чем справедливая стоимость долевых инструментов, применяется допущение о том, что также были получены неидентифицируемые товары и услуги. Идентифицируемые товары и услуги, приобретенные в ходе операций, оплачиваемых акциями, должны признаваться в момент получения. Неидентифицируемые товары и услуги оцениваются по справедливой стоимости на дату получения.

Если оплата осуществляется в денежной форме, то в учете отражается соответствующее обязательство. Если отсутствует обязательство оплатить получение товаров и услуг в денежной форме, то вознаграждение за товары и услуги отражается как увеличение капитала, так как оно будет выплачено путем выпуска долевых инструментов.

Если справедливая стоимость товаров и услуг превышает справедливую стоимость обязательства, погашаемого денежными средствами, то в учете отражается обязательство, а также увеличение капитала.

ОПБУ США Все операции, не относящиеся к сотрудникам, в ходе которых компания получает товары и услуги в обмен на долевые инструменты, отражаются на основе справедливой стоимости полученного вознаграждения или справедливой стоимости выпущенных долевых инструментов, в зависимости от того, справедливую стоимость какой стороны операции можно надежнее определить. В большинстве случаев указанные операции отражаются по справедливой стоимости долевого инструмента, так как прямая оценка, основанная на справедливой стоимости товаров и услуг, обычно не считается надежной. Датой оценки выплат в виде долевых инструментов считается наиболее ранняя из дат: (а) дата принятия обязательств или (б) дата выполнения принятых обязательств.

РПБУ Оплата акциями в учете отражается как обычный платеж неденежными средствами. Величина обязательства по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, определяется стоимостью товаров, подлежащих передаче организацией и устанавливается исходя из цены, по которой организация обычно определяет стоимость аналогичных товаров. При невозможности установить стоимость товаров величина обязательства определяется стоимостью товаров, полученных организацией исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные товары.

ССЫЛКИ: **МСФО:** IAS 19, IAS 37, IFRS 2.
ОПБУ США: FAS 123 R, FIN 44, EITF D-83, EITF 96-18, EITF 00-16.
РПБУ: ПБУ 10/99.

Оплачиваемое отсутствие на работе

Включает длительное отсутствие на работе, подлежащее компенсации, например, длительную нетрудоспособность, а также отпуск в связи с длительным сроком службы и длительный отпуск. Данные выплаты в основном начисляются в течение всего времени работы сотрудника. Для выплат, которые накапливаются, согласно **МСФО** и **ОПБУ США** обязательство признается по мере того как работник оказывает услуги, которые приводят к возникновению права на выплату.

Выходное пособие

МСФО Выходное пособие при сокращении штатов отражается в учете аналогично отражению резервов по реструктуризации. Обязательство отражается, если компания продемонстрировала готовность к осуществлению плана по сокращению штата сотрудников.

В случае, когда работникам сделано предложение уволиться по собственному желанию за вознаграждение, базой для оценки величины выходного пособия должно быть количество работников, которые, как ожидается, согласятся с предложением.

Выходное пособие в основном выплачивается независимо от причины увольнения работника. Выплата такого рода вознаграждений является несомненной (но может зависеть от выполнения предусмотренных условий или минимальной продолжительности службы), но момент такой выплаты остается неопределенным. Выходные пособия учитываются как вознаграждения по окончании трудовой деятельности (пенсии), т.е. расчет обязательства учитывает изменения заработной платы и дисконтирование.

ОПБУ США **ОПБУ США** устанавливают конкретные правила по вопросам выплаты вознаграждений по окончании трудовой деятельности, таким как продолжение выплаты заработной платы, выходные пособия, обучение и наставничество. В **ОПБУ США** различаются четыре вида выходных пособий с тремя различными по времени методами признания:

- 1) Специальные выходные пособия – в основном дополнительные пособия на короткий срок для конкретных работников, согласившихся с предложением уволиться по собственному желанию, признаются на дату принятия работником предложения, сумма пособия при этом поддается разумной оценке;
- 2) Выходные пособия, основанные на договоре, – пособия, предоставляемые работникам при увольнении в результате события, предусмотренного существующим планом, признаются на дату, когда существует вероятность того, что работники получат право на получение выходных пособий и сумма таких пособий может быть оценена;
- 3) Выходные пособия, выплачиваемые при обычных увольнениях в соответствии с постоянным планом по выплате выходных пособий. Затраты по вероятным и определяемым выплатам признаются по мере оказания услуг работниками, если пособие аккумулируется или начисляется по мере выполнения предусмотренных условий, или когда соответствующее обязывающее событие происходит; и
- 4) Единовременные выходные пособия – пособия работающим сотрудникам, которые вынуждено увольняются с единовременной выплатой пособия.

Единовременное выходное пособие представляет собой пособие, которое устанавливается планом по выплате выходных пособий, который применяется к конкретному событию, которое приводит к увольнению, или конкретному будущему периоду. Данные единовременные выходные пособия признаются как обязательство, когда план по выплате выходных пособий отвечает определенным критериям и был доведен до сведения работников (дата уведомления). Если работник должен оказывать услуги в будущие периоды для получения единовременных пособий, обязательство признается на пропорциональной основе в течение будущего периода оказания услуг.

В соответствии с **ОПБУ США** планы по выплате выходных пособий рассматриваются как пенсионные планы с установленными выплатами. Компания может либо рассчитывать обязательство по обеспеченным/гарантированным выплатам как актуарную дисконтированную стоимость обеспеченных/гарантированных выплат, на получение которых работник приобретает право в случае немедленного увольнения, или как актуарную дисконтированную стоимость обеспеченных/гарантированных выплат, на получение которых работник имеет право в настоящее время, исходя из предполагаемой даты увольнения или выхода на пенсию.

РПБУ Выходные пособия выплачиваются при расторжении трудового договора в связи с ликвидацией организации либо сокращением численности или штата работников организации, а также в некоторых других случаях, предусмотренных законодательством, либо трудовым договором, или коллективным договором. Выходное пособие выплачивается работнику единовременно в момент увольнения. В отдельных случаях работникам, уволенным по причине сокращения персонала, может производиться дополнительная единовременная выплата. Причитающиеся сотрудникам выходные пособия обычно не резервируются, кроме случаев массового увольнения в связи с прекращением деятельности.

ССЫЛКИ: **МСФО:** IAS 19.
ОПБУ США: FAS 43, FAS 88, FAS 112, FAS 146, EITF 88-1, EITF 06-2.
РПБУ: ПБУ 10/99, ПБУ 16/02.

АКТИВЫ

Нематериальные активы

Определение

МСФО Нематериальный актив представляет собой идентифицируемый неденежный актив, не имеющий материально-вещественной формы, контролируемый компанией. Данный актив может быть приобретен или произведен компанией.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**.

РПБУ Аналогично **МСФО**.

Признание – отдельная покупка нематериальных активов¹

МСФО Применяются общие критерии признания активов по **МСФО**. Приобретенный нематериальный актив следует отражать, когда существует вероятность того, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, будут поступать в компанию, и стоимость актива может быть надежно оценена.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**.

РПБУ Объект может быть принят к учету в качестве нематериального актива при одновременном выполнении ряда условий, применение которых на практике может привести к результатам, отличным от **МСФО**. Выполнение условий определяется юридической интерпретацией фактов и действующего законодательства. Так, в состав нематериальных активов не входят права на объекты интеллектуальной собственности, если они не являются исключительными.

¹ См. страницу 39 для учета нематериальных активов, приобретенных при объединении бизнеса.

Признание – дополнительный критерий для внутренне созданных нематериальных активов

МСФО Требуют разделить затраты, связанные с созданием нематериальных активов на стадию исследований и стадию разработки. Затраты на стадии исследований должны всегда списываться на расход. Затраты на стадии разработки могут капитализироваться, когда компания может продемонстрировать следующее:

- техническую осуществимость завершения создания нематериального актива;
- намерение завершить нематериальный актив;
- способность использовать или продать его;
- то, каким образом нематериальный актив будет создавать будущие экономические выгоды – компания может продемонстрировать наличие рынка для результатов использования нематериального актива или самого нематериального актива или, если предполагается его внутреннее использование, полезность нематериального актива;
- доступность и достаточность ресурсов, необходимых для завершения разработки; и
- способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в ходе его разработки.

Затраты на разработку, первоначально признанные как расходы, не могут быть капитализированы в последующие периоды.

ОПБУ США Затраты на исследования и разработки должны признаваться как расходы по мере понесения, таким образом, внутренне созданные нематериальные активы капитализируются довольно редко. Однако для отражения затрат на разработку компьютерного обеспечения, предназначенного для продажи, применяются отдельные правила. В этом случае капитализация и амортизация происходит, если установлена техническая осуществимость разработки программ. Капитализация расходов прекращается, когда продукт готов для распространения среди заказчиков. Аналогичные правила применяются к некоторым составляющим затрат на разработку компьютерного обеспечения, создаваемого для внутренних целей.

РПБУ В отличие от **МСФО**, все затраты на НИОКР могут быть включены в себестоимость нематериального актива. Все затраты на НИОКР первоначально капитализируются. По завершении проекта расходы на НИОКР оцениваются на предмет соответствия определенным критериям признания, аналогичным **МСФО**. При этом проект должен быть успешно завершен, документально оформлен, и доказано наличие будущих экономических выгод. Несоответствие правилам документации приведет к признанию актива в качестве прочих внеоборотных активов (а не в качестве нематериального актива).

Признание – затраты на разработку веб-сайта

- МСФО** Затраты, понесенные на стадии планирования, должны отражаться как расходы. Затраты, понесенные в связи с работами на стадиях разработки веб-сайта и создания инфраструктуры, должны капитализироваться; затраты, понесенные на стадии эксплуатации, должны отражаться как расходы по мере возникновения.
- ОПБУ США** Аналогично **МСФО**.
- РПБУ** Отсутствуют специальные правила, расходы на создание программного обеспечения учитываются аналогично иным расходам.

Оценка – приобретенные нематериальные активы

- МСФО** Себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива обычно может быть надежно оценена на дату приобретения и представляет собой справедливую стоимость уплаченного возмещения.
- ОПБУ США** Аналогично **МСФО**.
- РПБУ** Первоначальная стоимость приобретенных нематериальных активов определяется как сумма фактических расходов на приобретение, а также дополнительных расходов на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

Оценка – внутренне созданные нематериальные активы

- МСФО** Себестоимость включает все затраты, которые могут быть непосредственно отнесены на создание, производство и подготовку актива к использованию, с даты, когда нематериальный актив впервые отвечает критериям признания.
- ОПБУ США** Затраты на разработку, поддержание или восстановление нематериальных активов внутри компании, которые не могут быть идентифицированы и имеют неподдающиеся оценке сроки службы или являются неотъемлемой частью бизнеса компании, относятся на расходы по мере понесения.
- РПБУ** Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание и изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств и т.п.).
- Нематериальные активы считаются созданными внутри организации в том случае, если:
- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации-работодателю;
 - исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации-заказчику;
 - свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации.

Последующая оценка – приобретенные и внутренне созданные нематериальные активы

- МСФО** Нематериальные активы, подлежащие амортизации, отражаются в отчетности по первоначальной стоимости за минусом накопленной амортизации/обесценения или по справедливой стоимости за минусом последующих расходов по амортизации/обесценению. Нематериальные активы, не подлежащие амортизации, отражаются в балансе по первоначальной стоимости за вычетом обесценения. Последующая переоценка нематериальных активов до их справедливой стоимости должна проводиться по ценам активного рынка. Если компания использует данный учетный метод (встречается на практике чрезвычайно редко), переоценка должна проводиться регулярно и в одно и то же время.
- ОПБУ США** Первоначальное признание совпадает с **МСФО**. Переоценка не разрешается. Нематериальные активы, подлежащие амортизации, отражаются в балансе по остаточной стоимости за вычетом обесценения. Нематериальные активы, не подлежащие амортизации, отражаются по первоначальной стоимости за вычетом обесценения.
- РПБУ** Все нематериальные активы отражаются в балансе по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации. Переоценка нематериальных активов не разрешается. Обесценение не допускается.

Амортизация – приобретенные и внутренне созданные нематериальные активы

МСФО Амортизируются, если актив имеет конечный срок службы. Не подлежат амортизации, если активы имеют неопределенный срок службы, но должны тестироваться на обесценение не реже одного раза в год. Предположительный максимальный срок службы отсутствует.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**.

РПУ Амортизируются всегда. Стоимость нематериальных активов погашается путем начисления амортизации в течение срока полезного использования, но не более срока деятельности организации. Нематериальные активы, по которым невозможно определить срок полезного использования, подлежат амортизации исходя из срока в двадцать лет, но не более срока деятельности организации. В отличие от **МСФО** срок полезного использования и способ начисления амортизации, установленные компанией при принятии нематериального объекта к учету, в дальнейшем не подлежат пересмотру.

Обесценение – приобретенные и внутренне созданные нематериальные активы

МСФО **МСФО** требуют проведения проверок на предмет обесценения всякий раз, когда изменения событий или условий указывают то, что балансовая стоимость нематериальных активов становится невозмещаемой. Необходимо ежегодно тестировать нематериальные активы с неопределенными сроками полезной службы и активы, которые еще не подготовлены для использования. Активы с неопределенным сроком службы обычно тестируются на обесценение в составе единицы, генерирующей денежные средства. Сторнирование убытков от обесценения разрешается при специально оговоренных условиях.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**, за исключением того, что сторнирование убытков от обесценения запрещено. Активы с неопределенным сроком службы обычно тестируются на предмет обесценения отдельно от отчетной единицы.

РПУ Обесценение в учете не отражается.

ссылки: **МСФО:** IAS 36, IAS 38, SIC-32.
ОПБУ США: FAS 86, FAS 142, APB 17, SOP 98-1.
РПУ: ПБУ 14/2000, ПБУ 17/02.

Основные средства

Определение

МСФО Основные средства представляют собой материальные активы, которые используются компанией для производства и поставки товаров и услуг, сдачи в аренду другим компаниям и для административных целей. Использование данных активов предполагается в течение более чем одного отчетного периода.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**.

РПУ Аналогично **МСФО**.

Признание

МСФО Применяются общие критерии признания активов по **МСФО**. Основные средства отражаются, если в будущем вероятно получение от них экономических выгод и себестоимость актива может быть надежно оценена.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**.

РПУ Аналогично **МСФО**.

Первоначальная оценка

МСФО Первоначальная стоимость основных средств включает прямые затраты, связанные с доставкой активов к местонахождению и приведением их в рабочее состояние, что необходимо для того, чтобы активы функционировали в соответствии с намерениями руководства, включая затраты на их тестирование. Затраты на пусконаладочные работы и подготовку к производству не должны капитализироваться за исключением случаев, когда они являются неотъемлемой частью процесса по приведению актива в рабочее состояние. Перечисленные ниже затраты также включены в первоначальную оценку актива:

- затраты на подготовку рабочей площадки;
- затраты на доставку и перемещение грузов;
- затраты на установку и монтажные работы;
- затраты на вознаграждение сотрудникам в связи со строительством или приобретением актива;
- затраты на тестирование;
- стоимость профессиональных услуг;
- прибыли/убытки по справедливой стоимости от хеджирования денежных потоков, относящихся к приобретению основных средств в иностранной валюте; и
- первоначальная оценка затрат на демонтаж и вывоз объекта и восстановление места расположения объекта основных средств.

Компания имеет возможность включать в стоимость затраты по займам, понесенные в период приобретения, строительства и производства актива для дальнейшего использования (см. стр. 62).

Государственная помощь, полученная в связи с приобретением основных средств, может уменьшать стоимость основных средств.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**, за исключением того, что прибыли/убытки от хеджирования денежных потоков не включаются в стоимость. Соответствующие затраты по займам должны включаться в стоимость при соблюдении определенных критериев. Аналогично **МСФО**, справедливая стоимость обязательства по выбытию активов должна признаваться в периоде возникновения, если существует возможность ее обоснованной оценки. Соответствующие затраты по выбытию актива капитализируются как часть его балансовой стоимости.

РПБУ Аналогично **МСФО**, за исключением того, что прибыли/убытки от хеджирования денежных потоков не включаются в стоимость и вычет суммы государственной помощи из стоимости актива не допускается. Отсутствуют требования признания обязательства, связанного с выбытием актива, поэтому расходы по выбытию объекта основных средств не включаются в его первоначальную стоимость.

Последующие затраты

МСФО Затраты по последующей эксплуатации относятся на расходы по мере возникновения. Затраты по замещению частей актива могут капитализироваться при соблюдении общих критериев признания. Затраты на основной технический осмотр и капитальный ремонт, проводимые регулярно, капитализируются при соблюдении установленных критериев. Остаточная стоимость любого заменяемого компонента списывается на расходы в момент капитального ремонта.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**.

РПБУ Частично совпадает с **МСФО**. Затраты на содержание объекта основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии), а также на проведение текущего и капитального ремонта включаются в текущие расходы. Затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств могут увеличивать первоначальную стоимость объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств. В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования и учитываемых обособленно, замена каждой такой части учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта.

Амортизация

МСФО Амортизация должна начисляться систематически на протяжении срока полезной службы. Используемый метод амортизации должен отражать схему, по которой компания потребляет экономические выгоды, получаемые от актива. Любые изменения используемого метода начисления амортизации рассматриваются как изменение в бухгалтерской оценке, которое включается в амортизационные отчисления за текущий и будущий периоды. Способы амортизации пересматриваются периодически; остаточная стоимость активов и сроки их полезного использования пересматриваются на каждую отчетную дату.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**, в соответствии с FAS 154 изменение метода начисления амортизации рассматривается как изменение бухгалтерских оценок, на которые повлияло изменение принципа учета. Что касается периодических пересмотров способов амортизации, сроков полезного использования и остаточной стоимости, то их обоснованность должна оцениваться на каждую отчетную дату.

РПБУ Аналогично **МСФО**, амортизируемая сумма объекта должна списываться систематически на протяжении срока полезного использования. Используемый метод амортизации должен отражать схему, по которой компания потребляет экономические выгоды, получаемые от актива. Применение одного из методов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств должно производиться в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Остаточная стоимость не учитывается при начислении амортизации и не используется в бухгалтерском учете. Стоимость основных средств амортизируется полностью.

Срок полезного использования объектов не пересматривается, за исключением случаев улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации.

Последующая оценка

МСФО При оценке по исторической стоимости активы отражаются в балансе по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения. Переоценка основных средств по справедливой стоимости разрешена как альтернативный метод учета.

Переоценка должна проводиться в отношении целого класса активов.

Когда балансовая стоимость актива увеличивается в результате переоценки, это увеличение должно отражаться как особая статья капитала «прирост стоимости по переоценке», если только она не компенсирует сумму уменьшения стоимости того же актива, признанную ранее в качестве расхода. В этом случае сумма переоценки отражается в отчете о прибылях и убытках. Уценка относится в уменьшение дооценки, проводимой ранее по соответствующему активу, со списанием превышения на расходы.

Необходимы раскрытия первоначальной стоимости (полной стоимости и накопленной амортизации) активов, отражаемых по переоцененной стоимости.

ОПБУ США Основные средства должны отражаться по первоначальной стоимости за минусом накопленной амортизации и убытков от обесценения. Переоценка по справедливой стоимости не разрешается. Тестирование на предмет обесценения проводится всякий раз, когда события или изменения условий свидетельствуют, что балансовая стоимость актива не может быть возмещена.

РПБУ Организация может выбирать учетную политику в отношении оценки основных средств: первоначальную стоимость или переоценку.

Переоценка проводится не по справедливой, а по текущей (восстановительной) неамортизированной стоимости. При проведении переоценок сумма дооценки объекта основных средств зачисляется в добавочный капитал организации, а уценки – на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и не отражается в отчете о прибылях и убытках.

Обесценение не оценивается и в учете не отражается.

Частота проведения переоценок

МСФО Переоценка должна проводиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости на отчетную дату. Это требует регулярных переоценок всех объектов основных средств в соответствующем классе, когда принимается политика по переоценке. Руководство должно оценивать в конце каждого года, существенно ли отличается справедливая стоимость от балансовой стоимости.

ОПБУ США Не применяется.

РПБУ Аналогично **МСФО**.

Обесценение переоцененных основных средств

МСФО Убыток от обесценения (понижающая переоценка) может быть компенсирован за счет увеличения стоимости от переоценки в той степени, в которой он относится к одному и тому же активу; любые непокрытые убытки должны отражаться в отчете о прибылях и убытках.

ОПБУ США Неприменимо (см. выше).

РПБУ Обесценение не оценивается и не отражается. Уценка уменьшает добавочный капитал в части ранее сделанной дооценки. Чистая уценка относится на нераспределенную прибыль.

ССЫЛКИ:
МСФО: IAS 16, IAS 23, IAS 36.
ОПБУ США: FAS 34, FAS 143, FAS 144, ARB 43, APB 6, FIN 47.
РПБУ: ПБУ 6/01.

Внеоборотные активы, предназначенные для продажи

МСФО Внеоборотные активы классифицируются как активы, предназначенные для продажи, если основная часть их балансовой стоимости будет возмещаться путем продажи, а не в результате эксплуатации. Актив должен иметься в наличии для немедленной продажи в существующем виде, и вероятность его продажи должна быть высокой. Вероятность продажи считается высокой, если руководство соответствующего уровня берет на себя обязательство по выполнению плана по продаже актива, и программа по нахождению покупателя и выполнению плана инициирована. Актив должен активно предлагаться на рынке для продажи по цене, соответствующей его справедливой стоимости. Предполагается, что продажа будет завершена в течение года с даты классификации активов как предназначенных для продажи; и действия, необходимые для выполнения плана продажи, должны указывать на то, что внесение существенных изменений в план или отказ от него маловероятны. Как только актив классифицируется как предназначенный для продажи, он должен оцениваться по наименьшему из двух показателей: балансовой стоимости и справедливой стоимости за минусом затрат по продаже.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**. Для активов, предназначенных для продажи, убыток признается как превышение учетной стоимости соответствующего актива над его справедливой стоимостью за вычетом затрат на продажу. Затраты на продажу включают дополнительные расходы, напрямую связанные с осуществлением операции по продаже, которые не были бы понесены, если бы не было принято решение о продаже. Данные активы в течение периода продажи не амортизируются.

РПБУ Данная категория активов не выделяется.

ССЫЛКИ:
МСФО: IFRS 5.
ОПБУ США: FAS 144.

Аренда – аренда в финансовой отчетности арендодателей

Классификация

Концепции учета аренды в **МСФО** и **ОПБУ США** совпадают. Однако в **МСФО** большое значение имеет концепция приоритета содержания над юридической формой, в то время как в соответствии с **ОПБУ США** форма договора может иметь решающее значение.

Аренда классифицируется как финансовая, если она переносит на арендатора все существенные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на актив. Обе системы бухгалтерского учета содержат указания по определению присутствия в договоре арендных отношений. Обе системы бухгалтерского учета предусматривают признаки классификации аренды, приводимые в таблице ниже.

В **РПБУ** классификация аренды основывается на форме договора, а не сути отношений сторон. Термин «финансовая аренда» (лизинг) определен законодательством. В соответствии с законодательством по договору лизинга лизингодатель обязуется приобрести в собственность указанное лизингополучателем имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование. Имущество, переданное в лизинг, в течение всего срока действия договора лизинга является собственностью лизингодателя. Условия постановки лизингового имущества на баланс лизингодателя или лизингополучателя определяются ими в договоре.

ПОКАЗАТЕЛЬ	МСФО	ОПБУ США
Обычно является показателем финансовой аренды		
К концу срока аренды право собственности на актив переходит к арендатору.	Признак финансовой аренды.	Требуется учет финансовой аренды.
Существует возможность покупки по выгодной цене.	Признак финансовой аренды.	Требуется учет финансовой аренды.
Срок аренды составляет большую часть срока экономической службы актива.	Признак финансовой аренды.	Если срок аренды равен или превышает 75% срока экономической службы актива, требуется учет финансовой аренды.
Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей практически равна справедливой стоимости арендуемого актива.	Признак финансовой аренды.	Если дисконтированная стоимость составляет 90% от справедливой стоимости актива за минусом инвестиционного налогового кредита, получаемого арендодателем, требуется учет финансовой аренды.
Арендванные активы носят специфический характер: только арендатор может воспользоваться ими без существенных модификаций.	Признак финансовой аренды.	Не оговорено.
Может указывать на финансовую аренду		
При аннулировании аренды убытки арендодателя ложатся на арендатора.	Признак финансовой аренды.	Не оговорено.
Прибыли или убытки от колебаний справедливой стоимости относятся на арендатора.	Признак финансовой аренды.	Не оговорено.
Арендатор имеет возможность продолжить аренду на второй период с арендной платой ниже рыночного уровня.	Признак финансовой аренды.	Не оговорено.

Признание инвестиции в аренду

МСФО и **ОПБУ США** требуют отражения суммы, которая причитается от арендатора при финансовой аренде, по статьям дебиторской задолженности в размере чистой инвестиции в аренду. В любой момент данная сумма будет представлять собой общую сумму минимальных будущих арендных платежей и негарантированной остаточной стоимости за минусом общего дохода, относящегося к будущим периодам. В соответствии с **МСФО** в минимальные арендные платежи арендодателю включаются гарантии арендатора или сторон, связанных с арендатором, или гарантии несвязанных третьих сторон. В соответствии с **ОПБУ США** гарантии остаточной стоимости третьими сторонами, которые предоставляют гарантии остаточной стоимости по методу портфельной оценки, исключаются. Ставка процента, подразумеваемая в договоре об аренде и в **МСФО**, и в **ОПБУ США** используется при дисконтировании стоимости минимальных арендных платежей.

Общий доход распределяется между основной суммой платежей и финансовым доходом с тем, чтобы обеспечить постоянную норму доходности. Первоначальные прямые затраты должны амортизироваться в течение срока аренды. **МСФО** и **ОПБУ США** требуют применения метода чистых инвестиций для распределения общего дохода, который исключает эффект денежных потоков от налогообложения и финансирования арендных операций. В соответствии с **ОПБУ США** исключение относится к аренде с финансированием за счет кредитов, при которой налоговые суммы включаются.

Условия постановки лизингового имущества на баланс лизингодателя или лизингополучателя определяются ими в договоре. В соответствии с **РПБУ** лизингодатель учитывает имущество, переданное по договору финансовой аренды, либо в качестве доходных вложений в материальные ценности (статья долгосрочных активов) (если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя), либо в качестве дебиторской задолженности и доходов будущих периодов (если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя). Дисконтирование задолженности не производится. Доход не разделяется на финансовый доход и возмещение основной суммы долга.

Операционная аренда

В соответствии со всеми системами бухгалтерского учета активы, арендованные в рамках операционной аренды, должны отражаться арендодателем в составе основных средств и амортизироваться в течение срока полезной службы. Доход от сдачи в аренду обычно отражается по прямолинейному методу в течение срока аренды.

Льготы

В соответствии с **МСФО** и **ОПБУ США** арендодатель должен признавать совокупную стоимость предоставленных льгот как уменьшение дохода от сдачи в аренду в течение срока аренды по прямолинейному методу.

В **РПБУ** аналогичные правила не установлены.

ССЫЛКИ: **МСФО:** IAS 17, IFRIC 4.
ОПБУ США: FAS 13, FAS 66, FAS 98, FTB 88-1, EITF 01-08.
РПБУ: Приказ МФ РФ №15.

Обесценение активов

Признание

МСФО Компания должна оценивать на каждую отчетную дату наличие любых признаков, указывающих на возможное обесценение актива. В случае выявления любого такого признака активы должны быть протестированы на предмет обесценения. Убыток от обесценения должен отражаться в отчете о прибылях и убытках, если балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость. Активы, которые классифицируются как предназначенные для продажи, оцениваются по наименьшему из двух показателей: балансовой стоимости и справедливой стоимости за минусом затрат на продажу.

ОПБУ США Долгосрочные активы должны тестироваться на возможность возмещения их стоимости, когда события или обстоятельства указывают на то, что балансовая стоимость может не подлежать возмещению. Для проведения такой оценки существует ряд признаков, указывающих на обесценение. В отношении активов, предназначенных для использования, обесценение оценивается на основе недисконтированных потоков денежных средств. Любое обесценение оценивается путем сравнения балансовой стоимости активов с их справедливой стоимостью. При отсутствии признаков обесценения, выявляемых путем применения недисконтированных потоков денежных средств, дальнейшие действия не требуются, однако срок полезной службы такого актива должен быть пересмотрен. Активы, классифицируемые как удерживаемые для выбытия, должны оцениваться по наименьшему из двух показателей: балансовой или справедливой стоимости за минусом расходов по их продаже.

РПБУ Правила учета обесценения установлены только в отношении финансовых вложений, материально-производственных запасов и дебиторской задолженности. Эти статьи подлежат обесценению до возмещаемой суммы посредством создания резервов.

Оценка

МСФО Убыток от обесценения представляет собой разницу между балансовой стоимостью и возмещаемой величиной актива. Возмещаемая величина актива – это большее из двух значений: справедливой стоимости актива за минусом затрат по продаже и его ценности использования. Ценность использования представляет собой дисконтированную стоимость будущих потоков денежных средств от соответствующего актива с использованием рыночной ставки финансирования до налогообложения, которая отражает текущую оценку стоимости денежной единицы во времени и риски, специфические для соответствующего актива.

ОПБУ США Убыток от обесценения оценивается как превышение балансовой стоимости над справедливой стоимостью актива, при этом справедливая стоимость представляет собой либо рыночную стоимость (если существует активный рынок таких активов), либо стоимость, рассчитанную с использованием лучших имеющихся данных, включая цену на подобные активы, либо сумму дисконтированных будущих потоков денежных средств, либо рассчитывается с использованием прочих методов оценки, используя рыночные допущения.

РПБУ Правила оценки обесценения установлены только в отношении финансовых вложений, материально-производственных запасов и дебиторской задолженности. Эти статьи подлежат обесценению до возмещаемой суммы посредством создания резервов.

Восстановление убытка от обесценения

- МСФО** Требуют восстановления убытка от обесценения при изменениях экономических условий или предполагаемого использования актива.
- ОПБУ США** Невозможно восстановление убытка от обесценения для активов, предназначенных для использования, так как убыток от обесценения приводит к появлению в учете новой первоначальной стоимости актива. Последующие переоценки балансовой стоимости актива, предназначенного для продажи, должны отражаться в отчетности как корректировки к его балансовой стоимости, но ограничиваются балансовой статьей актива на дату принятия решения о продаже актива.
- РПБУ** Правила учета обесценения установлены только в отношении финансовых вложений, материально-производственных запасов и дебиторской задолженности. Эти статьи подлежат обесценению до возмещаемой суммы посредством создания резервов.
- ССЫЛКИ:** МСФО: IAS 16, IAS 36.
ОПБУ США: FAS 143, 144.
РПБУ: ПБУ 5/01, ПБУ 19/02.

Капитализация затрат по займам

Признание

- МСФО** Компания может в соответствии с учетной политикой капитализировать затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству активов, отвечающих требованиям по капитализации затрат по займам, или относить их на расходы. Учетная политика должна применяться последовательно ко всем подобным активам. Актив отвечает требованиям по капитализации затрат по займам, если этот актив требует значительного времени для подготовки к предполагаемому использованию или для продажи (т.н. инвестиционный актив по **РПБУ**).
- ОПБУ США** **ОПБУ США** требуют капитализировать затраты по займам, включая амортизацию дисконта, и затраты на эмиссию, если это применимо. Инвестиционный актив определяется аналогично **МСФО**, за исключением случаев, когда инвестиции, отражаемые по методу долевого участия, отвечают критериям инвестиционного актива в течении периода, в котором объект инвестиций находится в процессе подготовки к ведению запланированных основных операций. При этом деятельность объекта инвестиций подразумевает использование заемных средств для приобретения инвестиционных активов для проведения основной деятельности объектом инвестиций.
- РПБУ** Включение в стоимость объекта инвестиционного актива процентов по займам и кредитам, привлеченным для его приобретения, сооружения или изготовления, является обязательным, за исключением инвестиционных активов, по которым амортизация не начисляется.

Оценка

- МСФО** Капитализируемые проценты представляют собой либо фактические затраты, понесенные по определенным заемным средствам, либо их средневзвешенную величину по всем заемным средствам предприятия, не погашенным в течение периода. Процент может включать курсовые разницы, но только при выполнении соответствующих жестко установленных условий. Из величины капитализируемых процентов вычитаются доходы по процентам, полученным по временно размещенным заемным средствам. Капитализация процента прекращается с момента готовности актива для использования по назначению или продажи. Величина затрат по займам, капитализированных в отчетном периоде, не может превышать величину затрат по займам, понесенных в том же периоде.
- ОПБУ США** Аналогично **МСФО**, за исключением того, что курсовые разницы и доходы по процентам на временно размещенные заемные средства, привлеченные для приобретения актива, не уменьшают сумму процентов, подлежащих капитализации, за исключением ряда правительственных и частных предприятий, которые финансируют инвестиционные активы с помощью заемных средств, не подлежащих налогообложению. В этих случаях затраты по капитализируемым процентам подлежат уменьшению на соответствующую сумму процентного дохода.

РПБУ Аналогично **МСФО**. Но курсовые и суммовые разницы, связанные с причитающимися к оплате процентами по займам и кредитам, полученным и выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах, являются затратами, связанными с получением и использованием займов и кредитов, и не подлежат капитализации.

ССЫЛКИ: **МСФО:** IAS 23.
ОПБУ США: FAS 34, FAS 62.
РПБУ: ПБУ 15/01.

Инвестиционная собственность

Определение

МСФО Инвестиционная собственность (земля и здания), предназначенная для получения рентного дохода и/или увеличения стоимости капитала, инвестированного в инвестиционную собственность. Определение не включает собственность, используемую самой компанией, и собственность, предназначенную для продажи.

ОПБУ США Определение отсутствует.

РПБУ Понятия, эквивалентного понятию «инвестиционная собственность», не существует. В **РПБУ** выделяется отдельный показатель «Доходные вложения в материальные ценности», которые включают вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие материальные ценности, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование: аренду, прокат) с целью получения дохода.

Первоначальная оценка

МСФО Приобретенная и построенная компанией инвестиционная собственность отражается в учете в оценке по стоимости приобретения. Стоимость приобретенной инвестиционной собственности включает цену покупки и любые прямые затраты, такие как вознаграждение за профессиональные юридические услуги, налоги на передачу собственности и прочие затраты по операции. Объекты собственности, сооруженные компанией, должны отражаться в учете как основные средства до момента завершения строительства, когда данные объекты переходят в категорию инвестиционной собственности. Арендная собственность по финансовой или операционной аренде, также может классифицироваться как инвестиционная.

ОПБУ США Модель учета по фактической стоимости применяется большинством компаний, занимающихся операциями с недвижимостью, и операционным компаниям. Инвесторы, такие как многие инвестиционные компании; страховые компании; компании, организованные банками, управляющие недвижимостью по доверенности; и планы вознаграждения работников, которые осуществляют инвестиции в недвижимость; учитывают их по справедливой стоимости.

РПБУ Учет ведется по правилам, установленным для основных средств.

Последующая оценка

МСФО Компания может использовать метод оценки по справедливой стоимости и по остаточной стоимости для всех видов инвестиционной собственности. При применении справедливой стоимости прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости отражается в отчете о прибылях и убытках, и балансовая стоимость не амортизируется.

ОПБУ США Оценка по остаточной стоимости используется большинством компаний, занимающихся операциями с недвижимостью, и операционными компаниями. Компании-инвесторы оценивают свои инвестиции по справедливой стоимости.

РПБУ Оценивается по правилам, установленным для основных средств.

Перевод в/из категории «инвестиционная собственность»

МСФО В отношении изменений в использовании инвестиционной собственности существует подробное руководство по последующей ее классификации. Инвестиционная собственность, предназначенная для продажи, переводится в категорию «материально-производственные запасы»; инвестиционная собственность, используемая самой компанией – в категорию «основные средства».

ОПБУ США Не применяется.

РПБУ Не применяется.

Периодичность и правила проведения переоценок

- МСФО** Справедливая стоимость инвестиционной собственности должна отражать рыночные условия и обстоятельства на балансовую дату. Стандарт не требует привлечения независимого и квалифицированного оценщика, но это поощряет. Переоценки должны проводиться достаточно регулярно, с тем чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости.
- ОПБУ США** Специальные правила применяются для определения справедливой стоимости инвестиционных компаний.
- РПБУ** Аналогично правилам, установленным для основных средств.
- ссылки:** **МСФО:** IAS 40.
ОПБУ США: ARB 43, APB 6.
РПБУ: ПБУ 6/01.

Материально-производственные запасы

Определение

Все системы бухгалтерского учета определяют материально-производственные запасы как активы, предназначенные для продажи в ходе обычной финансово-хозяйственной деятельности или для использования в процессе производства или при предоставлении услуг.

Оценка

- МСФО** Материально-производственные запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой продажной цене (выручка от реализации за вычетом всех затрат, связанных с доведением запасов до готовой продукции). Восстановление ранее сниженной стоимости производится (до достижения стоимости первоначальной величины) в случае последующего увеличения стоимости ранее списанных запасов. Запасы производителей и дилеров сельскохозяйственной продукции, продукции лесного хозяйства, полезных ископаемых и минеральной продукции учитываются по чистой продажной цене, даже в случае, если она выше себестоимости.
- ОПБУ США** В основном аналогично **МСФО**: для оценки запасов используется наименьший из двух показателей: себестоимость и рыночная цена. Рыночная цена определяется как текущая восстановительная стоимость, в отношении которой существует верхнее ограничение в размере чистой цены реализации (т.е. оценочная продажная цена при обычной финансово-хозяйственной деятельности за вычетом возможных затрат на доведение до состояния готовой продукции и возможных затрат на реализацию) и нижний предел в размере чистой цены реализации за вычетом нормы прибыли. Восстановление списанной стоимости запрещено, поскольку списание приводит к созданию новой «первоначальной стоимости». Аналогичные правила применяются для сельскохозяйственных, лесохозяйственных продуктов и минерального сырья. Учет запасов по рыночной стоимости разрешен для обработанных слитков драгоценных металлов.
- РПБУ** Материально-производственные запасы оцениваются по первоначальной стоимости. Материально-производственные запасы, на которые в течение отчетного года снизилась рыночная цена, или они морально устарели, полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости. Снижение стоимости материально-производственных запасов отражается в бухгалтерском учете путем начисления резерва. Расчет текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов производится организацией на основе доступной информации. Если текущая рыночная стоимость материально-производственных запасов, под снижение стоимости которых был создан резерв, увеличивается, то соответствующая часть резерва восстанавливается в отчете о прибылях и убытках. В отличие от **МСФО**, по **РПБУ** при отражении материально-производственных запасов по текущей рыночной стоимости расходы на продажу не вычитаются.

Формула расчета себестоимости

Метод	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
ЛИФО	запрещено	разрешено	разрешено
ФИФО	разрешено	разрешено	разрешено
Средневзвешенная стоимость	разрешено	разрешено	разрешено

Последовательное применение формулы расчета себестоимости для аналогичных материально-производственных запасов

МСФО	Должна использоваться одна формула расчета себестоимости для всех запасов, сходных по характеру и использованию.
ОПБУ США	Аналогично МСФО .
РПБУ	По каждой группе (виду) материально-производственных запасов применяется один способ оценки.
ссылки:	МСФО: IAS 2. ОПБУ США: ARB 43, FAS 151. РПБУ: ПБУ 5/01.

Биологические активы

МСФО	Биологические активы оцениваются при первоначальном признании на балансовую дату по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов по продаже. Все изменения справедливой стоимости отражаются в отчете о прибылях и убытках в периоде их возникновения.
ОПБУ США	Не предусмотрено, в основном используется оценка по первоначальной стоимости.
РПБУ	Оцениваются по первоначальной стоимости.
ссылки:	МСФО: IAS 41. РПБУ: ПБУ 5/01.

Финансовые активы

МСФО содержат критерии признания и оценки всех финансовых активов, в которые по определению входят и производные финансовые инструменты. Предусматриваемые **МСФО** правила в основном соответствует **ОПБУ США**.

РПБУ не использует категорию финансовых инструментов, регулированию подлежат только финансовые вложения.

Определение

МСФО и **ОПБУ США** одинаково определяют финансовый актив как актив, являющийся:

- денежными средствами;
- правом требования по договору денежных средств или другого финансового актива от другой компании или вытекающим из договора правом на обмен финансовых инструментов с другой компанией на потенциально выгодных условиях;
- долевым инструментом другой компании.

Финансовые активы включают и производные финансовые инструменты. В соответствии с **МСФО** эти инструменты включают различные договоры, которые будут или могут погашаться собственными долевыми инструментами компании.

В соответствии с **РПБУ** к финансовым вложениям организации относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя); вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ); предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр. В составе финансовых вложений учитываются также вклады организации-товарища по договору простого товарищества.

Признание и первоначальная оценка

МСФО и **ОПБУ США** требуют, чтобы компания отражала финансовый актив тогда и только тогда, когда она становится стороной договора в отношении финансового инструмента. Финансовый актив первоначально оценивается по справедливой стоимости, которая, как правило, равна сумме выплаченного за финансовый актив вознаграждения. Прямые затраты по сделке также включаются, если финансовый актив не признается по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в отчете о прибылях и убытках.

В соответствии с **РПБУ** для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- наличие надлежащим образом оформленных документов, подтверждающих существование у организации права на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением возмещаемых налогов. Финансовые вложения, по которым можно определить рыночную стоимость, подлежат переоценке по этой стоимости с отнесением суммы переоценки на прибыли и убытки.

КЛАССИФИКАЦИЯ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Финансовые активы, переоцениваемые по справедливой стоимости с отнесением изменений на счет прибылей и убытков			
<p>Две подкатегории: финансовые активы, предназначенные для торговли (см. ниже), и финансовые активы, которые включены в эту категорию, при первоначальном признании в соответствии с правом выбора. Любой финансовый актив во время первоначальной оценки может быть классифицирован как актив, переоцениваемый по справедливой стоимости с отнесением изменений на счет прибылей и убытков, при выполнении определенных условий*.</p>	<p>Решение классифицировать актив как переоцениваемый по справедливой стоимости с отнесением изменений на счет прибылей и убытков окончательное и не может быть впоследствии изменено, при условии, что это обеспечит предоставление более достоверной информации в связи с тем, что:</p> <ul style="list-style-type: none"> • это устраняет или существенно уменьшает непоследовательность в оценке и признании; • группы финансовых активов, финансовых обязательств или включающие и финансовые активы, и обязательства управляются, и их результаты оцениваются на основе справедливой стоимости; • договор включает один или более одного встроенных производных финансовых инструментов. 	<p>Оценка по справедливой стоимости, с отражением изменений в отчете о прибылях и убытках, предусмотрена только для гибридных финансовых инструментов, содержащих встроенные производные финансовые инструменты, которые в противном случае должны быть отделены.</p>	<p>Данные категории не выделяются. Переоценка, относимая на прибыли и убытки, отражается только по финансовым вложениям, текущую рыночную стоимость которых можно определить. Остальные финансовые вложения оцениваются в балансе по первоначальной стоимости за вычетом резерва на обесценение.</p>
Финансовые активы, предназначенные для торговли			
<p>Долговые и долевыми ценные бумаги, предназначенные для торговли в краткосрочной перспективе. Включают некалассифицируемые производные финансовые инструменты хеджирования.</p>	<p>Должно существовать намерение владеть финансовым инструментом в течение относительно короткого периода времени или он должен быть частью портфеля, предназначенного к получению прибыли в краткосрочной перспективе. Правила применяются ко всем финансовым активам. Последующая оценка по справедливой стоимости отражается в отчете о прибылях и убытках.</p>	<p>Аналогично МСФО. Частые покупки и продажи обычно служат признаком инструмента, предназначенного для продажи. Правила применяются к долевым ценным бумагам, справедливую стоимость которых можно без труда определить, и ко всем долговым ценным бумагам.</p>	<p>Классифицируются как краткосрочные финансовые вложения. Учитываются по первоначальной стоимости, с учетом обесценения. Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, подлежат переоценке.</p>

* Ограниченная возможность оценки по справедливой стоимости в соответствии с МСФО применяется в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся с 1 января 2006 года и позднее. До этой даты компании могли классифицировать любой финансовый актив или любое финансовое обязательство как отражаемые по справедливой стоимости на счетах прибылей и убытков.

КЛАССИФИКАЦИЯ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Инвестиции, удерживаемые до погашения			
<p>Финансовые активы, в отношении которых существует твердое намерение и возможность владеть ими до наступления срока погашения. Включают активы с фиксированными и определяемыми платежами и сроком погашения. Не включают долевыми ценные бумаги, так как срок их использования является неопределенным.</p>	<p>У компании должно быть «твердое намерение и возможность» владеть финансовым активом до срока его погашения, а не просто текущее намерение. Если компания продала активы, классифицированные как удерживаемые до погашения, на более чем несущественную сумму (за исключением определенных случаев), то ей запрещается использовать категорию «активы, удерживаемые до погашения», в течение двух полных отчетных лет (так называемые штрафные правила). Компания также должна переклассифицировать все активы, удерживаемые до погашения, в активы, имеющиеся в наличии для продажи. Оцениваются по амортизируемой стоимости по методу эффективной ставки дохода.</p>	<p>Аналогично МСФО, однако ОПБУ США ничего не говорят о том, когда прекращается применение штрафных санкций к активам. КЦББ считает, что для котирующихся компаний период применения штрафных санкций в связи с продажей или передачей ценных бумаг, удерживаемых до погашения, должен составлять два года.</p>	<p>Классифицируются как долгосрочные финансовые вложения. Учитываются по первоначальной стоимости, с учетом обесценения. Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, подлежат переоценке. Финансовые вложения в долговые ценные бумаги амортизируются с пропорциональным списанием дисконта или премии в течение срока, оставшегося до погашения.</p>
Займы и дебиторская задолженность			
<p>Финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами, которые не котируются на активных рынках. Могут включать займы и приобретенную дебиторскую задолженность, если их цель аналогична обычным займам и дебиторской задолженности, но не доли в объединениях (пулах) активов (например, взаимных фондах).</p>	<p>Оцениваются по амортизируемой стоимости.</p>	<p>Не выделяет категории займов и дебиторской задолженности. Концентрируется на определении ценной бумаги. Могут применяться специальные отраслевые правила.</p>	<p>Классифицируются в зависимости от срока погашения как краткосрочные или долгосрочные. Амортизация не начисляется. Дисконты и премии списываются на финансовые результаты одновременно с оприходованием финансовых вложений. Учитываются по первоначальной стоимости приобретения или по фактически осуществленным вложениям, с учетом обесценения.</p>
Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи			
<p>Включает долговые и долевыми ценные бумаги, отнесенные к категории имеющихся в наличии для продажи, за исключением тех долевыми бумаг, которые классифицируются как предназначенные для торговли, а также тех финансовых активов, которые не относятся ни к одной из указанных выше категорий.</p>	<p>Оцениваются по справедливой стоимости. Изменения в справедливой стоимости, за вычетом налогового эффекта, отражаются на счетах капитала (то есть в отчете об изменениях капитала или в отчете о признанных прибылях и убытках) до момента продажи, обесценения или погашения актива, когда они относятся на счет прибылей и убытков. Курсовые прибыли и убытки по долговым ценным бумагам отражаются в отчете о прибылях и убытках.</p>	<p>Включают аналогично МСФО долговые/долевыми ценные бумаги, которые не попали ни в одну из вышеперечисленных категорий, но не включают некотируемые долевыми ценные бумаги, которые обычно учитываются по первоначальной стоимости. Применяются исключения в определенных отраслях. Изменения стоимости отражаются в составе прочего совокупного дохода. Курсовые прибыли и убытки по долговым ценным бумагам отражаются по счетам капитала.</p>	<p>Классифицируются в зависимости от срока обращения (погашения) как краткосрочные или долгосрочные. Учитываются по первоначальной стоимости, с учетом обесценения.</p>

Переклассификация активов между категориями

МСФО Переклассификация между категориями в соответствии с **МСФО** относительно редка и запрещена для включения или исключения из категории финансовых активов, переоцениваемых по справедливой стоимости с отнесением изменений в оценке на счет прибылей и убытков.

Переклассификация активов из категории удерживаемых до погашения в результате изменения намерения или отсутствия возможности удерживать до погашения рассматривается как продажа и, за исключением редких случаев, приводит к тому, что штрафные правила применяются ко всей категории активов. Наиболее распространенной причиной переклассификации из данной категории, следовательно, является ситуация, когда штрафные правила применяются ко всей категории и активы должны быть переведены в категорию имеющихся в наличии для продажи на два года. При этом активы подлежат переоценке по справедливой стоимости с отражением изменений на счетах капитала.

Инструмент может быть переклассифицирован в категорию финансовых активов, удерживаемых до погашения, если в отношении портфеля финансовых активов, изначально классифицированного как удерживаемого до погашения, истекли штрафные правила. В таком случае балансовая стоимость актива на дату переклассификации становится стоимостью для целей оценки по амортизированной стоимости. Для финансовых инструментов, у которых нет определенной даты погашения, любые уже признанные на счетах капитала прибыли и убытки остаются на счетах капитала до тех пор, пока актив не обесценится или не будет списан. Прибыли и убытки по финансовым инструментам с определенной датой погашения амортизируются через отчет о прибылях и убытках в течение периода до срока погашения, используя метод эффективной нормы прибыли.

ОПБУ США В соответствии с **ОПБУ США** к переклассификации финансовых активов между категориями применяются следующие правила:

- Инвестиции, удерживаемые до погашения: финансовый актив переклассифицируется из категории удерживаемых до погашения, когда происходит изменение намерения или возможности владеть активом до срока погашения или есть свидетельства о прибыли, полученной в короткий срок в отношении этих финансовых активов. Если происходит переклассификация в категорию предназначенных для торговли, актив должен быть переоценен по справедливой стоимости с отнесением изменений на счет прибылей и убытков. Когда происходит переклассификация актива из удерживаемого до погашения в имеющийся в наличии для продажи, актив должен быть переоценен по справедливой стоимости с отнесением изменений на счета капитала. Такая переклассификация может привести к применению штрафных санкций, аналогично **МСФО**. Если компания переводит активы в категорию удерживаемых до погашения, справедливая стоимость активов на дату переклассификации становится их амортизируемой стоимостью. Любая предыдущая прибыль или убыток, признанные на счетах капитала, должна амортизироваться в течение оставшегося срока службы инструмента, удерживаемого до погашения. Разница между новой амортизируемой стоимостью и суммой к выплате на дату погашения должна отражаться как корректировка дохода.
- Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи: перегруппировки из (или в) имеющихся в наличии для продажи (или из) предназначенные для торговли должны быть редкими.

РПБУ В бухгалтерской отчетности финансовые вложения должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) после отчетной даты на краткосрочные и долгосрочные. На практике при классификации финансовых вложений учитывается не только срок их обращения и погашения, но и предполагаемый срок их использования (владения). При изменении оценки руководством в отношении предполагаемого срока использования (владения) финансовых вложений возможна переклассификация из долгосрочных в краткосрочные.

Обесценение

МСФО и **ОПБУ США** предусматривают аналогичные требования к обесценению финансовых активов.

МСФО Компания должна проводить тестирование на предмет обесценения, когда появляются следующие признаки обесценения: снижение кредитоспособности контрагента; фактическое нарушение договора; высокая вероятность банкротства; исчезновение активного рынка для актива, а для инвестиций в долевые инструменты – существенное или продолжительное снижение справедливой стоимости этого инструмента ниже его себестоимости. Снижение справедливой стоимости финансового актива ниже фактической стоимости в результате увеличения безрисковой процентной ставки не обязательно свидетельствует об обесценении. Обесценение ценных бумаг не приводит к переходу на новую базу для оценки.

ОПБУ США Требуется списывать финансовые активы, когда компания считает, что снижение справедливой стоимости не является временным. Показателями обесценения являются: финансовое здоровье контрагента; намерение инвестора владеть ценной бумагой в течение периода времени достаточного для возмещения ее стоимости, продолжительность и величина снижения рыночной стоимости ниже себестоимости, а также перспективы прогнозируемого возмещения рыночной стоимости. После обесценения ценной бумаги необходимо установить новую базу для оценки.

РПБУ Компаниями производится проверка на предмет обесценения при наличии одновременного выполнения следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше той величины экономических выгод, которые компания рассчитывает получить;
- в течение отчетного года величина таких выгод существенно изменялась исключительно в сторону ее уменьшения;
- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение экономических выгод от данных финансовых вложений.

На величину обесценения в бухгалтерской отчетности создается резерв.

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право производить указанную проверку на даты промежуточной бухгалтерской отчетности. Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется повышение стоимости экономических выгод, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений восстанавливается.

В соответствии с **МСФО** и **ОПБУ США** для финансовых активов, учитываемых по амортизируемой стоимости, убыток от обесценения обычно определяется как разница между балансовой стоимостью актива и оценочной стоимостью возмещения (приведенной стоимостью ожидаемых будущих потоков денежных средств, дисконтированных по первоначальной эффективной ставке процента для данного инструмента). Для финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости, стоимость возмещения, как правило, основывается на котированных рыночных ценах или, при отсутствии таковых, на приведенной стоимости ожидаемых будущих потоков денежных средств, дисконтированных по текущей рыночной ставке. Если убыток был отражен на счетах капитала, то при обесценении он должен быть отнесен на счет прибылей и убытков.

В соответствии с **ОПБУ США** запрещено сторнировать убыток по обесценению долевых и долговых ценных бумаг, имеющихся в наличии для продажи. В соответствии с **МСФО** изменения стоимости долговых ценных бумаг, имеющихся в наличии для продажи, в результате восстановления предыдущего обесценения должны отражаться на счете прибылей и убытков. **МСФО** аналогично **ОПБУ США** запрещают восстановление обесценения по долевым ценным бумагам, имеющимся в наличии для продажи.

Списание

МСФО Финансовые активы (или их части) списываются, если:

- истекают права на денежные потоки, связанные с активами;
- права на денежные потоки, связанные с активами, и практически все риски и вознаграждения, связанные с правом владения, переданы;
- принято обязательство по передаче денежных потоков, связанных с активами, переданы практически все риски и вознаграждения, и соблюдены следующие условия:
 - отсутствует обязательство по выплате денежных средств, если не получена эквивалентная сумма денежных средств от переданных активов,
 - соблюдается запрет на продажу активов или передачу их в залог, кроме как в виде обеспечения обязательства по переводу денежных средств перед конечными получателями,
 - соблюдается обязательство осуществлять перевод денежных средств без существенных задержек; или
- не переданы и не сохранены практически все риски и вознаграждения, но контроль над активами передан.

Компания консолидирует все дочерние компании, включая предприятия специального назначения, до проведения тестирования консолидированной компании на соответствие критериям списания.

Компания списывает активы, если она переводит практически все риски и вознаграждения, связанные с владением ими (например, при безусловной продаже финансовых активов). Компания продолжает отражать активы у себя в учете (операция отражается как обеспеченный заем), если она оставляет за собой практически все риски и вознаграждения, связанные с владением активами. Если компания не передает, но и не сохраняет за собой практически все риски и вознаграждения, связанные с владением активами, компании необходимо определить, сохранила ли она контроль над ними. Контроль основан на практической способности компании продать актив. Активы списываются, если компания потеряла контроль над ними. Если компания сохранила контроль, она продолжает отражать активы в той степени, которая бы отражала ее участие в них.

При списании активов разница между полученной суммой и балансовой стоимостью актива отражается в отчете о прибылях и убытках. Любое изменение справедливой стоимости актива, ранее учтенное на счетах капитала, относится на счет прибылей и убытков. Новые активы или обязательства, возникающие в результате операции, отражаются по справедливой стоимости.

ОПБУ США Модель списания отличается от **МСФО** и сводится к трем ключевым принципам:

- юридическая изоляция переданного актива от лица, передающего данный актив (активы должны быть изолированы от лица, передающего их, и должны находиться вне досягаемости данного лица или его кредиторов даже в случае банкротства или прочей принудительной ликвидации);
- возможность залога или продажи активов приобретателем – приобретатель должен иметь возможность заложить или обменять переданный ему актив без каких-либо ограничений; и
- отсутствие у лица, передающего активы, права или обязательства выкупа (лицо, передающее активы, не имеет права сохранять за собой эффективный контроль над активами благодаря наличию у него права или обязательства выкупа или возвращения активов, а также права выкупа или возвращения активов, не являющихся «доступными», за исключением опциона колл, предусматривающего «очистку»).

РПБУ

Финансовые вложения списываются на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету. Для списания финансовых вложений необходимо:

- наличие надлежащим образом оформленных документов, подтверждающих передачу права организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- передача финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- утрата способности приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

Списание финансовых вложений имеет место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и пр.

ССЫЛКИ:

МСФО: IAS 39, SIC-12.
ОПБУ США: FAS 115, FAS 133, FAS 140, FAS 155.
РПБУ: ПБУ 19/02.

Обязательства

Резервы

МСФО включают специальный стандарт, посвященный учету различных резервов. В **ОПБУ США** существует несколько стандартов, в которых рассматривается учет конкретных резервов – например, по обязательствам на охрану окружающей среды и затратам на реструктуризацию. Обе системы учета запрещают создание резервов будущих расходов, включая резервов, связанных с требованиями законодательства, которые еще не вступили в силу.

В **РПБУ** также существует несколько различных нормативных актов, в которых рассматривается учет резервов. Резервирование допускается в случаях, предусмотренных законодательством или нормативными актами по бухгалтерскому учету. В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода организация может создавать резервы на предстоящую оплату отпусков работникам; выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; выплату вознаграждений по итогам работы за год; ремонт основных средств; производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий; предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката; гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание; покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством или нормативными правовыми актами. Кроме того, создаются резервы под условные убытки и убытки в связи с прекращением деятельности.

Признание

МСФО Создание резерва требуется только в тех случаях, когда:

- компания имеет текущее обязательство по передаче экономических выгод в результате прошлого события;
- существует вероятность, что такая передача потребует для погашения обязательства;
- может быть сделана надежная оценка суммы такого обязательства.

Текущее обязательство возникает из обязывающего события и может принимать форму юридического обязательства или обязательства, вытекающего из сложившейся практики. Обязывающее событие не оставляет компании какой-либо реальной альтернативы погашению обязательства, созданного этим событием. Если компания может избежать расходов в будущем в результате каких-либо действий, у нее отсутствует текущее обязательство и резерв не начисляется.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**.

РПБУ Организация создает резервы в связи с существующими на отчетную дату обязательствами организации, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность, при одновременном наличии следующих условий:

- существует очень высокая или высокая вероятность того, что будущие события приведут к уменьшению экономических выгод организации. Очень высокая или высокая вероятность обычно свидетельствует о том, что у организации отсутствует возможность отказаться от исполнения обязательства либо исходя из требований договора или действующего законодательства, либо в результате сложившейся практики деятельности организации (например, практики выплаты дополнительных выходных пособий уволенным работникам);
- величина обязательства, порождаемого условным фактом, может быть достаточно обоснованно оценена.

Оценка

МСФО Сумма начисленного резерва должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения текущего обязательства на отчетную дату. Ожидаемые потоки денежных средств дисконтируют, используя доналоговую ставку дисконта, которая отражает текущие рыночные оценки стоимости денег во времени и риски, характерные для обязательства, если их влияние существенно. Если представлен диапазон возможных оценок и каждая величина представленного диапазона настолько же вероятна, как и другие, тогда для оценки обязательства используется «средняя величина» используемого диапазона.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**. Однако при диапазоне возможных оценок, в котором каждая величина настолько же вероятна, как и другие, обязательство должно оцениваться по «минимальной» величине (а не по средней величине). Резерв должен дисконтироваться, только когда установлены временные рамки денежных потоков (различия могут возникнуть при выборе ставки дисконта, особенно в области обязательств по выбытию основных средств).

- РПУ** Дисконтирование резерва не производится. При оценке величины резерва под условные обязательства организация должна исходить из особенностей способа оценки: путем выбора из некоторого набора значений, путем выбора из интервала значений либо путем выбора из определенного набора интервалов значений.
- Если величина резерва оценивается путем выбора из некоторого набора ее значений, то в качестве оценки этого резерва принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на вероятность.
- Если величина резерва оценивается путем выбора из некоторого интервала значений, то в качестве оценки этого резерва принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала.
- Если величина резерва оценивается путем выбора из определенного набора интервалов значений, сначала определяются средние арифметические величины из наибольшего и наименьшего значений каждого интервала, которые затем оцениваются с учетом степени вероятности проявления соответствующего интервала значений. Полученная таким образом средневзвешенная величина принимается в качестве оценки резерва.

Резервы на затраты по реструктуризации

- МСФО** Текущее обязательство отражается, только когда у компании есть очевидные (формальные) обязательства по реструктуризации. Как правило, компания имеет очевидные обязательства, когда существует юридическое обязательство или когда компания имеет подробный официальный план по реструктуризации. При этом компания не может отказаться от него, так как уже приступила к осуществлению плана или объявила основные характеристики плана тем, кого он затрагивает (обязательство, вытекающее из практики). Маловероятно, что текущий резерв будет обоснованным, если начало осуществления реструктуризации будет задержано или осуществление реструктуризации займет необоснованно долгий период времени.
- ОПУ США** Аналогично **МСФО**. Однако **ОПУ США** запрещают отражать обязательство, если оно основано только на приверженности компании плану. Резерв по единовременным выходным пособиям признается после информирования сотрудников о деталях плана, которых этот план затрагивает. Первоначально обязательства по реструктуризации, которые отвечают определению обязательства, оцениваются по справедливой стоимости, при этом в последующем оценка обоснованности резерва должна проводиться каждый отчетный период. Изменения в оценке справедливой стоимости отражаются по методу процентного распределения.
- РПУ** Резерв на реструктуризацию может быть создан в случаях, предусмотренных ПБУ 16/02 и ПБУ 8/01. Создание резерва, связанного с прекращением деятельности, имеет следующие особенности:
- при прекращении деятельности путем продажи имущественного комплекса (предприятия) или его части, представляющих собой совокупность активов и обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, в результате заключения единой сделки резерв признается в бухгалтерском учете только после заключения договора купли-продажи;
 - при прекращении деятельности путем продажи отдельных активов и прекращения (исполнения) в установленном законодательством порядке отдельных обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, а также путем отказа от ее продолжения, резерв образуется только в том случае, если ожидаемый срок исполнения обязательств, под которые планируется образовать резерв, приходится на период, следующий за отчетным;
 - резерв создается в сумме возникающих вследствие прекращения деятельности затрат по увольнению работников, выплате штрафов, пени, неустоек за нарушение условий договоров и т.п.

Обременительные договоры

- МСФО** Запрещено создание резерва по будущим операционным убыткам. Однако, если компания имеет договор, который является обременительным (неизбежные затраты на выполнение обязательств по контракту превышают экономические выгоды, которые ожидается по нему получить), текущее обязательство по этому договору должно признаваться и оцениваться как резерв. Одним из наиболее часто приводимых примеров является образовавшаяся вакансия (по аренде) в арендуемом имуществе. Обязательство уменьшается на величину предполагаемых платежей от субаренды, в случае если у руководства есть возможность осуществления субаренды и получение дохода от нее вероятно (скорее да, чем нет).

ОПУ США Обязательство в отношении затрат по прекращению договора до окончания срока должно признаваться и оцениваться по справедливой стоимости, когда компания прекращает договор в соответствии с его условиями (например, когда компания предоставляет письменное уведомление другим сторонам договора в сроки, предусмотренные договором для таких уведомлений, или каким-либо другим образом оговаривает прекращение договора с другими сторонами). Обязательство по затратам, которые будут продолжаться возникать по договору в течение оставшегося срока без каких-либо экономических выгод для компании, должно признаваться и оцениваться по справедливой стоимости, когда компания прекращает пользоваться правом, предоставляемым договором. Примером может служить арендуемое имущество, которое уже не используется. Обязательство должно быть уменьшено на расчетную сумму субарендных платежей, которые могут быть получены по этому имуществу (соответствует **МСФО**).

РПУ Правила не установлены, обязательства отражаются при их возникновении обычным порядком.

ССЫЛКИ: **МСФО:** IAS 37.
ОПУ США: FAS 5, EITF 88-10, FAS 143, FAS 146, SOP 96-1.
РПУ: ПБУ 8/01, ПБУ 16/02, Приказ МФ РФ №34н.

Утилизация активов, рекультивация земель и восстановление окружающей среды (обязательства по утилизации активов)

МСФО Возникающее у компании обязательство (юридическое или вытекающее из практики) по затратам, связанным с демонтажом, вывозом или восстановлением, отражается по приведенной стоимости, при этом затраты включаются в состав соответствующего объекта основных средств. Компания несет данное обязательство вследствие установки объекта основных средств либо его использования в течение определенного периода времени для целей, не связанных с производством запасов.

Изменения в оценке обязательства, связанные с изменениями в оценке величины или сроков движения будущих потоков денежных средств либо изменениями ставки дисконтирования, отражаются сразу же, при этом корректируется общая стоимость объекта основных средств. Если объект основных средств оценивается по первоначальной стоимости, сумма, на которую снижается величина обязательства, вычитается из стоимости актива до полного списания балансовой стоимости актива. На каждую отчетную дату производится корректировка ставки дисконтирования. Изменения в оценке обязательства, обусловленные прошествием времени (амортизация дисконта), отражаются в отчете о прибылях и убытках.

ОПУ США Обязательство по утилизации называется «обязательством по выводу актива из эксплуатации» (ОВАЭ). Соответствующие затраты капитализируются в составе балансовой стоимости активов. В **ОПУ США** применяются более жесткие требования к накоплению и капитализации ОВАЭ по сравнению с **МСФО**, например, должно существовать юридическое обязательство и ОВАЭ отражается только в том случае, когда можно с достаточной точностью оценить справедливую стоимость данного обязательства. В **МСФО** отсутствует аналогичное требование в отношении возможности компании оценить справедливую стоимость обязательства.

Изменения в оценке обязательства, связанные с изменениями в оценке величины или сроков движения будущих потоков денежных средств, отражаются как увеличение или снижение балансовой стоимости обязательства одновременно с соответствующим увеличением или снижением стоимости соответствующего капитализируемого актива по ОВАЭ. Для расчета изменений в оценках, которые приводят к снижению ОВАЭ, используется ставка дисконтирования, которая применялась при первоначальном признании обязательства. Для расчета изменений в оценках, которые приводят к увеличению ОВАЭ, в качестве ставки дисконтирования используется текущая ставка. Аналогично **МСФО**, изменения в оценке обязательства, обусловленные прошествием времени (амортизация дисконта), отражаются в отчете о прибылях и убытках.

РПУ Данные обязательства не капитализируются и относятся на расходы в момент возникновения, установленный законом или договором.

ССЫЛКИ: **МСФО:** IAS 16, IAS 37, IFRIC 1.
ОПУ США: FAS 143, FIN 47.
РПУ: Приказ МФ РФ №34н.

Обязательства, возникающие в результате присутствия на определенном рынке – утилизация электрического и электронного оборудования

МСФО	Компания, которая в соответствии с местным законодательством, должна нести расходы по утилизации бытового оборудования, проданного до 13 августа 2005 г. («утилизация оборудования прошлого периода»), признает обязательство в том случае, если она является участником рынка в период проведения оценки. Этот же принцип может применяться к утилизируемому оборудованию нового периода, проданному частным пользователям 13 августа 2005 г. или позднее, если согласно национальному законодательству оно приравнено к утилизируемому бытовому оборудованию прошлого периода эксплуатации и компания не несет расходы после выхода из бизнеса. Коммерческие пользователи могут применять подобный метод учета в аналогичных ситуациях.
ОПБУ США	Аналогично МСФО .
РПБУ	Данные обязательства отсутствуют.
ССЫЛКИ:	МСФО: IAS 37, IFRIC 6. ОПБУ США: FAS 143, FIN 47.

Условные активы и обязательства

Условные активы

МСФО	Условный актив – это возможный актив, который возникает в результате прошлых событий и существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, которые не находятся под полным контролем компании. Актив признается, только когда поступление соответствующих выгод, таких как страховое возмещение, становится фактически определенным (несомненным).
ОПБУ США	Аналогично МСФО , но пороговый уровень признания страхового возмещения ниже. Возмещение должно быть вероятным (будущие события или событие вероятно произойдут), а не фактически определенным, как при МСФО .
РПБУ	Под условным активом понимается такое последствие условного факта (имеющего место по состоянию на отчетную дату факта хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий), которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности приведет к увеличению экономических выгод организации. Информация об условных активах раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации в том случае, если существует высокая или очень высокая вероятность того, что организация их получит. При этом в бухгалтерском балансе за отчетный период условные активы не отражаются.

Условное обязательство

МСФО	Условное обязательство – это возможное обязательство, существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, которые не находятся под полным контролем компании. Это может быть текущее обязательство, которое не признается, потому что выбытие ресурсов не является вероятным или величина выбывающих ресурсов не может быть оценена с достаточной надежностью. Условные обязательства раскрываются в отчетности за исключением случаев, когда вероятность выбытия ресурсов практически отсутствует.
ОПБУ США	Аналогично МСФО : начисление условного убытка требуется, если существует вероятность того, что у компании существует текущее обязательство, возникающее из прошлых событий, и соответствующее выбытие ресурсов может быть достаточно надежно оценено.
РПБУ	Под условным обязательством понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации. К условным обязательствам относятся: <ul style="list-style-type: none"> • существующее на отчетную дату обязательство организации, в отношении величины либо срока исполнения которого существует неопределенность; • возможное обязательство организации, существование которого на отчетную дату может быть подтверждено исключительно наступлением либо ненаступлением будущих событий, не контролируемых организацией.

Резерв начисляется по условным обязательствам, которые имеют существенную величину, высокую вероятность наступления и могут быть надежно измерены. По остальным условным обязательствам резерв не создается, а существенная информация подлежит раскрытию в пояснительной записке. В исключительных случаях, если раскрытие информации об условных обязательствах может нанести вред организации, такая информация может не раскрываться.

ССЫЛКИ: МСФО: IAS 37.
ОПБУ США: FAS 5, SOP 96-1.
РПБУ: ПБУ 8/01.

Отложенный налог

Все системы учета требуют начислять отложенные налоги, но существуют различия в методологии начисления, представленные в таблице ниже.

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Общие положения			
Общий подход	Начисление в полном объеме.	Аналогично МСФО.	Аналогично МСФО.
База для отложенных налоговых активов и обязательств	Временные разницы – т.е. разница между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой (см. исключения ниже).	Аналогично МСФО.	Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или в других отчетных периодах. В отличие от МСФО: которые предусматривают балансовый метод расчета, РПБУ прямо не устанавливают какой-либо метод.
Исключения (отложенный налог не начисляется на временные разницы)	Невычитаемый гудвил (который не вычитается для целей налогообложения) не приводит к возникновению налогооблагаемых временных разниц. Первоначальное признание актива или обязательства по операции, которая: (а) не является объединением бизнеса и (б) не влияет на бухгалтерскую прибыль или на налогооблагаемую прибыль на момент осуществления операции. Прочие величины, которые не влекут налоговых последствий (обычно называемые постоянными разницами), существуют и зависят от налогового законодательства, применяемого к данной компании.	Аналогично МСФО. Однако, отсутствуют исключения в отношении первоначального признания, а также применяются специальные требования к расчету отложенного налога на аренду за счет заемных средств.	Исключения не установлены. Отложенные налоги по постоянным разницам не возникают.
Специальное применение			
Нереализованная внутригрупповая прибыль – например, по материально-производственным запасам	Отложенный налог рассчитывается по налоговой ставке покупателя.	Покупателю запрещено признавать отложенные налоги. Любое влияние на налог на прибыль продавца (включая налоги уплаченные и налоговые эффекты от аннулирования временных разниц) в результате продаж внутри группы должно быть отложено и признается только после продажи сторонней организации.	Специальные правила не установлены.

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПУ США	РПУ
Переоценка основных средств и нематериальных активов	Отложенный налог признается в составе капитала.	Не применимо, так как переоценка запрещена.	Специальные правила не установлены. На практике учитывается как постоянная разница.
Распределение налога на прибыль внутри периода (распределение в обратном направлении)	Отложенный налог отражается в отчете о прибылях и убытках за исключением случаев, когда изменения балансовой стоимости активов относятся на счета капитала. В этом случае отложенный налог также отражается на счетах капитала (принцип последовательного выполнения).	Аналогично МСФО в отношении первоначального признания, но последующие изменения (изменения налоговой ставки и резерва) отражаются в отчете о прибылях и убытках.	Отложенный налог отражается в отчете о прибылях и убытках.
Неденежные активы/обязательства в иностранной валюте в случаях, когда валюта отчетности для целей налогообложения и функциональная валюта не совпадают	Отложенный налог отражается в отношении разницы между балансовой стоимостью, определяемой с использованием исторических обменных курсов валют, и налоговой базой, определяемой с использованием обменного курса на отчетную дату.	Отложенный налог не отражается в отношении разниц, которые относятся к активам и обязательствам, пересчитываемым из местной валюты в функциональную валюту, и возникают в результате изменения обменных курсов или индексации для налоговых целей.	Правила не установлены.
Инвестиции в дочерние компании – учет нераспределенной прибыли	Отложенный налог отражается за исключением случаев, когда материнская компания имеет возможность контролировать распределение прибыли и если существует вероятность того, что временная разница не будет возвращена в обозримом будущем.	Отражение отложенных налогов необходимо в отношении временных разниц, возникающих после 1992 года и относящихся к инвестициям в отечественные дочерние компании, за исключением случаев, когда эти суммы могут быть возмещены без уплаты налогов и компания намерена использовать именно этот метод. Отложенный налог не отражается в отношении нераспределенной прибыли иностранных дочерних компаний в случае соблюдения критерия, связанного с тем, что временные разницы будут «возвращаться» лишь в неопределенном будущем.	Правила не установлены.
Инвестиции в совместные предприятия – учет нераспределенной прибыли	Отложенный налог отражается, за исключением случаев, когда инвестор может контролировать распределение прибыли и если существует вероятность того, что временная разница не будет «возвращена» в обозримом будущем.	Отражение отложенных налогов необходимо в отношении временных разниц, возникающих после 1992 года и относящихся к инвестициям в отечественные совместные предприятия. Отложенный налог не признается в отношении нераспределенной прибыли иностранных совместных предприятий в случае соблюдения критерия, связанного с тем, что временные разницы будут «возвращаться» лишь в неопределенном будущем.	Правила не установлены.
Инвестиции в ассоциированные компании – учет нераспределенной прибыли	Отложенный налог признается за исключением случаев, когда инвестор может контролировать распределение прибыли и если существует вероятность того, что временная разница не будет «возвращена» в обозримом будущем.	Отложенный налог признается в отношении временных разниц, относящихся к инвестициям в ассоциированные компании.	Правила не установлены.

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Неопределенные налоговые позиции	Отражаются налоговые последствия, которые следуют из того, каким образом компания предполагает на отчетную дату совершить платеж налоговым органам (или получить возмещение от налоговых органов).	Налоговая выгода, связанная с неопределенной налоговой позицией, может быть признана только в том случае, если существует вероятность того, что налоговая позиция будет обоснована и подтверждена. Налоговая позиция должна рассчитываться как наибольшая сумма налоговой выгоды, вероятность реализации которой при окончательном расчете превышает 50%.	Аналогично МСФО .
Вознаграждение, основанное на акциях	Если сумма, вычитаемая из налогооблагаемой базы, превышает общую сумму расходов на выплату вознаграждения, основанного на акциях, отложенный налог, рассчитанный в отношении суммы превышения, отражается напрямую на счетах капитала. Если эта сумма меньше или равна общей сумме расходов на выплату вознаграждения, основанного на акциях, возникающие отложенные налоги отражаются в отчете о прибылях и убытках. Индивидуальное вознаграждение представляют собой единицу учета. Если изменения цены акций влияют на будущие налоговые вычеты, оценка налогового вычета рассчитывается исходя из текущей цены акций.	Если сумма налоговой выгоды эмитента превышает сумму отраженного отложенного налогового актива, сумма превышения (известная как непредвиденная налоговая льгота) кредитруется непосредственно на акционерный капитал. Если сумма налоговой льготы эмитента меньше суммы отложенного налогового актива, дефицит относится напрямую на уменьшение акционерного капитала в объеме, равном сумме ранее отраженных непредвиденных налоговых льгот, а свыше этого объема – на затраты на уплату налога. Изменения цены акций не оказывают влияния на отложенный налоговый актив и не требуют каких-либо корректировок до момента погашения или истечения срока. От изменений цены акций в будущем, хотя они и не влияют на величину отложенных налоговых активов, зависит фактическая сумма будущего налогового вычета (если применимо).	Правила не установлены.
Оценка отложенного налога			
Налоговые ставки	Применяются налоговые ставки и налоговое законодательство, которые действовали на отчетную дату или по сути в основном были введены в действие.	Не разрешается использовать налоговые ставки, которые по сути были введены в действие. Используемые налоговые ставки и налоговое законодательство должны быть действующими на отчетную дату.	Используется ставка, действующая на отчетную дату.
Признание отложенного налогового актива	Отложенный налоговый актив должен отражаться, если существует вероятность (скорее да, чем нет), что у компании будет в будущем налогооблагаемая прибыль, для уменьшения которой могут быть использованы временные разницы.	Отложенный налоговый актив отражается в полном объеме, но затем уменьшается на сумму резерва, если вероятно, что некоторая часть или вся сумма отложенного налогового актива не будет реализована.	Отложенный налоговый актив отражается при условии существования вероятности того, что компания получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах, на величину которой налоговый актив будет уменьшен или полностью погашен.
Дисконтирование	Запрещено.	Запрещено.	Запрещено.

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Объединение бизнеса – покупки			
Приведение стоимости приобретенных активов/обязательств к их справедливой стоимости	Отражается отложенный налог, если только не будет увеличена и налоговая база этого актива.	Аналогично МСФО .	Не применимо, т.к. справедливая стоимость не используется.
Налоговые убытки покупателя, которые не были признаны ранее	Отложенный налоговый актив отражается, если в результате покупки выполняются критерии его признания. Отложенный налоговый актив отражается в корреспонденции со счетом прибылей и убытков.	Аналогично МСФО за исключением того, что соответствующая запись по кредиту счета отражается по счету гудвила.	Правила не установлены.
Налоговые убытки приобретаемой компании (первоначальное признание)	Требования аналогичны требованиям, предъявляемым покупателю, за исключением того, что соответствующая запись проводится по кредиту счета гудвила.	Аналогично МСФО .	Правила не установлены.
Последующее устранение неопределенности в отношении налога на прибыль в рамках объединения бизнеса	Если неопределенность разрешается более чем через год после объединения бизнеса, то результат отражается в отчете о прибылях и убытках.	Последующее разрешение любых неопределенностей в области налогообложения, связанных с объединением бизнеса, отражается по статье гудвила.	Правила не установлены.
Последующее признание отложенных налоговых активов, возникновение которых не являлось «вероятным» на момент объединения бизнеса	Отложенный налоговый актив, реализация которого считалась маловероятной на момент объединения бизнеса, но позднее становится вполне «вероятной», признается. При этом корректируются расходы по налогу на прибыль с соответствующей поправкой гудвила. Отчет о прибылях и убытках отражает соответствующее уменьшение гудвила и уменьшение расходов по налогу на прибыль. Временные ограничения для признания такого налогового актива отсутствуют.	Последующее разрешение любой налоговой неопределенности, связанной с объединением бизнеса, отражается сначала против счета гудвила, а затем уменьшает приобретенные нематериальные активы, а потом в составе расходов по налогу на прибыль. Временные ограничения для признания такого налогового актива отсутствуют.	Правила не установлены.
Представление отложенного налога в отчетности			
Зачет отложенных налоговых активов и обязательств	Разрешается, только когда у компании существует законное право зачета и остаток относится к налогу, взимаемому тем же самым налоговым органом.	Аналогично МСФО .	Аналогично МСФО .

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Краткосрочные/ долгосрочные статьи	Отложенные налоговые активы и обязательства классифицируются как чистые долгосрочные активы или обязательства с раскрытием дополнительной информации в примечаниях относительно: (1) компонентов временных разниц и (2) сумм, возмещение которых ожидается в течение 12 месяцев или более после отчетной даты.	Отложенные налоговые активы и обязательства должны классифицироваться как краткосрочные или долгосрочные на основании классификации соответствующих неналоговых активов или обязательств для целей финансовой отчетности. Налоговые активы, не связанные с соответствующими активами или обязательствами, классифицируются на основании ожидаемого периода «возврата».	Аналогично МСФО .
Выверка фактических и ожидаемых затрат на уплату налога	Необходима. Расчет производится путем умножения соответствующих налоговых ставок на прибыль по МСФО , при этом раскрывается информация о базе расчета применимых налоговых ставок.	Требуется только для публичных компаний. Расчет производится путем умножения внутренних налоговых ставок, предусмотренных федеральным законодательством, на прибыль от продолжающейся деятельности до налогообложения.	Необходима. Расчет производится путем корректировки прибыли по отчету о прибылях и убытках на величину постоянных отложенных налоговых активов и обязательств.

ССЫЛКИ: **МСФО:** IAS 1, IAS 12, IFRS 3.
ОПБУ США: FAS 109, FIN 48.
РПБУ: ПБУ 18/02.

Правительственные субсидии

- МСФО** Правительственные субсидии (или вклады), полученные как компенсация ранее понесенных расходов, признаются в отчете о прибылях и убытках после того, как выполнены условия для их получения, при наличии достаточной уверенности, что субсидия будет получена. Субсидии, связанные с доходами, должны отражаться как доходы будущих периодов (отложенные) в балансе и относиться на отчет о прибылях и убытках соразмерно соответствующим затратам, которые они должны компенсировать. Субсидии под капитализируемые средства отражаются как отложенные доходы в балансе и отражаются в отчете о прибылях и убытках по мере амортизации актива, для которого была привлечена субсидия.
- Субсидии, относящиеся к активам, могут представляться в бухгалтерском балансе как отложенные доходы или путем вычета субсидии из балансовой стоимости актива, в последнем случае субсидия признается как сокращение амортизации. Специальные правила применяются к сельскохозяйственным активам.
- ОПБУ США** Аналогично **МСФО**, за исключением случаев когда предоставление субсидии сопровождается определенными условиями. По **ОПБУ США** признание доходов откладывается до тех пор, пока такие условия фактически не выполнены. Субсидии под долгосрочные активы или для их приобретения отражаются в том периоде, когда они получены.
- РПБУ** Аналогично **МСФО**, однако вычет суммы государственной помощи из стоимости актива не допускается.

Субсидии – сельскохозяйственные активы

МСФО Не связанная условиями правительственная субсидия, относящаяся к биологическому активу, оцениваемому по справедливой стоимости, должна признаваться в отчете о прибылях и убытках, когда становится возможным получение субсидии. Если правительственная субсидия, относящаяся к биологическому активу, оцениваемому по справедливой стоимости, связана определенными условиями, субсидия должна признаваться, когда эти условия выполнены. Если субсидия относится к биологическому активу, оцениваемому по себестоимости, она учитывается как прочие правительственные субсидии в общем порядке.

ОПБУ США Специально не оговаривается.

РПБУ Специально не оговаривается.

ссылки: **МСФО:** IAS 20, IAS 41.
ОПБУ США: FAS 116.
РПБУ: ПБУ 13/2000.

Аренда – учет у арендатора

Финансовая аренда

МСФО **МСФО** требуют признания актива, арендуемого по договору финансовой аренды, и соответствующего обязательства по будущим арендным платежам в сумме, равной наименьшему из двух показателей: справедливой стоимости арендуемого актива и дисконтированной стоимости будущих минимальных арендных платежей (МАП) на начало аренды. Амортизация начисляется в течение самого короткого из двух сроков: срока полезной службы актива и срока аренды. Это разрешено, только если у арендатора отсутствует объективная уверенность в получении права собственности на актив. Подразумеваемая процентная ставка должна использоваться для расчета дисконтированной стоимости МАП. Если она неизвестна, может использоваться обычная ставка на заемный капитал (для данной компании).

ОПБУ США Аналогично **МСФО**, за исключением того, что обычная ставка арендатора по заемным средствам арендатора должна использоваться для расчета дисконтированной стоимости МАП, не включая часть платежей, представляющих затраты по осуществлению аренды, за исключением случаев, когда можно определить подразумеваемую ставку, и если эта ставка ниже обычной ставки по заемным средствам. При использовании обычной ставки арендатора по заемным средствам активы или обязательства по аренде не должны превышать справедливой стоимости арендуемого актива. Правила по амортизации актива совпадают с **МСФО**.

РПБУ Лизингополучатель учитывает активы, полученные по договору финансовой аренды, либо на балансе, либо за балансом, в зависимости от условий договора. Все лизинговые платежи относятся полностью на уменьшение обязательства, финансовый расход не выделяется. Обязательства не дисконтируются. Если лизинговое имущество в соответствии с договором учитывается на балансе лизингополучателя, это имущество амортизируется в порядке, установленном для основных средств. Если лизинговое имущество в соответствии с договором учитывается на балансе лизингодателя, лизинговые платежи относятся на текущие расходы.

Операционная аренда

В соответствии с **МСФО**, **ОПБУ США** и **РПБУ** расходы по операционной аренде должны отражаться равномерно в течение ее срока.

Стимулирование

Арендодатель часто предлагает льготы по аренде для поощрения арендатора к продлению договора аренды. В соответствии с **МСФО** и **ОПБУ США** арендатор отражает совокупный эффект от льгот как уменьшение расходов по аренде в течение ее срока. Льготы амортизируются по прямолинейному методу, если только другой систематический метод не обеспечивает лучшего отражения структуры льгот арендатора при использовании арендуемых активов.

В **РПБУ** аналогичные правила не установлены.

ссылки: **МСФО:** IAS 17, SIC-15.
ОПБУ США: FAS 13, FAS 28, FAS 66, FAS 98.
РПБУ: Приказ МФ РФ №15.

Финансовые обязательства

Определение

МСФО и **ОПБУ США** определяют финансовое обязательство как любую обязанность по договору передать денежные средства или иной финансовый актив другой компании или обменять финансовые инструменты с другой компанией на потенциально невыгодных условиях. Финансовые обязательства включают производные финансовые инструменты (в соответствии с **МСФО** данные финансовые инструменты включают различные договоры, расчеты по которым будут или могут быть произведены с помощью собственных долевых инструментов компании).

В **РПУ** понятие «финансовых обязательств» отсутствует.

Классификация

МСФО В случае наличия обязательства (прямо записанного в договоре или подразумеваемого в его положениях и условиях) у эмитента финансового инструмента предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой компании, данный финансовый инструмент подпадает под определение финансового обязательства независимо от способа погашения данного договорного обязательства.

Привилегированные акции, которые не подлежат погашению или погашаются исключительно по выбору эмитента и выплата дивидендов по которым производится по его усмотрению, рассматриваются как капитал. Если условия выпуска привилегированных акций предусматривают их погашение эмитентом по фиксированной величине или порядок определения такой величины на фиксированный или определяемый в будущем день или дают владельцу право требования такого погашения, данные акции классифицируются как обязательства.

Если погашение финансового инструмента, например, привилегированных акций, зависит от неопределенных будущих событий, находящихся вне контроля эмитента или держателя, эмитент должен классифицировать данный финансовый инструмент как обязательство. Финансовый инструмент, который погашается с помощью собственных акций компании, классифицируется как обязательство, если количество акций изменяется таким образом, что их справедливая стоимость равна стоимости обязательства.

Финансовый инструмент с правом требования досрочного выкупа (финансовый инструмент, который предоставляет держателю право вернуть инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или другой актив) классифицируется как обязательство. Специальные правила применяются, когда право требования владельцем погашения ограничивается определенным образом.

Для отражения конвертируемых долговых ценных бумаг применяется раздельный учет – см. информацию ниже.

ОПБУ США Правила КЦББ требуют классификации определенных погашаемых инструментов, которые находятся вне сферы применения FAS 150 «Бухгалтерский учет определенных финансовых инструментов, имеющих характеристики как обязательства, так и капитала», в качестве капитала для промежуточного финансирования (то есть не включаемого в постоянный капитал). Следующие типы инструментов классифицируются в качестве обязательств в соответствии с FAS 150:

- финансовый инструмент, выпущенный в форме акций, обязательных к погашению, т.е. содержащий безусловное обязательство, требующее от эмитента их погашения путем передачи активов на установленную или поддающуюся определению дату (даты) или на дату наступления события, в наступлении которого существует определенность;
- финансовый инструмент (в отличие от акции, находящейся в обращении), включающий обязательство по выкупу собственных акций эмитента или увязанный с таким обязательством и требующий или который может потребовать от эмитента погашения обязательства путем передачи активов (например, форвардные контракты на покупку собственных акций или выданные опционы «пут» на право предъявления требования по выкупу собственных акций эмитента, по которым должны быть произведены расчеты непосредственно в акциях или денежными средствами);
- финансовый инструмент, включающий безусловное обязательство, или финансовый инструмент, отличный от акции, выпущенной в обращение, содержащий условное обязательство, которое эмитент должен или может погасить путем выпуска переменного количества обыкновенных акций.

РПУ Специальные правила отсутствуют. Акции, независимо от вида, являются частью капитала. Конвертируемые облигации учитываются как обязательство.

Конвертируемые долговые обязательства

- МСФО** Применяется отдельный учет для конвертируемых инструментов, если конвертация представляет собой обмен фиксированной суммы денежных средств на определенное количество акций. Средства, полученные от выпуска инструмента, распределяются между двумя компонентами: право конвертации в долевые инструменты отражается по статьям капитала, а обязательство признается в составе обязательств и отражается по справедливой стоимости неконвертируемого компонента долгового обязательства, рассчитанного путем его дисконтирования по рыночной ставке. Определенные встроенные деривативы могут выделяться и отражаться отдельно.
- ОПБУ США** Традиционные конвертируемые долговые обязательства полностью учитываются в составе обязательств (т.е. компонент капитала не учитывается отдельно), за исключением тех случаев, когда инструмент содержит выгодные условия конвертации. В этом случае требуется отдельный учет долгового обязательства и компонента капитала. Аналогично **МСФО**, определенные встроенные деривативы могут выделяться и отражаться отдельно.
- РПУ** Специальные правила отсутствуют.

Оценка

- МСФО** При первоначальном признании конвертируемое долговое обязательство оценивается по справедливой стоимости, обычно это полученное за него возмещение за минусом прямых и дополнительных затрат по эмиссии данного долгового обязательства.
- Существует две категории финансовых обязательств: финансовые обязательства, которые признаются по справедливой стоимости с отражением изменений в отчете о прибылях и убытках (включая предназначенные для торговли), и все прочие.
- Все производные финансовые инструменты, которые классифицируются как обязательства (за исключением квалифицируемых инструментов хеджирования), являются торговыми обязательствами. Прочие торговые обязательства могут включать короткую позицию по ценным бумагам при игре на понижение. Финансовые обязательства, переоцениваемые по справедливой стоимости с отражением изменений в отчете о прибылях и убытках (включая предназначенные для торговли), оцениваются по справедливой стоимости (изменение справедливой стоимости отражается в отчете о прибылях и убытках за период). Финансовые обязательства, за исключением предназначенных для торговли, только при соблюдении определенных критериев могут отражаться по справедливой стоимости с отражением изменений в отчете о прибылях и убытках. Все прочие (не для торговли) обязательства отражаются по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной процентной ставки.
- ОПБУ США** Аналогично **МСФО**. Прямые и дополнительные затраты по эмиссии долгового обязательства отражаются как отложенный актив и амортизируются с использованием метода эффективной процентной ставки. Также существуют некоторые специфические критерии оценки определенных финансовых инструментов. При первоначальном признании компании не могут использовать возможность оценки по справедливой стоимости и классифицировать любое финансовое обязательство как переоцениваемое по справедливой стоимости с отражением изменений в отчете о прибылях и убытках, за исключением определенных гибридных финансовых инструментов.
- РПУ** Специальные правила отсутствуют.

Прекращение признания финансовых обязательств

МСФО Финансовое обязательство списывается в следующих случаях: когда обязательство, указанное в договоре, исполнено, аннулировано, истек срок его действия или ответственность за исполнение обязательства юридически переходит к третьей стороне. Обязательство также считается погашенным, если существуют значительные изменения в условиях финансового инструмента, например, когда дисконтированная текущая стоимость денежных потоков в соответствии с новыми условиями отличается от дисконтированной текущей стоимости будущих потоков денежных средств в соответствии с первоначальными условиями как минимум на 10%.

Разница между балансовой стоимостью погашенного или переданного обязательства (или части обязательства) и уплаченной за него суммой должна отражаться в отчете о прибылях и убытках за отчетный период.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**. Финансовое обязательство должно списываться только при его погашении. Погашение означает оплату кредитору и освобождение от обязательства либо в судебном порядке, либо по согласию кредитора, либо при существенных изменениях условий финансового обязательства (изменение на 10% или более в дисконтируемой текущей стоимости потоков денежных средств).

РПБУ Специальные правила отсутствуют. Обязательства прекращаются в аналогичных **МСФО** случаях: когда обязательство, указанное в договоре, исполнено, аннулировано, истек срок его действия или ответственность за исполнение обязательства юридически переходит к другой компании, однако изменение дисконтированной стоимости не влияет на учет.

ССЫЛКИ:
МСФО: IAS 32, IAS 39, IFRIC 12.
ОПБУ США: CON 6, ASR 268 (SEC), APB 6, APB 14, FAS 140, FAS 150, FAS 155.
РПБУ: ПБУ 15/01.

Капитал

Долевые инструменты

Признание и классификация

- МСФО** Финансовый инструмент классифицируется как долевым, когда он не содержит обязательства по передаче экономических ресурсов. Привилегированные акции, которые не подлежат погашению или погашаются исключительно по решению эмитента и по которым выплаты дивидендов осуществляются по усмотрению эмитента, классифицируются как составляющая капитала. Только производные инструменты, по которым осуществляется выплата определенной суммы денежных средств, или иных финансовых активов за фиксированное количество собственных долевого инструмента предприятия, классифицируются как долевыми инструментами. Все остальные производные инструменты на акции компании учитываются как производные финансовые инструменты.
- ОПБУ США** Акционерный капитал распределяется на акционерный капитал (включающий отдельные категории непогашаемых привилегированных и обыкновенных акций) и прочие категории акционерного капитала. Финансовые инструменты, подлежащие обязательному погашению (погашение на определенную дату или в результате определенного события), обязательства по выкупу собственных акций путем передачи активов и некоторые обязательства по выпуску переменного количества акций считаются не капиталом, а обязательствами. В отличие от **МСФО** определенные деривативы на акции самой компании, которые будут или могут быть погашены акциями на основании сальдо расчетов, могут классифицироваться как капитал.
- РПУ** Специальные правила отсутствуют. Акции, независимо от вида, являются частью капитала. В бухгалтерском балансе отражается величина уставного (складочного) капитала, зарегистрированная в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) организации.

Приобретение собственных акций

- МСФО** Выкуп собственных акций отражается как уменьшение капитала по фактической стоимости. Прибыль или убыток от последующей продажи акций отражается как изменение капитала.
- ОПБУ США** Аналогично **МСФО**, но при приобретении собственных акций для их погашения компания может: относить превышение стоимости приобретения собственных акций над номинальной стоимостью на нераспределенную прибыль в полном объеме; распределять сумму превышения между нераспределенной прибылью и дополнительным оплачиваемым капиталом или относить сумму превышения на дополнительный оплачиваемый капитал в полном объеме.
- РПУ** Выкуп собственных акций отражается аналогично **МСФО**. Если в последующем выкупленные акции не погашаются, а продаются, то финансовый результат от их продажи отражается в отчете о прибылях и убытках.

Дивиденды по обыкновенным акциям

- МСФО** Отражаются как уменьшение акционерного капитала в отчете об изменениях капитала в периоде одобрения дивидендов акционерами компании.
- ОПБУ США** Аналогично **МСФО**.
- РПУ** Аналогично **МСФО**.

ссылки: **МСФО:** IAS 32, IAS 39.
ОПБУ США: CON 6, APB 6, APB 14, FAS 150.
РПУ: Приказ МФ РФ №67н, Приказ МФ РФ №34н.

Производные финансовые инструменты и операции хеджирования

Деривативы

МСФО и **ОПБУ США** определяют правила признания и оценки производных финансовых инструментов.

В **РПБУ** отсутствует руководство по учету. На практике производные финансовые инструменты и операции хеджирования учитываются как активы и обязательства по фактическим затратам. Прибыли и убытки признаются в отчете о прибылях и убытках только при погашении.

Определение

МСФО Дериватив – финансовый инструмент, стоимость которого меняется в результате изменения установленной переменной или базисной ставки (например, процентной); для приобретения которого необходимы небольшие инвестиции или они вовсе не требуются; расчеты по которому осуществляются в будущем.

ОПБУ США Аналогичные требования, за исключением того, что условия договоров по производным инструментам должны требовать или разрешать сальдирование расчетов. Существует ряд производных финансовых инструментов, таких как опционные соглашения и форвардные контракты по покупке инвестиций в некотирующиеся на бирже акции, которые подпадают под определение производных инструментов по **МСФО**, а не **ОПБУ США** из-за отсутствия возможности сальдирования расчетов.

Первоначальная оценка

В соответствии с **МСФО** и **ОПБУ США** все производные финансовые инструменты признаются в бухгалтерском балансе либо как финансовые активы, либо как финансовые обязательства по справедливой стоимости на дату приобретения.

Последующая оценка

В соответствии с **МСФО** и **ОПБУ США** все производные финансовые инструменты должны оцениваться по справедливой стоимости независимо от отношений хеджирования, которые могут существовать. Изменения в стоимости производного финансового инструмента отражаются в отчете о прибылях и убытках по мере возникновения, за исключением случаев, когда производные финансовые инструменты соответствуют критериям учета при хеджировании, описанным ниже. В соответствии с **МСФО** производный финансовый инструмент, который должен быть погашен некотирующимся долевым инструментом, справедливая стоимость которого не может быть достоверно оценена, отражается по фактической стоимости за минусом обесценения до погашения.

Встроенные производные финансовые инструменты

Согласно **МСФО** и **ОПБУ США** необходимо выделять производные финансовые инструменты, встроенные в сложные (гибридные) финансовые инструменты, если их экономические характеристики и риски не являются тесно связанными с экономическими характеристиками и рисками основного договора. Отдельный инструмент с теми же условиями, что и встроенный производный инструмент, должен отвечать определению производного инструмента, а сложный (гибридный) инструмент не должен оцениваться по справедливой стоимости через счета прибыли или убытка. **МСФО** и **ОПБУ США** предоставляют возможность оценивать некоторые сложные инструменты по справедливой стоимости вместо того, чтобы производить выделение встроенного производного инструмента.

В отношении некоторых типов встроенных финансовых инструментов между **МСФО** и **ОПБУ США** существуют различия по вопросу о том, что понимается под выражением «тесно связанные». В соответствии с **МСФО** пересмотр решения о необходимости выделения встроенного производного инструмента разрешается только в тех случаях, когда изменяются условия договора, в результате чего возникают значительные изменения в потоках денежных средств, которые в противном случае потребовались бы в соответствии с договором. В соответствии с **ОПБУ США** пересмотр решения о необходимости выделения встроенного производного инструмента из основного договора должен происходить на постоянной основе, даже если нет никаких изменений в условиях сложного инструмента (существует несколько исключений).

Учет операций хеджирования

В **МСФО** и **ОПБУ США** подробные правила изложены в соответствующих стандартах, относящихся к учету операций хеджирования. В **РПБУ** нет особых правил по учету хеджирования.

Критерии учета операций хеджирования

В соответствии с **МСФО** и **ОПБУ США** учет хеджирования разрешен при условии, что компания отвечает строгим критериям в отношении документирования и эффективности хеджирования. Обе системы бухгалтерского учета требуют наличия документов по стратегии управления рисками и оценке эффективности хеджирования. В соответствии с обеими системами бухгалтерского учета инструменты хеджирования должны быть высокоэффективными в отношении компенсации изменений в справедливой стоимости или денежных потоках по хеджируемой статье. Эффективность хеджирования должна оцениваться с достаточной степенью достоверности на постоянной основе.

В **МСФО** и **ОПБУ США** хеджирование учитывается, если компания может рассчитывать на то, что изменения справедливой стоимости или денежных потоков хеджируемой статьи почти полностью компенсируются изменениями справедливой стоимости или денежных потоков инструментов хеджирования («перспективный тест») и фактические результаты колеблются в пределах от 80% до 125% («ретроспективный тест»). В отличие от **МСФО** **ОПБУ США** также разрешают применять упрощенный метод при соблюдении жестких требований, который предполагает абсолютную эффективность для некоторых отношений хеджирования, включая процентные свопы.

Раскрытие информации

Требования о раскрытии информации в обеих системах бухгалтерского учета в основном совпадают и включают общую информацию об использовании предприятием финансовых инструментов, информацию о справедливой стоимости, подробную информацию по операциям хеджирования и информацию по ликвидности. Однако существуют различия в детальных требованиях к представлению информации (например, по раскрытию информации, относящейся к рискам, связанным с процентными ставками, кредитному риску и рыночному риску), а также в раскрытии информации по отраслям, что не является предметом рассмотрения данной публикации. В соответствии с **МСФО** информация должна раскрываться в примечаниях к финансовой отчетности, в то время как в соответствии с **ОПБУ США** аналогичная информация включена в «Отчет руководства о результатах деятельности и финансовом состоянии компании» (MD&A) для компаний, зарегистрированных в КЦББ.

ССЫЛКИ: **МСФО:** IAS 39, IFRS 7, IFRIC 9.
ОПБУ США: FAS 133, FAS 137, FAS 138, FAS 149, FAS 155, EITF D-102, FIN 37.

Прочие вопросы бухгалтерского учета и отчетности

Пересчет иностранной валюты

Функциональная валюта – определение и классификация

- МСФО** Функциональная валюта – это валюта основной экономической среды, в которой функционирует компания. Если показатели являются смешанными и функциональная валюта не является очевидной, руководство должно использовать профессиональные суждения для её определения. Функциональной должна быть признана та валюта, которая достоверно отражает экономические результаты деятельности компании. При этом, во-первых, следует обратить внимание в основном на то, в валюте какой экономики устанавливается ценообразование по операциям (а не в какой валюте выражены операции); и, во-вторых, в какой валюте получены средства от финансовой деятельности или обычно удерживаются доходы от операционной деятельности, а также характер деятельности и объем операций между иностранной деятельностью и отчитывающейся компанией.
- ОПБУ США** **ОПБУ США** также выделяют экономическую среду на первое место для определения функциональной валюты компании. Однако **ОПБУ США** не содержит четкой иерархии признаков. На практике, наибольшее внимание уделяется денежным потокам, а не валюте, которая влияет на ценообразование.
- РПБУ** Отсутствует понятие функциональной валюты. Бухгалтерский учет ведется и отчетность составляется в валюте Российской Федерации – рублях.

Пересчёт из одной валюты в другую – отдельное предприятие

МСФО и **ОПБУ США** имеют сходные требования по пересчету валют в отношении операций отдельного предприятия:

- Операции в иностранной валюте пересчитываются по валютному курсу на дату операции.
- Монетарные активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются по заключительному курсу (на конец года).
- Немонетарные активы и обязательства в иностранной валюте пересчитываются по соответствующему первоначальному курсу.
- Немонетарные статьи в иностранной валюте, отраженные по справедливой стоимости, должны представляться на основе обменного курса, действовавшего на момент определения справедливой стоимости (только для **МСФО**).
- Статьи отчета о прибылях и убытках пересчитываются по курсу, действовавшему на дату совершения операции, или в качестве практического решения по среднему курсу при условии незначительных колебаний обменного курса.
- Курсовые разницы, возникающие от операций в иностранной валюте, признаются как часть прибыли или убытка за отчетный год. Это также относится к курсовым прибылям и убыткам по долговым ценным бумагам, имеющимся в наличии для продажи (только по **МСФО**), а также к долгосрочным займам, которые по существу образуют часть чистых инвестиций компании в зарубежную деятельность.

РПБУ

- Операции в иностранной валюте пересчитываются по валютному курсу на дату операции.
- Монетарные активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются по заключительному курсу (на конец года).
- Немонетарные активы и обязательства в иностранной валюте пересчитываются по соответствующему первоначальному курсу.
- Статьи отчета о прибылях и убытках пересчитываются по курсу, действовавшему на дату совершения операции.
- Курсовые разницы всегда относятся к неоперационным прибылям и убыткам.
- Средневзвешенный курс не используется.

Пересчет валют – консолидированная финансовая отчетность

При пересчете финансовой отчетности в другую валюту представления (например, для целей консолидации) **МСФО** и **ОПБУ США** требуют пересчета активов и обязательств по курсу обмена на конец года. Суммы в отчете о прибылях и убытках пересчитываются с использованием среднего курса за отчетный период при отсутствии значительных колебаний в курсе валюты. В **МСФО** нет конкретных рекомендаций по пересчету счетов капитала; **ОПБУ США** предписывают использование курсов на дату совершения операции. Возникающие при пересчете валют разницы отражаются в составе капитала (прочего совокупного дохода согласно **ОПБУ США**).

Правила **РПБУ** не установлены, но на практике финансовая отчетность зарубежных дочерних предприятий пересчитываются аналогично **МСФО**.

Отслеживание курсовых разниц, отраженных по статьям капитала

МСФО Курсовые разницы, отраженные по статьям капитала, должны учитываться отдельно и их сумма должна раскрываться в отчетности. При выбытии зарубежной операции (подразделения) из группы соответствующая сумма накопленной курсовой разницы, относящаяся к этому подразделению, переносится в отчет о прибылях и убытках и включается в состав прибыли или убытка от продажи. Накопленная курсовая разница может быть перенесена в отчет о прибылях и убытках при частичной продаже доли в иностранной деятельности на пропорциональной основе в отношении выбывшей доли. Пропорциональная доля соответствующей накопленной курсовой разницы включается в отчет о прибылях или убытках. Выплата дивиденда за счет накопленной прибыли до момента приобретения операции представляет собой возврат инвестированного капитала и признается как частичное выбытие.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**, однако прибыли и убытки отражаются в отчете о прибылях и убытках только при продаже, полной или практически полной ликвидации инвестиции.

РПБУ Правила не установлены.

Пересчет гудвила и поправок по справедливой стоимости в отношении приобретения зарубежной операции

МСФО Пересчитываются по конечному курсу.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**.

РПБУ Правила не установлены.

Валюта отчетности

МСФО Если финансовая отчетность подготовлена в валюте, отличной от функциональной валюты, активы и обязательства пересчитываются по обменному курсу на дату бухгалтерского баланса. Статьи отчета о прибылях и убытках пересчитываются по обменному курсу на дату операции или по средним курсам, если обменные курсы не подвергались существенным изменениям.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**; при пересчете счетов капитала используются курсы на дату совершения операции.

РПБУ Учет и отчетность используют единую валюту – рубли. Однако финансовая отчетность зарубежного дочернего предприятия пересчитывается аналогично **МСФО**.

Пересчёт иностранных валют – гиперинфляционная экономика

Определение

МСФО На наличие гиперинфляции указывают характеристики экономической обстановки в государстве. Данные характеристики включают: отношение населения к местной валюте; цены, привязанные к общему индексу цен; совокупный уровень инфляции за три года, приближающийся или превышающий 100%.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**, но тест для определения гиперинфляционной экономики – это совокупный уровень инфляции за три года примерно 100% и более. Тенденция уровня инфляции за прошлые периоды и другие соответствующие экономические факторы также рассматриваются, если совокупный уровень инфляции высокий, но меньше 100%.

РПБУ Инфляция в учете не отражается.

Функциональная валюта – гиперинфляционная экономика

- МСФО** Компании, в которых функциональной является валюта гиперинфляционной экономики, должны использовать её для оценки своих операций. Финансовая отчетность за текущий и предыдущий периоды должна переоцениваться в единицах измерения на отчетную дату для отражения текущей покупательной способности денежной единицы.
- ОПБУ США** В основном не разрешается подготовка финансовой отчетности с учетом инфляции. **ОПБУ США** требуют использования валюты отчетности (доллары США) в качестве функциональной валюты. Однако правила КЦББ содержат условие, разрешающее иностранным эмитентам, которые используют **МСФО**, не приводить в отчетности оценки различий с требованиями FAS 52 «Пересчет иностранной валюты».
- РПБУ** Не применимо.

Валюта отчетности – гиперинфляционная экономика

- МСФО** Результаты финансово-хозяйственной деятельности и финансовое положение компании, в которой функциональная валюта представляет собой валюту гиперинфляционной экономики, должны пересчитываться в другую валюту отчетности следующим образом:
- Все статьи, включая сравнительные данные, пересчитываются по курсу на последнюю балансовую дату.
 - Однако, если пересчет проводится в валюту негиперинфляционной экономики, сравнительные данные не пересчитываются, а показываются в той же величине, в которой они значатся в соответствующей финансовой отчетности за прошлый период.
- ОПБУ США** Не применяется, так как валюта гиперинфляционной экономики не используется для оценки операций в гиперинфляционной экономике.
- РПБУ** Не применимо.
- ССЫЛКИ:** **МСФО:** Framework, IAS 21, IAS 29.
ОПБУ США: FAS 52, FIN 37.
РПБУ: ПБУ 3/2000, ПБУ 4/99, Приказ МФ РФ №112.

Прибыль на акцию

В **МСФО** и **ОПБУ США** прибыль на акцию должна рассчитываться компаниями, обыкновенные акции которых обращаются на рынке, и компаниями, которые находятся в процессе размещения обыкновенных акций на рынке. В соответствии с **РПБУ** информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, должны раскрывать все акционерные общества. **МСФО**, **ОПБУ США** и **РПБУ** в основном схожи в отношении методов расчета прибыли на акцию, но существуют определенные различия в применении.

Базовая прибыль на акцию

- МСФО** Базовая прибыль на акцию рассчитывается путем деления прибыли, причитающейся владельцам обыкновенных акций, на средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении за период. Если в течение года компанией был проведен льготный (бонусный) выпуск акции путем распределения между акционерами без оплаты, то для целей расчета базовой прибыли на акцию, данные акции считаются находящимися в обращении с начала года. Такой же порядок применяется и для такого же льготного выпуска акций после отчетной даты. При выпуске новых акций ниже их справедливой стоимости для выделения безвозмездного элемента (т.е. выпуска доли акций без увеличения активов компании) используется теоретическая формула расчета такой бонусной доли. Показатель прибыли на акцию за сравнительный период корректируется на количество акций, выпущенных безвозмездно.
- ОПБУ США** Аналогично **МСФО**.
- РПБУ** Аналогично **МСФО**.

Разводненная прибыль на акцию

- МСФО** По разводненной прибыли на акцию прибыль корректируется на чистую, за вычетом налогов, сумму дивидендов и эффект от предполагаемой конвертации потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом; разводненные акции также корректируются на количество акций по предполагаемой конвертации. Предполагается, что конвертация

произошла на начало периода или на дату выпуска потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом, если это более поздняя дата. Пороговая величина разводнения, ниже которой прибыль на акцию не должна раскрываться, отсутствует.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**.

РПБУ Аналогично **МСФО**.

Разводненная прибыль на акцию – опционы на акцию

МСФО Для расчета влияния опционов на акции и варрантов на показатель прибыли на акцию используется метод «выкупленной собственной акции». Предполагаемые поступления от выпуска потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом подразумеваются предназначенными для выкупа собственных акций по справедливой стоимости. Разница между количеством выпущенных акций и количеством акций, которые должны были бы быть выкуплены по справедливой стоимости, учитывается выпуск обыкновенных акций без возмещения их стоимости (т.е. безвозмездный выпуск) и включается в знаменатель формулы, используемый для расчета разводненной прибыли на акцию. Опционы на акции/варранты не оказывают влияния на числитель формулы.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**; однако при применении метода «выкупа» собственных акций в течение года для расчета данных количество дополнительных акций, включаемых в знаменатель, определяется путем расчета средневзвешенного количества дополнительных акций за период на основании расчетов ежеквартальной разводненной прибыли на акцию.

РПБУ Правила не установлены.

ссылки: **МСФО:** IAS 33.
ОПБУ США: FAS 128.
РПБУ: Приказ МФ РФ №29н.

Операции со связанными сторонами

Целью раскрытия информации, требуемого **МСФО**, **ОПБУ США** и **РПБУ** применительно к отношениям и операциям со связанными сторонами, является понимание пользователями финансовой отчетности того влияния, которое может быть оказано на финансовое положение и результаты деятельности в результате наличия связанных сторон.

В целом отношения со связанными сторонами определяются на основе наличия контроля или косвенного контроля одной стороны над другой или наличия совместного контроля или существенного влияния одной стороны на другую. В широком понимании все системы бухгалтерского учета одинаково определяют, какие стороны подпадают под определение связанных сторон, включая дочерние компании, совместные предприятия, ассоциированные компании, директоров и акционеров.

Если отношения основаны на контроле, требуется раскрытие определенной информации (независимо от того, имели ли место операции между сторонами), включая факт наличия отношений связанных сторон, название связанной стороны и название конечной контролирующей стороны.

Раскрытие информации и исключения

МСФО Требуется раскрытие характера и объема всех операций со связанными сторонами, а также характера отношений с ними с указанием сумм по операциям. Конкретные требования по раскрытию названия связанной стороны (кроме материнской компании, конечной материнской компании и конечной контролирующей стороны) отсутствуют. Существует требование по раскрытию объемов операций, сумм, условий и характера балансов по расчетам, сумм сомнительной задолженности по расчетам и остатков по каждой основной категории связанных сторон.

Информация о вознаграждении основных руководящих сотрудников раскрывается в общей сумме и по видам вознаграждения.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**, но отсутствуют требования о раскрытии информации о вознаграждении основных руководящих сотрудников. Правила КЦББ, однако, требуют раскрытия информации о вознаграждении основных руководящих сотрудников, а также другой конкретной информации.

РПБУ В основном соответствует **МСФО**, однако определение аффилированных лиц основано на антимонопольном законодательстве, что может привести в некоторых случаях к раскрытию качественно иной информации, чем в **МСФО**.

ссылки: **МСФО:** IAS 1, IAS 24.
ОПБУ США: FAS 57.
РПБУ: ПБУ 4/99, ПБУ 11/2000.

Сегментная отчетность

Все системы бухгалтерского учета содержат детальные требования к определению сегмента, его оценке и раскрытию информации по сегментам. Сходства и различия приведены в таблице ниже.

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Общие требования			
Сфера применения	Компании, зарегистрированные на бирже, и компании, находящиеся в процессе регистрации. Не зарегистрированные на бирже компании могут выполнять требования стандарта по своему усмотрению.	Компании, зарегистрированные на бирже. Соблюдение требований стандарта не зарегистрированными на бирже компаниями поощряется, но в обязательном порядке не требуется.	Все компании, как в индивидуальной, так и в консолидированной отчетности.
Формат	Отчетность по операционным и географическим сегментам, один из которых является первичным, другой – вторичным. Выбор зависит от влияния на бизнес-риски и результат деятельности. Вторичные сегменты требуют менее подробного раскрытия информации.	В основе лежат операционные сегменты и то, каким образом руководство оценивает финансовую информацию при принятии решений по распределению ресурсов и определению результатов деятельности.	Аналогично МСФО .
Определение сегмента			
Общий подход	На основе характера рисков и результатов деятельности, а также системы внутренней отчетности.	На основе операционных сегментов, отражаемых во внутренней отчетности.	Аналогично МСФО .
Объединение аналогичных операционных (бизнес) сегментов	Установлены определенные факторы, которые позволяют определить, являются ли продукты и услуги сходными.	Аналогичные критерии применяются при объединении аналогичных операционных сегментов.	Аналогично МСФО .
Объединение аналогичных географических сегментов	Установлено шесть факторов, основное внимание уделяется экономическим и политическим условиям, наличию особых рисков, нормам валютного контроля и валютным рискам.	Критерии не определены. По операциям на внутреннем рынке в зарубежных странах в целом и в каждой стране (если операции в ней существенны) требуется раскрытие определенной сводной информации (выручка и активы).	Аналогично МСФО .
Порог значимости для отчетных сегментов	Сумма выручки, результаты деятельности или объем активов сегмента составляют 10% или более от итога. Если выручка отчетных сегментов составляет менее 75% от суммарной выручки, дополнительные сегменты должны быть определены в качестве отчетных до тех пор, пока по крайней мере, 75% суммарной выручки не будет включено в отчетные сегменты.	Аналогично МСФО .	Аналогично МСФО .
Сегменты, не выделенные в отчетности	Сегменты, не отнесенные к вышеуказанным, включаются в нераспределенные статьи.	Включаются в категорию «прочее» с указанием источников доходов.	Аналогично МСФО .
Максимальное число отчетных сегментов	Без ограничений.	Аналогично МСФО .	Аналогично МСФО .

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПУБ США	РПУБ
Оценка			
Учетная политика сегмента	Применяется та же учетная политика, что и для консолидированной финансовой отчетности. Компании могут раскрывать дополнительные данные по сегментам, исходя из внутренней учетной политики.	Применяется учетная политика, принятая для внутренней отчетности, предоставляемой руководству для целей распределения ресурсов и оценки результатов деятельности.	Аналогично МСФО .
Симметричное распределение активов/пассивов, доходов/расходов	Требуется.	Не требуется. Но требуется раскрытие информации об ассиметричном распределении.	Не требуется.
Основная информация, подлежащая раскрытию			
Факторы, используемые для определения отчетного сегмента	Раскрытия какой-либо конкретной информации не требуется.	Требуется раскрытие информации, включая основу выделения сегмента (например, продукция, услуги, географические районы, нормативно-правовое пространство) и виды продукции и услуг, приносящие доходы каждому из сегментов.	Аналогично МСФО .
Состав сегмента	Требуется раскрытие видов продукции и услуг каждого отчетного операционного сегмента и состав каждого географического сегмента.	Аналогично МСФО .	Аналогично МСФО .
Прибыль	Раскрытие требуется. Результаты от продолжающейся операционной деятельности отражаются отдельно от прекращаемой деятельности.	Аналогично МСФО .	Аналогично МСФО .
Активы и обязательства	Раскрытие активов требуется. Раскрытие обязательств – только для первичных сегментов.	Раскрытие активов требуется. Раскрытие обязательств не требуется.	Аналогично МСФО .
Внешняя и межсегментная выручка	Раскрытие выручки от внешней деятельности требуется. Раскрытие выручки от межсегментной деятельности – только для первичных сегментов.	Раскрытие требуется и на консолидированном уровне, и по сегментам, но только в случае включения в определение прибылей/убытков сегмента для целей внутренней отчетности.	Аналогично МСФО .
Амортизационные отчисления и прочие виды расходов в неденежной форме	Раскрытие требуется только для первичных сегментов.	Раскрытие требуется для отчетных сегментов, когда это включено в определение прибыли/убытка сегмента во внутренней отчетности или другой отчетности, регулярно предоставляемой руководству.	Аналогично МСФО .
Исключительные (значительные) статьи	Только для первичного формата отчетности раскрытие поощряется, но не требуется.		Не требуется.
Процентный доход и расход	Раскрытие не требуется.		Аналогично МСФО .
Налог на прибыль	Раскрытие не требуется.		Аналогично МСФО .
Капитальные затраты	Раскрытие требуется.		Аналогично МСФО .

ПРЕДМЕТ	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Основные покупатели	Раскрытие не требуется.	Раскрывается общая сумма выручки и тот сегмент, выручка которого от каждого внешнего заказчика составили или превысили 10% от совокупной выручки.	Аналогично МСФО .
Увязка общей выручки сегмента, сегментных показателей прибыли и убытка, общих активов сегмента, общих обязательств сегмента и всех остальных существенных итоговых показателей сегмента с соответствующими показателями компании	Раскрытие требуется.	Раскрытие требуется, за исключением обязательств сегмента.	Аналогично МСФО .

ССЫЛКИ: МСФО: IAS 14.
ОПБУ США: FAS 131.
РПБУ: ПБУ 12/2000.

Прекращенная деятельность

МСФО, ОПБУ США и РПБУ содержат требования к оценке, представлению и раскрытию информации о «прекращаемой» деятельности.

ВОПРОС	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Определение	Операции и денежные потоки, которые могут быть отделены операционно и для целей финансовой отчетности и представляют собой отдельное крупное направление деятельности или географический район ведения операций или являются дочерней компанией, приобретенной исключительно для целей перепродажи.	Компонент является прекращаемой деятельностью, если операции и денежные потоки были или будут ликвидированы, и компания не будет иметь в них существенного участия. Компонент, который может быть отделен операционно или для целей финансовой отчетности, может быть отчетным сегментом, операционным сегментом, учетным подразделением, дочерней компанией или группой активов.	Часть деятельности организации (такой как операционный или географический сегмент, его часть либо совокупность сегментов) по производству продукции, продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг, которая может быть выделена операционно и (или) функционально для целей составления бухгалтерской отчетности и в соответствии с принятым организацией решением, подлежит прекращению.
Планируемые сроки	Завершение в течение года, за редким исключением.	Аналогично МСФО .	Не установлено.
Дата начала раскрытия информации	С даты реализации компонента или еще раньше – с даты его классификации как предназначенного для продажи.	Аналогично МСФО .	С даты принятия решения о прекращении деятельности и выработки программы по прекращению деятельности, но не ранее одного из следующих событий: заключения договора купли-продажи актива; доведения информации до сведения соответствующих лиц.

ВОПРОС	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Оценка	По наименьшей из двух величин: балансовой стоимости или справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.	Аналогично МСФО .	Балансовая стоимость активов подлежит уточнению исходя из возможного снижения их стоимости. Порядок признания и оценки величины снижения стоимости активов определяется в соответствии с правилами, установленными положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ), применяемыми к этим активам. ПБУ такие правила установлены только в отношении финансовых вложений, материально-производственных запасов и дебиторской задолженности. Сумма снижения стоимости актива подлежит раскрытию в отчете о прибылях и убытках, за исключением переоцениваемых основных средств, в отношении которых сумма снижения стоимости актива относится на уменьшение добавочного капитала в пределах сумм переоценки.
Представление	Представляется одной величиной в отчете о прибылях и убытках, которая включает прибыль или убыток от прекращаемой деятельности после налогообложения. Кроме того, приводится анализ этой величины, который может быть представлен в отчете о прибылях и убытках или в примечаниях к отчетности как в отношении текущего, так и в отношении предшествующего периодов. Отдельное представление в бухгалтерском балансе активов и обязательств только в текущем периоде.	Аналогично МСФО . С даты оценки результат от прекращения деятельности компонента (прибыль или убыток от его выбытия) представляется в отчете о прибылях и убытках отдельной строкой, за вычетом налога, после дохода от непрерывной деятельности. Представление в бухгалтерском балансе не меняется, если процесс прекращения деятельности к концу отчетного периода еще не закончился, но при этом выделяются активы и обязательства (текущие и долгосрочные обязательства), относящиеся к группе выбытия, и классифицируются как предназначенные для продажи.	Организация раскрывает непосредственно в отчете о прибылях и убытках или в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности сумму прибыли (убытка), связанных с выбытием активов или погашением обязательств, до налогообложения и сумму соответствующего налога на прибыль.
Дата окончания раскрытия информации	До завершения прекращения деятельности.	Аналогично МСФО .	Аналогично МСФО .

ВОПРОС	МСФО	ОПБУ США	РПБУ
Раскрытие информации	<ul style="list-style-type: none"> Активы и обязательства соответствующих групп выбытия, классифицируемые как предназначенные для продажи, раскрываются в бухгалтерском балансе отдельно. Выручка, расходы, доналоговая прибыль или убыток, налог и потоки денежных средств за текущий и предшествующий периоды. Описание прекращаемой деятельности. Характер и время ожидаемого выбытия. Факты и условия, ведущие к продаже или выбытию. Прибыль или убыток от предназначенных для продажи активов или обязательств. Сегмент группы выбывающих активов. 	Аналогично МСФО , но отдельное раскрытие информации по потокам денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности в отношении прекращенной деятельности не требуется.	Аналогично МСФО .
Сравнительные данные	Отчет о прибылях и убытках отражает влияние прекращения деятельности. Бухгалтерский баланс не меняется.	Аналогично МСФО .	Аналогично МСФО .

ССЫЛКИ: **МСФО:** IFRS 5.
ОПБУ США: FAS 144, FAS 95.
РПБУ: ПБУ 16/02.

События, происшедшие после отчетной даты

МСФО, ОПБУ США и РПБУ содержат аналогичные требования.

Корректировка активов и обязательств с учетом событий, происшедших после отчетной даты

МСФО События, требующие корректировки активов и обязательств и происшедшие после отчетной даты, – это события, которые дают дополнительную информацию об условиях, существующих на отчетную дату, которые оказывают существенное влияние на оценку статей отчетности. Суммы, отраженные в финансовой отчетности, должны корректироваться для отражения событий, происшедших после отчетной даты.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**.

РПБУ Аналогично **МСФО**.

События, происшедшие после отчетной даты, не требующие корректировки активов и обязательств

МСФО События, происшедшие после отчетной даты, не требующие корректировки активов и обязательств, – это события, которые указывают на условия, возникшие после отчетной даты. Характер и эффект таких событий раскрывается для избежания неверного толкования финансовой отчетности.

ОПБУ США Аналогично **МСФО**.

РПБУ Аналогично **МСФО**.

Объявление дивидендов за закончившийся финансовый год

МСФО	Является событием, не требующим корректировки активов и обязательств.
ОПБУ США	Объявление выплаты дивидендов в денежных средствах относится к событию, не требующему корректировки активов и обязательств; но выплата дивидендов, оплачиваемых акциями, относится к событиям, требующим корректировки.
РПБУ	Аналогично МСФО .
ссылки:	МСФО: IAS 10. ОПБУ США: AU Section 560. РПБУ: ПБУ 7/98.

Промежуточная финансовая отчетность

Обязательность составления

МСФО	МСФО не требует от публичных компаний представления промежуточной отчетности, но поощряет его.
ОПБУ США	Аналогично МСФО , Совет по стандартам финансового учета США не требует обязательного представления промежуточной отчетности. Однако по требованию КЦББ американские компании, зарегистрированные в КЦББ США, должны выполнять APB 28 и соблюдать специальные требования к финансовой отчетности, предусмотренные Правилom S-X, применяемым к квартальной отчетности.
РПБУ	Требует обязательного предоставления квартальной отчетности в составе баланса и отчета о прибылях и убытках без пояснений к ним.

Правила составления

МСФО и ОПБУ США	<ul style="list-style-type: none"> Правила подготовки промежуточной отчетности должны соответствовать принципам подготовки последней годовой отчетности и быть последовательными от периода к периоду. Применение той же учетной политики, что и в последней годовой финансовой отчетности, за исключением изменений в учетной политике, которые должны будут отражаться в годовой финансовой отчетности (например, применение нового стандарта). Подготовка промежуточной отчетности осуществляется с использованием «дискретного» подхода к признанию доходов и расходов; это означает, что промежуточный период рассматривается скорее как отдельный отчетный период, а не как часть годового цикла. Незавершенные операции, следовательно, должны отражаться таким же образом, как и для целей годовой отчетности. Убытки от обесценения гудвила или инвестиций в долевого инструмент или финансовые активы, учитываемые по фактической стоимости, признанные в промежуточной отчетности, не могут быть восстановлены. Однако ОПБУ США допускает распределение между промежуточными периодами некоторых расходов, получение выгоды от которых приходится на более чем один период, и отсрочку некоторых колебаний в затратах, которые относятся ко всему году. Начисление налога в обеих системах основано на применении расчетной годовой эффективной ставки налога к промежуточным результатам. Состав отчетности: краткий отчет о прибылях и убытках (включая доходы/прибыль по сегментам), бухгалтерский баланс, отчет о движении денежных средств, отчет об изменении капитала, выборочные примечания и (для МСФО) отчет о признанных прибылях и убытках. Необходимые пояснения.
------------------------	---

Сравнительные данные для целей бухгалтерского баланса берутся из последней годовой финансовой отчетности. Квартальная промежуточная финансовая отчетность должна содержать сравнительные данные (не для целей бухгалтерского баланса) за суммарный период до отчетной даты и за соответствующий период предыдущего года.

РПБУ	Компании обязаны представлять промежуточную отчетность за квартал нарастающим итогом с начала отчетного года, по тем же принципам, что и годовую. Сравнительные данные приводятся за аналогичный период прошлого года. Промежуточная отчетность включает только бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. Представление и публикация промежуточной бухгалтерской отчетности производятся в случаях и порядке, предусмотренных законодательством Российской Федерации или учредительными документами организации.
ссылки:	МСФО: IAS 34, IFRIC 10. ОПБУ США: APB 28, FAS 130, FAS 131. РПБУ: ПБУ 4/99.

Алфавитный указатель

предмет	стр.	предмет	стр.
Амортизация	57	Нематериальные активы	54
Аренда – классификация	59	Нематериальные активы – затраты на разработку веб-сайта	55
Аренда – продажа с обратным выкупом	80	НИОКР	39
Аренда – учет в финансовой отчетности арендатора	80	Обесценение	34
Аренда – учет в финансовой отчетности арендодателя	59	Объединение бизнеса	38
Ассоциированные компании	33	Объединение бизнеса – последующие корректировки	41
Бартерные операции	46	Объединение бизнеса – раскрытие информации	42
Биологические активы	65	Объединение интересов	43
Бухгалтерский баланс	24	Операции между компаниями, находящимися под общим контролем	43
Валюта отчетности	88	Операции со связанными сторонами	90
Внеоборотные активы, предназначенные для продажи	59	Основные средства	56
Вознаграждения, основанные на акциях	51	Отложенный налог	75
Вознаграждения работникам – выходные пособия	53	Отрицательный гудвил	41
Вознаграждения работникам – оплачиваемое отсутствие на работе	52	Отчет об изменениях капитала	28
Вознаграждения работникам – пенсии	50	Отчет о движении денежных средств	28
Гиперинфляция	88	Отчет о прибылях и убытках	25
Гудвил	40	Отчет о признанных прибылях и убытках	27
Денежные эквиваленты	29	Первоначальная стоимость	21
Дивиденды	84	Первоначальное применение системы бухгалтерского учета	22
Долговые ценные бумаги	65	Пересчет иностранных валют	81
Долевые инструменты	84	Правительственные субсидии	79
Доля меньшинства	40	Предприятия специального назначения	32
Дочерние компании	31	Прекращаемая/прекращенная деятельность	93
Изменения в учетной политике	30	Прекращение признания финансовых активов/обязательств	69, 83
Изменения в учетных оценках	30	Прибыль на акцию	89
Инвестиционная собственность	63	Привилегированные акции	81
Исключительные статьи	26	Признание выручки	45
Капитализация затрат по займам	62	Приобретение собственных акций	81
Компоненты финансовой отчетности	23	Приобретения	38
Конвертируемые долговые обязательства	82	Программа участия служащих в прибылях компании (ESOPs)	37
Консолидация дочерних компаний	31	Программное обеспечение	47
Концепция	21	Программные продукты	47
Материально-производственные запасы	64	Производные финансовые инструменты	85
Метод долевого участия	34	Промежуточная финансовая отчетность	96
Метод покупки	38	Пропорциональная консолидация	35

Алфавитный указатель (продолжение)

предмет	стр.
Расходы	50
Расходы на выплату процентов	50
Резервы	71
Резервы по реструктуризации	39, 72
Сегментная отчетность	91
Собственные акции	81
События, произошедшие после отчетной даты	95
Совместные предприятия	35
Совокупный доход	27
Сравнительные данные	23
Условное вознаграждение	38
Условные обязательства	74
Учет операций хеджирования	86
Финансовая отчетность – содержание и представление	65
Финансовые активы	65
Финансовые инструменты	65, 81
Финансовые обязательства	81
Чрезвычайные статьи	27

Адреса наших офисов:

Москва

Космодамианская наб. 52, стр. 5
115054 Москва, Россия
Телефон: [7] (495) 967 6000
Факс: [7] (495) 967 6001

Санкт-Петербург

В.О., Средний проспект, д. 36/40
199004 Санкт-Петербург, Россия
Телефон: [7] (812) 326 6969
Факс: [7] (812) 326 6699

Тольятти

ул. Транспортная, д. 26
445633 Тольятти, Россия
Телефон: [7] (8482) 349 337, 349 686, 349 672
Факс: [7] (8482) 349 652

Южно-Сахалинск

Коммунистический проспект, д. 32,
офис 501
693009 Южно-Сахалинск, Россия
Телефон: [7] (4242) 727 463, 727 344
[7] (495) 723 8295
Факс: [7] (4242) 727 463, 727 344
[7] (495) 723 8295

Азербайджан

The Landmark Office Plaza, 5 этаж
ул. Низами, д. 96
AZ0010 Баку, Азербайджан
Телефон: [994] (12) 497 2515
Факс: [994] (12) 497 7411

Грузия

Бизнес центр Манташев, 2 этаж
ул. Бамбис Риги, № 7
0105 Тбилиси, Грузия
Телефон: [995] 325 080 50
Факс: [995] 325 080 60

Казахстан

Отель «Хаятт Ридженси»,
офисная башня, 4 этаж
проспект Сатпаева, д. 29/6,
050040 Алматы, Казахстан
Телефон: [7] (327) 298 0448
Факс: [7] (327) 298 0252

Бизнес-центр «Арман», 16 этаж
ул. Сары Арка, 6
010000 г. Астана, Казахстан
Телефон: [7] (317) 299 0060

Кыргызстан

Бизнес Центр Дордой Плаза
ул. Албраимова, д. 115 а, 6 этаж
720021 Бишкек, Кыргызстан
Телефон: [996] 312 690 542
Факс: [996] 312 690 528

Узбекистан

ул. Ивлева, д. 5, Якасарайский район,
100090 Ташкент, Узбекистан
Телефон: [998] (71) 120 6101,
Факс: [998] (71) 120 6645

Украина

ул. Тургеневская, д. 38, 5 этаж
01054 Киев, Украина
Телефон: [380] (44) 490 6777
Факс: [380] (44) 216 4558

