

Применение МСФО

International
GAAP[®] 2011

**Generally Accepted
Accounting Practice
under International Financial
Reporting Standards**

Mike Bonham • Angela Covic • Richard Crisp • Matthew Curtis
Tai Danmola • Mike Davies • Tim Denton • Lindy Ellis
Kevin Guckian • Meredith Lloyd • James Luke
Robert McCracken • Richard Moore • Robert Overend
Margaret Pankhurst • Inayatullah Qureshi • Hedy Richards
Tim Rogerson • Matt Williams

 **ERNST & YOUNG**

 **WILEY**

A John Wiley and Sons, Ltd, Publication

Применение МСФО

Часть 1

Майк Бонэм • Анджела Кович • Ричард Крисп • Мэтью Кертис
Тай Дэнмола • Майк Дейвис • Тим Дентон • Линди Эллис
Кевин Гуккиан • Мередит Ллойд • Джеймс Люк
Роберт Маккрекен • Ричард Мур • Роберт Оверэнд
Маргарет Панкхерст • Инаятулла Куреши • Хеди Ричардс
Тим Роджерсон • Мэтт Уильямс

Перевод с английского

6-е издание, переработанное и дополненное

 **ERNST & YOUNG**



Москва, 2011

УДК 657
ББК 65.052.201.1ц(0)
П76

Редакторы русского перевода: Дмитрий Вайнштейн, Татьяна Павлова, Вадим Шелагинов

Рецензенты русского перевода: Светлана Валецкая, Инесса Дриц, Мария Дуденко,
Александра Поддубная, Светлана Половинкина, Мария Прошина, Андрей Садун, Светлана Сарнацкая,
Анастасия Сорокина, Михаил Хачатурян, Валентина Хромова, Дарья Чернышева, Вадим Шелагинов

П76 **Применение МСФО:** в 3 ч. / Пер. с англ. — 6-е изд., перераб. и доп. — М.: Юнайтед Пресс, 2011.

ISBN 978-5-429500-19-5

Ч. 1: Применение МСФО. — 1152 с.

Настоящая книга — наиболее полное и подробное руководство по вопросам практического применения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Она основана на опыте специалистов по МСФО компании «Эрнст энд Янг». Книга будет полезна сотрудникам компаний, составляющих финансовую отчетность, инвесторам, аудиторам, сотрудникам надзорных органов, научным работникам и студентам, изучающим бухгалтерский учет и финансовую отчетность. Шестое расширенное и переработанное издание охватывает новые и измененные стандарты и интерпретации, выпущенные Советом по МСФО, в том числе новый стандарт по финансовым инструментам (МСФО (IFRS) 9), а также новые редакции МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах», МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса», а также все изменения, внесенные в рамках ежегодного проекта «Усовершенствования МСФО (2010 г.)». Сложные вопросы интерпретации стандартов иллюстрируются многочисленными примерами их применения на практике и фрагментами опубликованной финансовой отчетности крупнейших компаний мира.

Информация, содержащаяся в настоящем издании, представлена в обобщенной форме и предназначена лишь для общего ознакомления, в связи с чем не может рассматриваться в качестве полноценной замены подробного исследования или профессионального суждения. Издательство, ООО «Эрнст энд Янг», Ernst & Young LLP, Ernst & Young Global и входящие в ее состав фирмы не несут ответственности за ущерб, причиненный каким-либо лицам в результате действия или отказа от действия на основании сведений, содержащихся в данной публикации. По всем конкретным вопросам следует обращаться к специалисту по соответствующему направлению.

УДК 657
ББК 65.052.201.1ц(0)

Все права защищены. Никакая часть этой книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме и какими бы то ни было средствами, включая размещение в сети Интернет и в корпоративных сетях, а также запись в память ЭВМ для частного или публичного использования без письменного разрешения владельца авторских прав.

© Ernst & Young LLP, 2011

Фирма Ernst & Young LLP, зарегистрированная в Соединенном Королевстве, входит в состав Ernst & Young Global.

International GAAP® является зарегистрированной торговой маркой Ernst & Young LLP.

© Перевод на русский язык. ООО «Эрнст энд Янг», 2011

© Оформление. ООО «Юнайтед Пресс», 2011

ISBN 978-5-429500-19-5 (рус.)

ISBN 978-0-470-97606-7 (англ.)

О НОВОМ ИЗДАНИИ

Содержание издания этого года «*Применение МСФО 2011*» было пересмотрено и расширено с тем, чтобы:

- рассмотреть все новые и измененные стандарты и интерпретации, в том числе новый стандарт по финансовым инструментам (МСФО (IFRS) 9), а также новые редакции МСФО (IAS) 24 «*Раскрытие информации о связанных сторонах*», МСФО (IAS) 27 «*Консолидированная и отдельная финансовая отчетность*», МСФО (IFRS) 3 «*Объединение бизнеса*», а также все изменения, внесенные в рамках ежегодного проекта «*Усовершенствования МСФО (2010 г.)*»;
- разъяснить многочисленные проекты, реализуемые в настоящее время Советом по МСФО и Комитетом по интерпретации МСФО, которые приведут к изменению учетных требований в ближайшем будущем. В частности, проекты по консолидации, признанию выручки, аренде и финансовым инструментам могут иметь значительные последствия для применяемых в настоящее время принципов бухгалтерского учета;
- включить подробные указания по интерпретации и практическому применению МСФО с позиции международного опыта авторов по решению каждодневных практических задач.

В данном издании мы впервые приводим ссылки на стандарты Совета по МСФО в основном тексте, а не в виде ссылок в конце каждой главы, что, по нашему мнению, должно облегчить использование книги читателями.

Книга состоит из трех частей, и содержит 49 глав, предметный указатель и подробное содержание каждой главы.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ЧАСТЬ 1

Предисловие к русскому изданию	ix
Введение	xiii
Список сокращений	xv
Стандарты и интерпретации	xix
Глава 1 Международные принципы бухгалтерского учета	1
Глава 2 Концепция подготовки финансовой отчетности Совета по МСФО	37
Глава 3 Представление финансовой отчетности и учетная политика	79
Глава 4 Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность	145
Глава 5 Первое применение МСФО	173
Глава 6 Консолидированная финансовая отчетность	315
Глава 7 Процедуры консолидации и учет неконтрольных долей участия	357
Глава 8 Отдельная и индивидуальная финансовая отчетность	397
Глава 9 Объединение бизнеса	443
Глава 10 Объединение бизнеса под общим контролем	583
Глава 11 Ассоциированные предприятия	617
Глава 12 Совместные предприятия	693
Глава 13 Валютные операции	753
Глава 14 Гиперинфляция	819
Глава 15 Нематериальные активы	849
Глава 16 Основные средства	933
Глава 17 Инвестиционная недвижимость	979
Глава 18 Обесценение основных средств и гудвила	1029

ЧАСТЬ 2

Глава 19 Капитализация затрат по займам	1129
Глава 20 Запасы	1149

Глава 21	Договоры на строительство.....	1169
Глава 22	Аренда	1193
Глава 23	Государственные субсидии.....	1277

ЧАСТЬ 3



ПРЕДИСЛОВИЕ К РУССКОМУ ИЗДАНИЮ

Последний год стал важным этапом в развитии российской системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Заботясь о развитии финансового рынка, поддержании благоприятного инвестиционного климата в России, осуществлен ряд важных шагов по активизации применения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

В июле 2010 года принят Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности». Этим законом введено требование публикации всеми кредитными и страховыми организациями, а также иными организациями, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, консолидированной финансовой отчетности, составленной по МСФО. Иными словами, обеспечена основа введения в правовое поле Российской Федерации МСФО, а также признана в качестве официальной консолидированная финансовая отчетность.

В феврале 2011 года Правительство Российской Федерации определило порядок признания МСФО для применения на территории Российской Федерации. Этот порядок предусматривает проведение экспертизы применимости МСФО, проводимой бизнесом и профессией, и последующий административный акт придания МСФО силы нормативного документа. При этом процедура признания МСФО не имеет цели корректировать, адаптировать либо еще каким-то образом «русифицировать» стандарты, принимаемые Советом по МСФО.

Финансовая отчетность, составленная по МСФО, в наибольшей степени позволяет удовлетворить информационные потребности ее пользователей. Она дает инвесторам и другим заинтересованным лицам достаточно надежную и понятную информацию об отчитывающейся организации. В результате такая организация становится информационно прозрачной для деловых контрагентов и общества в целом. Это, в свою очередь, существенно снижает неопределенность и риски взаимодействия с организацией, а следовательно, делает ее конкурентоспособной в борьбе за дополнительные финансовые ресурсы. Кроме того, публикация финансовой отчетности по МСФО является важным элементом качественного корпоративного управления.

Введение МСФО в правовое поле Российской Федерации, несомненно, расширит круг организаций, применяющих эти стандарты, и будет способствовать дальнейшему сближению с ними российских правил бухгалтерского учета, подлежащих применению при составлении бухгалтерской отчетности юридического лица.

Одна из ключевых проблем применения МСФО в России, как и в других странах, — нехватка квалифицированных специалистов, способных составлять отчетность по МСФО, проводить ее аудит, а также понимать и использовать такую отчетность. В связи с этим по-прежнему важнейшая задача, решать которую призвано деловое сообщество, а также бухгалтерская и аудиторская профессия, — научиться применять и понимать МСФО.

С этой точки зрения, настоящая книга будет полезна специалистам, составляющим отчетность, аудиторам и пользователям финансовой отчетности. Компания «Эрнст энд Янг», входящая в число ведущих международных аудиторско-консультационных компаний, обобщила в книге многолетний опыт работы с отчетностью, составленной по МСФО. В книге проанализированы стандарты с учетом изменений, внесенных в них в 2010 г., обобщена практика их применения, представлена точка зрения

компании «Эрнст энд Янг» по сложным вопросам применения МСФО. Настоящая книга послужит хорошим подспорьем всем, кто заинтересован в познании МСФО и правильном применении их на практике, особенно в условиях нестабильности и радикальных изменений экономической ситуации в мире.

Март 2011 г.

*Л. З. Шнейдман,
директор Департамента Министерства финансов
Российской Федерации*



Любой кризис порождает потребность в новых знаниях, адекватной структуре рыночной экономики, способствует своевременному выявлению тенденций, прогнозированию их развития и оценке последствий управленческих решений.

Модернизация действующей экономической модели, сопровождаемая проведением корректирующей политики, которая ориентирована на предотвращение или «смягчение» кризисных состояний и дестабилизации хозяйственной системы, направлена на обеспечение перехода на качественно новый уровень развития и укрепление конкурентных преимуществ Казахстана, в частности в области практического применения МСФО.

Этим обусловлена необходимость пересмотра методологических подходов к обязательному прохождению обучения и получению сертификатов профессионального бухгалтера главными бухгалтерами организаций публичного интереса, контроля качества финансовой отчетности, составляемой в соответствии с МСФО, тщательного согласования МСФО с налоговой системой.

В связи с этим переработанное и дополненное издание, подготовленное специалистами одной из крупнейших международных аудиторских фирм и опубликованное в переводе на русский язык, рассматривается нами как чрезвычайно полезный вклад компании «Эрнст энд Янг» в процесс практического применения МСФО не только в Казахстане, но на всем пространстве СНГ.

Книга может быть предложена широкой целевой аудитории — как только начинающим осваивать МСФО руководителям средних и малых предприятий, финансовым менеджерам всех направлений, студентам, так и аудиторам, сотрудникам бухгалтерских служб, а также инвесторам, заинтересованным в понимании и использовании современной финансовой отчетности при принятии экономических решений. Одним из неоспоримых достоинств книги является взаимосвязанное представление как теоретических концепций, лежащих в основе современных МСФО, так и материала, относящегося к их практическому применению, включающего большое число разъяснений по применению стандартов на практике, основанных на опыте ведущих специалистов компании. Представляют практический интерес и хорошо подобранные выдержки из финансовой отчетности крупнейших международных компаний, демонстрирующих лучшую практику применения МСФО.

Март 2011 г.

*А.О. Тулеуов,
директор Департамента методологии бухгалтерского учета,
аудиторской деятельности
Министерства финансов Республики Казахстан*

ВВЕДЕНИЕ

Международные стандарты финансовой отчетности прошли долгий путь с того момента, как в 2001 г. Совет по МСФО был создан в его современной форме под руководством сэра Дэвида Твиди. Пожалуй, наиболее примечательными являются те темпы, с которыми продвигается глобализация учетных стандартов: с момента, когда всего несколько лет назад существовало огромное число различных национальных систем учета, и до сегодняшнего дня, когда, несмотря на сохраняющуюся неопределенность в отношении перехода на МСФО в США, МСФО стали всемирно признанным языком бухгалтерского учета на крупнейших рынках капитала.

Это представляет собой значимое достижение всех сторон, участвовавших в данном процессе: Европейского союза, руководители которого обладали проницательностью для установления программы перехода на единый режим составления финансовой отчетности по всему ЕС; ранее действовавшего Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), члены которого осуществили программу разработки базовых стандартов, создав тем самым предпосылку для всемирного признания международных стандартов; многих стран по всему миру, чьи составители стандартов внесли вклад в работу Комитета по МСФО и Совета по международным стандартам финансовой отчетности (Совета по МСФО); членов Совета по МСФО; а также большого числа национальных правительств, которые признали значимость единого режима составления финансовой отчетности и приняли МСФО. Следует особенно отметить огромный вклад сэра Дэвида Твиди, председателя Совета по МСФО с момента его основания в 2001 г., который покидает этот пост в 2011 г. Его деятельность сыграла огромную роль в разработке и успехе МСФО, и его приемнику будет весьма непросто. Однако недавнее назначение Ханса Хогерворста на должность председателя и Йена Макинтоша на должность его заместителя свидетельствует о том, что Совет по МСФО по-прежнему находится в надежных руках, а сочетание политических и технических навыков нового руководства позволит ему уверенно вести вперед корабль МСФО по штормящему морю финансовой отчетности.

Прошедший год определенно был еще одним очень сложным годом для мировой экономики. Во многих странах, испытавших рецессию, наметились признаки восстановления роста экономики, однако рост возобновляется, как правило, низкими темпами. При этом сохраняется неопределенность относительно того, что произойдет после свертывания программ государственной поддержки бизнеса, которые реализовывались во многих странах в этот сложный период. Неудивительно, что существуют различные точки зрения относительно роли, которую могли сыграть требования к финансовой отчетности в беспокойный период, который мы пережили. Некоторые считают, что недавняя напряженность на мировых рынках капитала обусловлена стандартами бухгалтерского учета и их требованиями. Мы не согласны с такой точкой зрения. Тем не менее мы приветствуем инициативу стран Большой двадцатки, которые призвали органы, разрабатывающие международные стандарты финансовой отчетности, «удвоить свои усилия по разработке единой системы высококачественных глобальных стандартов бухгалтерского учета...». Ранее мы утверждали, что единая система применяемых во всем мире высококачественных стандартов финансовой отчетности будет иметь существенные преимущества. Вселяет надежду то, что профессиональное сообщество по-прежнему признает эти преимущества и продолжает оказывать давление на Совет по МСФО и ССФУ, заставляя их двигаться вперед.

В связи с этим мы приветствуем изменение приоритетов Совета по МСФО и ССФУ в пользу проектов, которые с их точки зрения являются наиболее значительными в программе по конвергенции. Было

очевидно, что предыдущая программа работ была невыполнимой, и даже пересмотренный график реализации проектов является напряженным, если говорить о необходимости завершения основных приоритетных проектов в предусмотренные им сроки.

Забегая вперед, следует сказать, что 2011 г. по двум причинам будет особенно интересным годом. Во-первых, будет интересно увидеть, изменит ли Совет по МСФО во главе с новыми руководителями Хансом Хогерворстом и Йеном Макинтошем направление своей деятельности или приоритеты после ухода с должности сэра Дэвида Твиди. Во-вторых, Комиссия по ценным бумагам и биржам США определится со своей позицией относительно роли МСФО в США. Вселяет надежду заявление председателя Комиссии по ценным бумагам и биржам США Мэри Шапиро о том, что она не считает, что пересмотренный план работы Совета по МСФО повлияет на представленный общественности в феврале 2010 г. рабочий план Комиссии по анализу возможности и сроков включения МСФО в финансовую систему США. Мы по-прежнему с нетерпением ожидаем решения Комиссии. Наконец-то мы приблизились к единому языку бухгалтерского учета, к которому так давно стремились. Кто знает, возможно, еще один шаг — и мы достигнем этой цели.

Мы глубоко признательны многим нашим коллегам из международной организации «Эрнст энд Янг» за их самоотверженную помощь и поддержку в создании этой книги. Это была подлинно международная инициатива, ценный вклад в которую внесли специалисты компании «Эрнст энд Янг», работающие по всему миру.

Мы хотели бы выразить особую благодарность тем, кто рецензировал и редактировал текст, а именно: Дугу Кэмерону, Робину Чаттерджи, Джейкобу Куперу, Гарту Коппину, Шону Кремену, Майклу Эллиоту, Чарли Фини, Джону Гессу, Свену Хайну, Полу Хедбитчу, Катрине Кимпель, Михаэлю ван дер Лофу, Лану Мингу, Джону О'Грейди, Эрику Олунду, Шеннону О'Мэхони, Даните Остлинг, Рут Пикер, Герарду ван Сантену, Элисон Спайви, Мэтью Саттону, Лео ван дер Тасу, Линде Томкинс и Полу Уоллеку. Что касается самой группы международной финансовой отчетности, мы выражаем благодарность всем, кто внес прямой и косвенный вклад в создание книги: Элизару Бальтазару, Джастину Белтону, Дэнизу Брэндру, Тони Клиффорду, Ларисе Коннор, Джули Демперс, Бернду Кремпу, Саре Вайнелл и Лоуренсу Вонгу. Мы также признательны Джереми Гугенхейму за его помощь в технологии производства в период написания книги.

Лондон,
октябрь 2010 г.

Майк Бонэм,
Анджела Кович
Ричард Крисп,
Мэтью Кертис,
Тай Дэнмола
Майк Дейвис,
Тим Дентон,
Линди Эллис
Кевин Гуккиан
Мередит Ллойд
Джеймс Люк
Роберт Маккрекен
Ричард Мур,
Роберт Оверэнд,
Маргарет Панкхерст
Инаятулла Куреши
Хеди Ричардс,
Тим Роджерсон,
Мэтт Уильямс

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ

В этой книге используются следующие сокращения:

Профессиональные и регулирующие органы

AASB	Australian Accounting Standards Board	Австралийский совет по стандартам финансовой отчетности
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	Американский институт сертифицированных присяжных бухгалтеров
AOSSG	Asian-Oceanian Standard-Setters Group	Группа, объединяющая организации, разрабатывающие стандарты финансовой отчетности в Азии и Океании
APB	Accounting Principles Board	Совет по стандартам бухгалтерского учета (являлся органом АИСПА до того, как его сменил ССФУ)
ASB	Accounting Standards Board in the UK	Совет по стандартам бухгалтерского учета Великобритании
ASBJ	Accounting Standards Board in Japan	Совет по стандартам бухгалтерского учета Японии
CESR	Committee of European Securities Regulators	Комитет европейских органов регулирования рынков ценных бумаг — независимый комитет, членами которого являются высокопоставленные представители органов регулирования рынков ценных бумаг стран ЕС
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants	Канадский институт дипломированных бухгалтеров
EITF	Emerging Issues Task Force in the US	Рабочая группа по особым вопросам в США
FCAG	Financial Crisis Advisory Group	Консультативная группа по вопросам финансового кризиса
FEE	Federation of European Accountants	Федерация европейских бухгалтеров
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation	Фонд Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	Институт дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса
ICAI	Institute of Chartered Accountants of India	Институт дипломированных бухгалтеров Индии
ICAS	Institute of Chartered Accountants of Scotland	Институт дипломированных бухгалтеров Шотландии
IGC	Implementation Guidance Committee on IAS 39 (now disbanded)	Комитет по внедрению МСФО (IAS) 39 (ныне расформированный)
IOSCO	International Organisation of Securities Commissions	Международная организация комиссий по ценным бумагам

JWG	Joint Working Group of Standard-setters	Совместная рабочая группа разработчиков стандартов, объединившая представителей Комитета по МСФО, ССФУ и восьми других международных организаций. Задачей этой (ныне расформированной) группы была разработка интегрированного и единого стандарта по финансовым инструментам, с которой она не справилась
SAC	Standards Advisory Council	Консультационный совет по стандартам, который предоставляет консультации Совету по МСФО по широкому спектру вопросов
SEC	Securities and Exchange Commission	Комиссия по ценным бумагам и биржам (орган регулирования рынка ценных бумаг США)
TEG	Technical Expert Group, an advisor to the European Commission	Группа технических экспертов, консультант Европейской комиссии
Группа G4+1		Ныне расформированная группа «четыре плюс один», фактически состоящая из шести участников. Объединяла представителей органов, занимающихся разработкой стандартов, из Австралии, Канады, Новой Зеландии, Великобритании и США, а также Комитета по МСФО
ЕКГФО	European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)	Европейская консультационная группа по финансовой отчетности
ЕК	European Commission (EC)	Европейская комиссия
ЕС	European Union (EU)	Европейский союз
ЕЦБ	European Central Bank	Европейский центральный банк
Комитет IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee of the IASB	Комитет по интерпретации Международных стандартов финансовой отчетности
Комитет по МСФО (КМСФО)	International Accounting Standards Committee (IASC)	Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности. Бывшее Правление Комитета по МСФО явилось предшественником Совета по МСФО
КРБУ	Accounting Regulatory Committee of representatives of EU Member States (ARC)	Комитет Европейской комиссии по регулированию принципов бухгалтерского учета
ПКИ	Standing Interpretations Committee of the IASC (SIC)	Постоянный комитет по интерпретации (был заменен Комитетом IFRIC)
Совет по МСФО	International Accounting Standards Board (IASB)	Совет по Международным стандартам финансовой отчетности
ССФУ	Financial Accounting Standards Board (FASB)	Совет по стандартам финансового учета США
ФФУ	Financial Accounting Foundation (FAF)	Фонд финансового учета
Бухгалтерские термины		
ADS	American Depositary Shares	Американские депозитарные акции
AFS	Available-for-sale investment	Инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи
ARB	Accounting Research Bulletins	Бюллетени по изучению вопросов бухгалтерского учета (выпускаются AICPA)
ARS	Accounting Research Studies	Исследования вопросов бухгалтерского учета (выпускаются APB)

ASC	Accounting Standards Codification	Кодификация стандартов бухгалтерского учета. В настоящее время стандарты бухгалтерского учета ОПБУ США организованы в виде комплексной Кодификации стандартов бухгалтерского учета, которая является единственным источником указаний согласно ОПБУ США.
CIS	Comprehensive Income Statement	Отчет о совокупном доходе, разработанный группой G4+1, занимавшейся разработкой стандартов бухгалтерского учета, и опубликованный в июне 1999 г. в документе для обсуждения Совета по стандартам бухгалтерского учета Великобритании «Отражение результатов финансовой деятельности: предлагаемые изменения»
CULS	Convertible Unsecured Loan Stock	Конвертируемое необеспеченное долговое обязательство
DPF	Discretionary Participation Feature	Условие дискреционного участия
EBIT	Earnings Before Interest and Taxes	Прибыль до выплаты процентов и налогообложения
EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation	Прибыль до уплаты процентов, налогов и начисления амортизации
EPS	Earnings per Share	Прибыль на акцию
FRS	Financial Reporting Standard	Стандарт финансовой отчетности (выпускаемый ASB)
FTA	First-time Adoption	Первое применение
HTM	Held-to-maturity investment	Инвестиция, удерживаемая до погашения
IBNR	Incurred but not reported claims	Произошедшие, но не заявленные убытки
IFAC	International Federation of Accountants	Международная федерация бухгалтеров
IPO	Initial Public Offering	Первоначальное размещение акций на открытом рынке
IPR&D	In-process Research and Development	Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, проводящиеся в данный момент
IRR	Internal Rate of Return	Внутренняя норма доходности
LAT	Liability Adequacy Test	Проверка достаточности обязательств
LIBOR	London Inter Bank Offered Rate	Ставка предложения депозитов на лондонском межбанковском рынке
NBV	Net Book Value	Чистая балансовая стоимость
NRV	Net Realisable Value	Чистая стоимость реализации
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts	Положение о принципах финансового учета (выпускается ССФУ в рамках реализуемого им проекта по выработке концептуальных основ)
VIU	Value In Use	Ценность от использования
WACC	Weighted Average Cost of Capital	Средневзвешенная стоимость капитала
ДЕ	Currency Unit (CU)	Денежная единица
ИБ	Foreign currency (FC)	Иностранная валюта
КСН	Special Purpose Entity (SPE)	Компания специального назначения

ЛИФО	Last-In, First-Out basis of valuation (LIFO)	Метод оценки «последнее поступление — первый отпуск»
МВ	Local Currency (LC)	Местная валюта
МОВ	Memorandum of Understanding	Меморандум о взаимопонимании
МСФО (IAS)	International Accounting Standard (issued by IASC)	Международный стандарт финансовой отчетности (выпущенный ранее действовавшим Комитетом по МСФО)
МСФО (IFRS)	International Financial Reporting Standard (issued by IASB)	Международный стандарт финансовой отчетности (выпущенный Советом по МСФО)
НИОКР	Research and development (R&D)	Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы
ОС	Property, Plant and Equipment (PPE)	Основные средства
ОПБУ	Generally accepted accounting practice (GAAP)	Общепризнанная практика бухгалтерского учета (в рамках МСФО) или Общеизвестные принципы бухгалтерского учета (применительно к США)
ПГДП	Cash Generating Unit (CGU)	Подразделение, генерирующее денежные потоки
САП	Total Shareholder Return (TSR)	Совокупная акционерная прибыль
СП	Joint Venture (JV)	Совместное предприятие
СФУ	Statement of Financial Accounting Standards (SFAS)	Стандарт финансового учета (выпущенный ССФУ)
ФИФО	First-In, First-Out basis of valuation (FIFO)	Метод оценки «первое поступление — первый отпуск»

Ссылки на МСФО (IFRS), МСФО (IAS), интерпретации и сопутствующую документацию

AG	Application Guidance	Руководство по применению
AV	Alternative View	Альтернативное мнение
В, BCZ	Basis for Conclusions on IASs	Основа для выводов МСФО (IAS)
BC	Basis for Conclusions on IFRSs and IASs	Основа для выводов МСФО (IFRS) и МСФО (IAS)
DO	Dissenting Opinion	Особое мнение
DP	Discussion Paper	Документ для обсуждения
ED	Exposure Draft	Проект для обсуждения
IE	Illustrative Examples on IFRSs and IASs	Наглядные примеры к МСФО (IFRS) и МСФО (IAS)
IG	Implementation Guidance	Руководство по внедрению
IN	Introduction to IFRSs and IASs	Введение в МСФО (IFRS) и МСФО (IAS)

СТАНДАРТЫ И ИНТЕРПРЕТАЦИИ

Содержание данной книги охватывает все стандарты финансовой отчетности, выпущенные по состоянию на сентябрь 2010 г. Соответственно, в книге рассматривается *Концепция подготовки и представления финансовой отчетности* Совета по МСФО и указанные ниже стандарты и интерпретации.

В отсутствие иных указаний все ссылки в тексте глав на представленные ниже действующие документы являются ссылками на эти документы в той редакции, в которой они одобрены и включены в так называемую «Синюю книгу МСФО», опубликованный Советом по МСФО сборник *Международных стандартов финансовой отчетности 2011 г. «МСФО — консолидированный текст, не включающий стандарты, дата обязательного применения которых еще не наступила, но которые могут применяться досрочно»*, содержащий утвержденные стандарты и интерпретации, обязательные к применению на 1 января 2011 г. (ISBN 978-1-907026-85-0). Ссылки на представленные ниже действующие документы, вступающие в силу после 1 января 2011 г. (например, МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*») являются ссылками на эти документы в той редакции, в которой они одобрены и включены в так называемую «Красную книгу МСФО» — опубликованный Советом по МСФО сборник *Международных стандартов финансовой отчетности 2010 г. «МСФО — утвержденные стандарты и интерпретации, выпущенные на 1 января 2010 г.»* (ISBN 978-1-907026-61-4).

С 1 июля 2009 г. стандарты бухгалтерского учета, представляющие собой ОПБУ США, выпускаемые различными органами, разрабатывающими стандарты бухгалтерского учета, группируются при помощи комплексной схемы Кодификации стандартов бухгалтерского учета, которая сейчас является единственным официальным источником ОПБУ США. В настоящем издании применялась новая кодификация.

* Стандарты и интерпретации, отмеченные звездочкой, были отозваны или заменены.

Концепция Совета по МСФО

Концепция подготовки и представления финансовой отчетности

Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS)

МСФО (IFRS) 1	Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности
МСФО (IFRS) 2	Выплаты, основанные на акциях
МСФО (IFRS) 3	Объединение бизнеса
МСФО (IFRS) 4	Договоры страхования
МСФО (IFRS) 5	Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность
МСФО (IFRS) 6	Разведка и оценка полезных ископаемых
МСФО (IFRS) 7	Финансовые инструменты: раскрытие информации
МСФО (IFRS) 8	Операционные сегменты
МСФО (IFRS) 9	Финансовые инструменты

Международные стандарты финансовой отчетности (IAS)

МСФО (IAS) 1	Представление финансовой отчетности
МСФО (IAS) 2	Запасы
МСФО (IAS) 7	Отчет о движении денежных средств
МСФО (IAS) 8	Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки
МСФО (IAS) 10	События после отчетного периода
МСФО (IAS) 11	Договоры на строительство
МСФО (IAS) 12	Налог на прибыль
МСФО (IAS) 16	Основные средства
МСФО (IAS) 17	Аренда
МСФО (IAS) 18	Выручка
МСФО (IAS) 19	Вознаграждения работникам
МСФО (IAS) 20	Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи
МСФО (IAS) 21	Влияние изменений валютных курсов
МСФО (IAS) 23	Затраты по займам
МСФО (IAS) 24	Раскрытие информации о связанных сторонах
МСФО (IAS) 26	Учет и представление отчетности по пенсионным планам
МСФО (IAS) 27	Консолидированная и отдельная финансовая отчетность
МСФО (IAS) 28	Инвестиции в ассоциированные компании
МСФО (IAS) 29	Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции
МСФО (IAS) 31	Участие в совместной деятельности
МСФО (IAS) 32	Финансовые инструменты: представление информации
МСФО (IAS) 33	Прибыль на акцию
МСФО (IAS) 34	Промежуточная финансовая отчетность
МСФО (IAS) 36	Обесценение активов
МСФО (IAS) 37	Резервы, условные обязательства и условные активы
МСФО (IAS) 38	Нематериальные активы
МСФО (IAS) 39	Финансовые инструменты: признание и оценка
МСФО (IAS) 40	Инвестиционная недвижимость
МСФО (IAS) 41	Сельское хозяйство

Интерпретации Комитета по интерпретации МСФО

Интерпретация IFRIC 1	Изменения в обязательствах по утилизации активов, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах
Интерпретация IFRIC 2	Доли участия в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты
Интерпретация IFRIC 3*	Права на выбросы
Интерпретация IFRIC 4	Как определить, имеет ли сделка признаки аренды

Интерпретация IFRIC 5	Права на доли участия в фондах утилизации активов, рекультивации и восстановления окружающей среды
Интерпретация IFRIC 6	Обязательства, возникающие в результате операций на особых рынках — утилизация электрического и электронного оборудования
Интерпретация IFRIC 7	Применение метода пересчета согласно МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»
Интерпретация IFRIC 8*	Сфера применения МСФО (IFRS) 2
Интерпретация IFRIC 9	Повторный анализ встроенных производных финансовых инструментов
Интерпретация IFRIC 10	Промежуточная финансовая отчетность и обесценение
Интерпретация IFRIC 11*	МСФО (IFRS) 2 — Операции с собственными выкупленными акциями и акциями группы
Интерпретация IFRIC 12	Концессионные договоры оказания услуг
Интерпретация IFRIC 13	Программы, направленные на поддержание лояльности клиентов
Интерпретация IFRIC 14	МСФО (IAS) 19 — Предельное значение актива по плану с установленными выплатами, требования о минимальном финансировании и их взаимодействие
Интерпретация IFRIC 15	Договоры на строительство объектов недвижимости
Интерпретация IFRIC 16	Хеджирование чистых инвестиций в зарубежное подразделение
Интерпретация IFRIC 17	Распределение неденежных активов между собственниками
Интерпретация IFRIC 18	Активы, полученные от клиентов
Интерпретация IFRIC 19	Погашение финансовых обязательств посредством предоставления долевых инструментов

Интерпретации Постоянного комитета по интерпретации

ПКИ-7	Введение евро
ПКИ-10	Государственная помощь — отсутствие непосредственной связи с операционной деятельностью
ПКИ-12	Консолидация — компании специального назначения
ПКИ-13	Совместно контролируемые предприятия — немонетарные вклады участников
ПКИ-15	Операционная аренда — стимулы
ПКИ-21	Налог на прибыль — возмещение неамортизируемых активов, учитываемых по стоимости после переоценки
ПКИ-25	Налог на прибыль — изменение налогового статуса организации или ее акционеров
ПКИ-27	Анализ экономической сущности сделок, имеющих юридическую форму аренды
ПКИ-29	Раскрытие информации — концессионные договоры об оказании услуг
ПКИ-31	Выручка — бартерные сделки, предполагающие оказание рекламных услуг
ПКИ-32	Нематериальные активы — затраты на веб-сайт

Прочие документы, опубликованные Советом по МСФО

Исключение с ограниченной сферой применения для компаний, применяющих МСФО впервые, в отношении раскрываемой сравнительной информации согласно МСФО (IFRS) 7 (Поправки к МСФО (IFRS) 1)

«Усовершенствования МСФО» (выпущенные 6 мая 2010 г.)

Концепция подготовки и представления финансовой отчетности (2010 г.)

Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) для компаний малого и среднего бизнеса

Проекты для обсуждения стандартов Совета по МСФО

Проект для обсуждения ED 9	Соглашения о совместной деятельности
Проект для обсуждения ED 10	Поправки к МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» и МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»
Проект для обсуждения ED/2009/2	Консолидированная финансовая отчетность
Проект для обсуждения ED/2009/3	Налог на прибыль
Проект для обсуждения ED/2009/5	Прекращение признания (предложенные поправки к МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 7)
Проект для обсуждения ED/2009/6	Оценка справедливой стоимости
Проект для обсуждения ED/2009/8	Комментарии, представленные руководством
Проект для обсуждения ED/2009/12	Деятельность с регулируемыми тарифами
Проект для обсуждения ED/2010/1	Финансовые инструменты: амортизированная стоимость и обесценение
Проект для обсуждения ED/2010/3	Оценка обязательств в МСФО (IAS) 37 (предложенные поправки к МСФО (IAS) 37)
Проект для обсуждения ED/2010/4	Планы с установленными выплатами (предложенные поправки к МСФО (IAS) 19)
Проект для обсуждения ED/2010/5	Возможность оценки финансовых обязательств по справедливой стоимости
Проект для обсуждения ED/2010/6	Представление прочего совокупного дохода (предложенные поправки к МСФО (IAS) 1)
Проект для обсуждения ED/2010/7	Выручка по договорам с клиентами
Проект для обсуждения ED/2010/7	Раскрытие информации об анализе неопределенности оценки для оценок по справедливой стоимости (переработанные предложенные требования к раскрытию информации)

Проект для обсуждения ED/2010/8	Договоры страхования
Проект для обсуждения ED/2010/9	Аренда
Проект для обсуждения ED/2010/10	Отмена фиксированных дат для компаний, впервые применяющих МСФО (предложенные поправки к МСФО (IFRS) 1)
Проект для обсуждения ED/2010/11	Отложенные налоги: возмещение актива, лежащего в основе отложенного налога (предложенные поправки к МСФО (IAS) 12)
Проект для обсуждения ED/2010/12	Значительная гиперинфляция (предложенные поправки к МСФО (IFRS) 1)

Проекты Интерпретаций Комитета по интерпретации МСФО

DI/2010/1	Затраты на вскрышные работы на этапе добычи на открытом руднике
-----------	---

1	ВАЖНОСТЬ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	3
2	ФОНД МСФО И СОВЕТ ПО МСФО	4
2.1	Деятельность по разработке стандартов.....	4
2.1.1	Фонд МСФО	5
2.1.2	Наблюдательный совет	6
2.1.3	Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (Совет по МСФО)	8
2.1.4	Руководство по процессу одобрения и выпуска стандартов Советом по МСФО.....	9
2.1.5	Консультативный Совет по МСФО (Консультативный совет)	10
2.1.6	Комитет по интерпретации МСФО (Комитет по интерпретации)	11
3	ТЕХНИЧЕСКАЯ ПРОГРАММА СОВЕТА ПО МСФО И ГЛОБАЛЬНАЯ КОНВЕРГЕНЦИЯ.....	11
3.1	Приоритеты Совета по МСФО на данный момент времени	11
3.2	Конвергенция МСФО с ОПБУ США	12
3.2.1	Конвергенция с ОПБУ США: Норуолкское соглашение	12
3.2.2	Меморандум о взаимопонимании между ССФУ и Советом по МСФО	13
3.2.3	Концепция Комиссии по ценным бумагам и биржам США, разрешающая американским эмитентам подготавливать финансовую отчетность в соответствии с МСФО	14
3.2.4	Предложенная «дорожная карта».....	15
3.2.5	Будущее конвергенции	17
3.3	Последствия финансового кризиса	18
3.4	Действующая программа Совета по МСФО	20
3.5	«Процесс ежегодных усовершенствований», разработанный Советом по МСФО.....	21
4	ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	22
4.1	Заявление о соответствии МСФО	22
4.2	Достоверное представление и соответствие МСФО	22
4.3	Отступление от требования с целью достоверного представления.....	22

5	ПЕРЕХОД НА МСФО В СТРАНАХ МИРА	26
5.1	Глобальное принятие МСФО	26
5.2	Европа.....	26
5.3	Австралия	28
5.4	Бразилия.....	29
5.5	Канада	29
5.6	Китай и Гонконг.....	31
5.6.1	Китай.....	31
5.6.2	Гонконг.....	32
5.7	Индия.....	32
5.8	Япония.....	32
5.9	Южная Африка.....	33
6	РЕЗЮМЕ	34

1 ВАЖНОСТЬ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Глобализация — это процесс устранения препятствий для развития свободной внешней торговли и более тесной интеграции национальных экономик¹. Наряду с глобализацией происходит интеграция международных рынков товаров, услуг и капитала. Если прежде компании рассчитывали на финансирование на внутренних рынках капитала, то сейчас они могут в большей степени привлекать заемный и акционерный капитал как внутри страны, в которой они осуществляют деятельность, так и за ее пределами.

И все же данные изменения исторически не оказали существенного влияния на порядок представления финансовой отчетности, что, несомненно, свидетельствует о широко распространенном «национализме» в отношении собственных стандартов определенных стран.

Одним из основных преимуществ наличия единых стандартов финансовой отчетности является то, что они позволят международным рынкам капитала оценивать и сравнивать результаты деятельности различных компаний более показательным, результативным и эффективным способом, чем это возможно в настоящее время. Это будет способствовать привлечению компаниями капитала и позволит снизить затраты на привлечение финансирования. Таким образом, за разработку единых стандартов выступили как надзорные органы, так и составители финансовой отчетности. Еще в 1989 г. Международная организация комиссий по ценным бумагам (IOSCO), ведущая международная организация, выступающая за сотрудничество между надзорными органами, подготовила документ, в котором отмечалось, что предложению ценных бумаг на международных рынках будет содействовать разработка признанных во всем мире стандартов. Составителей финансовой отчетности однозначно привлекает идея о большей сопоставимости на глобальном уровне финансовой отчетности всех компаний, принадлежащих к одной и той же отрасли.

Несмотря на подобные преимущества, только в последние десять лет перспектива разработки глобальных стандартов финансовой отчетности стала достижимой, в основном благодаря действиям Европейской комиссии.

Европейская комиссия объявила в июне 2000 г. о намерении представить предложение по введению требования для всех компаний, акции которых котируются в ЕС, к 2005 г. перейти на составление финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Это требование, которое было окончательно введено в 2002 г.², привело в итоге не только к изменению практики представления финансовой отчетности в европейском масштабе, но и в международном.

Хотя в настоящий момент Европейский союз и является наиболее значимой площадкой для Совета по МСФО, существует также ряд экономически развитых стран, которые уже приняли или примут МСФО в качестве основы ОПБУ. Примечательными примерами являются Канада, заявившая о том, что с 2011 г. канадские ОПБУ будут заменены на МСФО³, и Япония, где в июне 2009 г. Совет по бухгалтерскому учету в коммерческом секторе (основной консультативный орган Агентства по финансовому надзору) утвердил «дорожную карту» перехода на МСФО в Японии, окончательное решение по которой будет принято в 2012 г. Окончательное решение было принято в результате заключения соглашения в августе 2007 г. между Советом по стандартам финансовой отчетности Японии и Советом по МСФО

об активизации процесса конвергенции японских ОПБУ с МСФО с целью устранения всех расхождений до 30 июня 2011 г. Следует отметить, что такие страны, как Бразилия, Китай, Индия и Корея, добились значительных успехов на пути принятия МСФО, а Австралия и Южная Африка уже привели свои национальные стандарты в соответствие с МСФО.

Решение Европейской комиссии о принятии МСФО в качестве основы подготовки финансовой отчетности всех компаний, акции которых котируются в ЕС, совпало с процессом реорганизации Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности и формированием 1 апреля 2001 г. действующего в настоящий момент Совета по Международным стандартам финансовой отчетности (Совет по МСФО). Совет по МСФО и Совет по стандартам финансового учета США (ССФУ) совместно занялись разработкой проекта конвергенции МСФО и ОПБУ США. Свидетельством этого являются заключенное в октябре 2002 г. между Советом по МСФО и ССФУ Норуолкское соглашение и заключенный в феврале 2006 г. Меморандум о взаимопонимании. Более подробно эти соглашения рассматриваются в п. 3 ниже.

Помимо конвергенции МСФО и ОПБУ США существует перспектива принятия МСФО в США. В ноябре 2007 г. SEC единогласно одобрила исключение требования сверки с ОПБУ США финансовой отчетности, составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) в редакции Совета по Международным стандартам финансовой отчетности (Совета по МСФО).

Что касается совсем недавних событий, в августе 2008 г. SEC начала принимать комментарии к принятой ею «дорожной карте», в которой рассматриваются вопросы окончательного принятия МСФО американскими компаниями. В соответствии с предложенной «дорожной картой» ожидается, что компании начнут составлять обязательную отчетность по МСФО с 2014, 2015 или 2016 г. в зависимости от их размера. Предложенная «дорожная карта» SEC более подробно рассматривается в п. 3.2.4 ниже.

Смена президентской администрации в США в 2008/2009 гг. и последствия финансового кризиса заставили сомневаться в реальности подобных планов. Ситуация была настолько серьезной, что, выступая на ежегодном заседании Американской ассоциации бухгалтеров в 2009 г., председатель Совета по МСФО Дэвид Твиди заявил следующее: «На каком этапе находятся США? Именно этот вопрос задают мне по всему миру... С моей точки зрения, США должны принять то или иное решение к 2011 г.»

Однако недавно мы смогли убедиться, что Комиссия по ценным бумагам и биржам США по-прежнему планирует перейти на МСФО. Кроме того, последствия финансового кризиса послужили сильным политическим толчком к конвергенции мировых стандартов бухгалтерского учета. Лидеры стран «большой двадцатки» постоянно говорят о необходимости достижения этой цели.

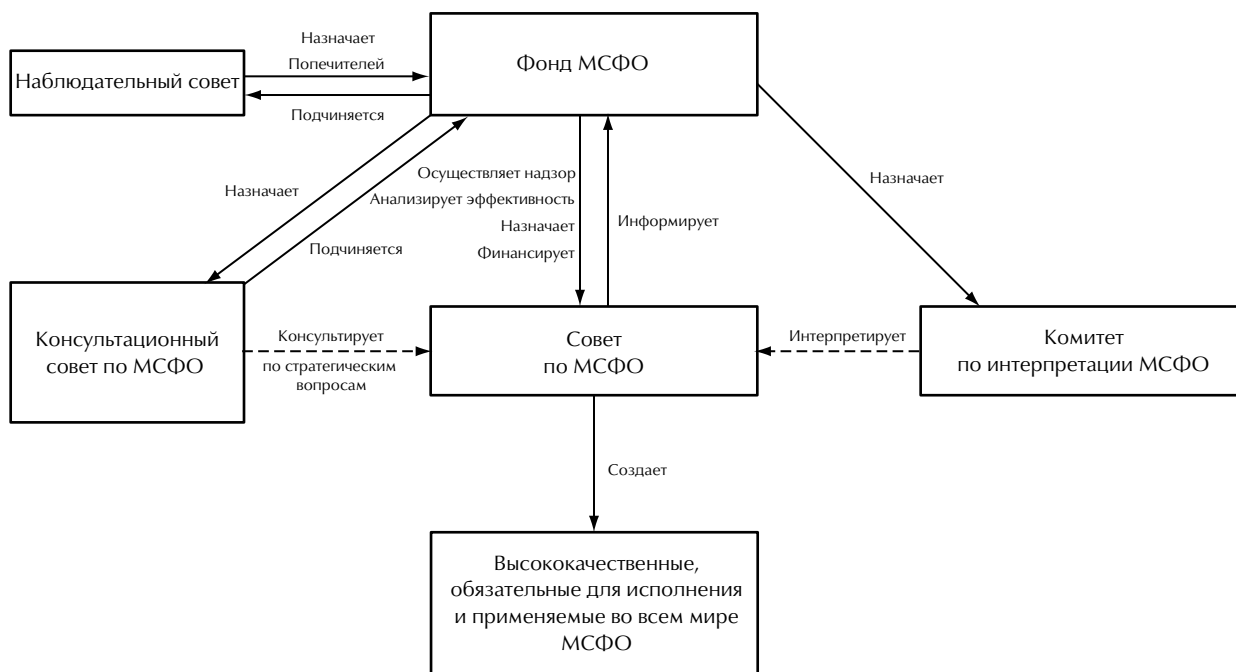
В результате в середине 2010 г. мировая система финансовой отчетности перестала характеризоваться большим количеством разрозненных национальных стандартов и перешла к сегодняшнему состоянию, когда в качестве основы подготовки финансовой отчетности были выделены две системы: МСФО и ОПБУ США. Более того, весьма вероятно, что МСФО станут единой системой стандартов финансовой отчетности в обозримом будущем.

В настоящей главе описывается, каким образом разрабатываются МСФО, статус конвергенции МСФО с ОПБУ США, действующая программа Совета по МСФО и процесс принятия МСФО в глобальном масштабе.

2 ФОНД МСФО И СОВЕТ ПО МСФО

2.1 Деятельность по разработке стандартов

На схеме ниже представлен процесс разработки стандартов Советом по МСФО. Деятельность различных органов, представленных на данной схеме, описана ниже.



2.1.1 Фонд МСФО

Управление деятельностью организации осуществляется Попечителями Фонда МСФО, которые, в свою очередь, действуют согласно Конституции Фонда МСФО⁴. В Конституции МСФО указано, что для того, чтобы обеспечить международное представительство, в состав Совета необходимо включить⁵:

- шесть Попечителей из Северной Америки;
- шесть — из Европы;
- шесть — из Азиатско-Тихоокеанского региона;
- одного — из Африки;
- одного — из Южной Америки, а также
- двух — из других стран для обеспечения баланса в географическом плане.

Все последующие назначения Попечителей на вакансии, освободившиеся в результате ухода на пенсию или по каким-либо другим причинам, производятся действующими Попечителями, но утверждаются Наблюдательным советом, как указано в п. 2.1.2 ниже. Назначение производится, как правило, сроком на три года с правом его продления еще на один трехлетний срок⁶.

Согласно Конституции Фонда МСФО состав Попечителей должен включать отдельных лиц, которые бы совместно представляли сбалансированную группу профессионалов, включающую аудиторов, составителей и пользователей финансовой отчетности, ученых и государственных служащих. Как правило, два Попечителя должны быть старшими партнерами крупных международных аудиторских фирм. С целью достижения баланса проводятся консультации с национальными и международными аудиторскими организациями (включая Международную федерацию бухгалтеров), составителями и пользователями финансовой отчетности, учеными. Попечители должны определить порядок, согласно которому будут поступать предложения о назначении на должность от соответствующих организаций, частные лица должны иметь возможность представлять свои кандидатуры, а также должен быть определен порядок объявления о вакансиях⁷.

Конституция указывает: «все Попечители должны продемонстрировать Фонду МСФО и Совету по МСФО, выступающему в качестве разработчика международных стандартов высокого уровня, наличие достаточных знаний в сфере финансов и свое обязательство выполнять работу в установлен-

ные сроки. Каждый Попечитель должен иметь представление, а также реагировать должным образом на проблемы, связанные с принятием и применением высококачественных международных стандартов финансовой отчетности, разработанных для использования на международных рынках капитала и прочими пользователями»⁸.

Попечители также ответственны за назначение членов Комитета по интерпретации МСФО (Комитета по интерпретации) и Консультативного совета по МСФО (Консультативного совета)⁹. Их обязанности также включают следующее¹⁰:

- обеспечение и поддержание финансирования;
- ежегодное рассмотрение стратегии Фонда МСФО и Совета по МСФО, а также эффективности их деятельности, включая рассмотрение (но не определение) программы Совета по МСФО;
- ежегодное одобрение бюджета Фонда МСФО и определение источников финансирования;
- рассмотрение стратегически важных вопросов, влияющих на стандарты финансовой отчетности, содействуя тем самым развитию Фонда МСФО и его деятельности, а также способствование точному применению МСФО (однако Попечители не участвуют в рассмотрении технических вопросов при разработке стандартов финансовой отчетности);
- определение и изменение процедур управления, консультационных соглашений и процедуры одобрения и выпуска стандартов для Совета по МСФО, Комитета по интерпретации и Консультативного совета;
- одобрение поправок к Конституции после их рассмотрения в рамках установленной процедуры, включая консультирование с Консультативным советом и публикацию Проекта для широкого обсуждения профессиональной общественностью;
- исполнение всех полномочий Фонда МСФО, за исключением тех, что определены для Совета по МСФО, Комитета по интерпретации и Консультативного совета;
- опубликование годового отчета о деятельности Фонда МСФО, включающего аудированную финансовую отчетность и приоритетные направления на будущий год.

Фонд МСФО разработал четыре принципа системы финансирования. Согласно данным принципам система должна быть:

- универсальной;
- действенной;
- открытой;
- учитывающей специфику страны.

Попечители полагают, что с 2008 г. они успешно занимаются созданием национальных систем финансирования в соответствии с данными принципами в нескольких странах. Исторически основными спонсорами Фонда МСФО являются международные бухгалтерские фирмы, США, Япония и Соединенное Королевство.

2.1.2 Наблюдательный совет

Частая критика в адрес Совета по МСФО и Фонда МСФО содержит упреки в отсутствии «подотчетности» и недостаточности внимания, уделяемого вопросам, вызывающим обеспокоенность членов профессионального сообщества. Количество критических замечаний увеличивается по мере принятия МСФО во всем мире.

Попечители признают данную проблему. В консультационном документе по Конституции, выпущенном в 2008 г., они отмечают, что ввиду уникальной структуры Фонда МСФО демонстрация публичной подотчетности является для него более сложной задачей, чем для национального органа, занимающегося разработкой стандартов, который, как правило, подчиняется национальным надзорным органам, правительству и парламенту¹¹.

Для решения данного вопроса был создан Наблюдательный совет, который стал официально утвержденным звеном между Попечителями и органами государственной власти. Целью подобных отношений

является дублирование на международном уровне связи между органами, занимающимися разработкой стандартов бухгалтерского учета, и органами государственной власти, которые обычно осуществляют надзор за деятельностью органов, занимающихся разработкой стандартов¹².

Наблюдательный совет имеет следующие обязанности:

- участие в процессе назначения Попечителей и утверждение кандидатур назначенных Попечителей;
- анализ и предоставление консультаций Попечителям относительно выполнения ими своих обязанностей — Попечители обязаны ежегодно отчитываться перед Наблюдательным советом;
- проведение встреч с Попечителями или подгруппами Попечителей как минимум ежегодно. Наблюдательная группа имеет право назначать встречи с Председателем Совета Попечителей и Председателем Совета по МСФО с целью обсуждения аспектов работы Фонда МСФО или Совета по МСФО¹³.

Наблюдательный совет имеет следующий первоначальный состав:

- (а) ответственный член Европейской комиссии;
- (б) председатель Комитета по развивающимся рынкам при Международной организации комиссий по ценным бумагам;
- (в) председатель Технического комитета при Международной организации комиссий по ценным бумагам;
- (г) уполномоченный представитель Государственного агентства по финансовому надзору Японии;
- (д) председатель Комиссии по ценным бумагам и биржам США;
- (е) в качестве наблюдателя — председатель Базельского комитета по банковскому надзору¹⁴.

Был согласован Устав Наблюдательного совета. В Уставе отмечается, что Наблюдательный совет имеет следующие задачи:

- способствовать постоянной разработке Международных стандартов финансовой отчетности как высококачественной системы мировых стандартов бухгалтерского учета;
- осуществлять надзор за функцией Фонда МСФО по контролю за соблюдением общественных интересов и содействовать выполнению данной функции, сохраняя независимость от Совета по МСФО в этой связи;
- участвовать в выборе и утверждении кандидатур Попечителей Фонда МСФО;
- консультировать Попечителей Фонда МСФО относительно выполнения ими своих обязанностей, в частности относительно нормативно-правовых изменений и изменений принципов, регулирующих деятельность Фонда МСФО по контролю за Советом по МСФО и соответствующие источники финансирования его деятельности;
- рассматривать вопросы и высказывать мнение относительно Международных стандартов финансовой отчетности, а также изменений в законодательстве и рыночных условиях, которые влияют на разработку и применение данных стандартов¹⁵.

Для эффективной работы Наблюдательного совета Наблюдательная группа и Попечители также утвердили Меморандум о взаимопонимании (МОВ), в котором описано, как контроль будет осуществляться на практике.

Когда Попечители первоначально предложили создать Наблюдательный совет, некоторые респонденты выразили обеспокоенность тем, что влияние, оказываемое Наблюдательным советом при принятии определенных решений, будет угрожать независимости Совета по МСФО и приведет к большему «политическому вмешательству». Обеспокоенность политическим вмешательством в процесс принятия стандартов также возросла ввиду реакции ССФУ и Совета по МСФО на политическое давление во время финансового кризиса. Равновесия добиться крайне сложно. Большинство наблюдателей хотят, чтобы Попечители и Совет по МСФО учитывали интересы членов профессионального сообщества, но они также поддерживают принцип «независимого процесса разработки стандартов». Каким образом можно достичь и того, и другого?

Что касается роли и влияния Наблюдательного совета, Попечители были удовлетворены, поскольку роль Наблюдательного совета была ограничена контролем за выполнением Попечителями своих обязанностей, что не представляло угрозы для независимости Совета по МСФО. Кроме того, как отмечалось выше, сохранение независимости Совета по МСФО является одной из задач Наблюдательного совета. Однако МОВ предоставляет достаточно широкие полномочия Наблюдательному совету, среди которых можно выделить следующие:

«Наблюдательный Совет Фонда КМСФО [ныне — Фонд МСФО] может адресовать вопросы по бухгалтерскому учету Попечителям и Председателю Совета по МСФО и обсуждать их с данными сторонами. (i) Попечители будут сотрудничать с Советом по МСФО с целью своевременного рассмотрения данных вопросов. (ii) Если Совет по МСФО приходит к выводу о нецелесообразности рассмотрения вопроса (вопросов), определенно Наблюдательным советом Фонда КМСФО, или невозможности рассмотрения вопроса (вопросов) в сроки, установленные Наблюдательным советом, Попечители должны: (1) обратиться к Совету по МСФО с просьбой принять все возможные меры по рассмотрению вопроса (вопросов) согласно интересам общественности с учетом защиты инвесторов; (2) обратиться к Совету по МСФО с просьбой объяснить свою позицию относительно вопроса (вопросов) и (3) своевременно сообщить Наблюдательному совету Фонда КМСФО о позиции Совета по МСФО»¹⁶.

В связи с этим окончательный вывод о том, приведет ли новая структура к желаемому увеличению подотчетности с одновременным сохранением независимости Совета по МСФО, можно будет сделать только после того, как появится возможность увидеть, как она работает на практике.

2.1.3 Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (Совет по МСФО)

На момент подготовки данного издания Совет по МСФО состоял из пятнадцати членов, однако в соответствии с Конституцией не позднее 1 июля 2012 г. количество членов должно быть увеличено до шестнадцати. Не более трех членов могут работать в Совете по совместительству, остальные должны быть заняты в нем на постоянной основе¹⁷. Члены Совета по МСФО назначаются Попечителями. Основные качества, которыми должны обладать члены Совета по МСФО, — это профессиональная компетенция и наличие практического опыта¹⁸.

Попечители должны выбирать членов Совета по МСФО таким образом, чтобы состав Совета по МСФО представлял сбалансированное число аудиторов, составителей и пользователей финансовой отчетности и ученых, которые имеют недавний практический опыт¹⁹. Кроме того, совместно с Попечителями Совет по МСФО должен устанавливать и поддерживать взаимоотношения с национальными органами, занимающимися разработкой стандартов бухгалтерского учета, и другими официальными органами, работающими в данном направлении, с целью содействовать конвергенции национальных стандартов бухгалтерского учета и МСФО²⁰.

До второго пересмотра Конституции представительство в Совете по МСФО не основывалось на географическом подходе. Однако в настоящее время Конституция предусматривает, что к июлю 2012 г. для обеспечения международного представительства Совет по МСФО должен будет состоять:

- (а) из четырех членов из Азии/Океании;
- (б) четырех членов из Европы;
- (в) четырех членов из Северной Америки;
- (г) одного члена из Африки;
- (д) одного члена из Южной Америки;
- (е) двух членов из любого региона при условии сохранения общего равновесия по географическому признаку²¹.

В статье 37 Конституции перечислены обязанности Совета по МСФО. Основная задача Совета заключается в его ответственности за все технические вопросы, включая подготовку и выпуск Междуна-

родных стандартов финансовой отчетности и проектов стандартов, отдельно представляя при необходимости особое мнение и окончательное одобрение интерпретаций Комитетом по интерпретации²².

Для публикации проекта стандарта, Международного стандарта финансовой отчетности или окончательных интерпретаций Комитета по интерпретации необходимо получить согласие как минимум девяти членов Совета по МСФО, если в нем будет менее шестнадцати членов. Если в него войдут 16 членов, необходимо согласие как минимум десяти членов²³. Прочие решения Совета по МСФО, включая публикацию документов для обсуждения, принимаются большинством голосов членов Совета по МСФО, присутствующих на заседании. Присутствовать должны не менее 60% всех членов Совета по МСФО²⁴. Совет по МСФО самостоятельно определяет техническую программу и проекты по решению технических вопросов. Однако основные проекты, программа и приоритетность деятельности должны обсуждаться с Консультативным советом²⁵.

Совет по МСФО (заседания которого открыты для общественности) провел первое заседание по техническим вопросам в апреле 2001 г. В течение этого заседания он одобрил резолюцию о принятии ранее разработанных Международных стандартов финансовой отчетности и интерпретаций, выпущенных его предшественником. Совет по МСФО также заявил о достигнутом соглашении с Попечителями о том, что стандарты, выпущенные Советом по МСФО, будут называться Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS). Ранее выпущенные стандарты по-прежнему называются МСФО (IAS).

2.1.4 Руководство по процессу одобрения и выпуска стандартов Советом по МСФО

Попечители Фонда МСФО учредили Комитет по надзору за процессом одобрения и выпуска стандартов при Попечителях Фонда, задача которого заключалась в регулярном анализе и, если необходимо, в изменении процедур одобрения и выпуска стандартов с учетом опыта и комментариев Совета по МСФО и заинтересованных в его деятельности сторон. Комитет рассматривает предложенные процедуры одобрения Советом по МСФО новых проектов и состав рабочих групп, а также обеспечивает, чтобы в их состав входили специалисты, имеющие различные точки зрения и профессиональный опыт. Руководство по процессу одобрения и выпуска стандартов Советом по МСФО описывает консультационные процедуры Совета по МСФО. Попечители одобрили Руководство в октябре 2008 г. после двух этапов его широкого публичного обсуждения, обзора Консультативным советом по МСФО и открытого для общественности обсуждения Попечителями²⁶.

Процедуры, описанные в Руководстве, включают рассмотрение следующих требований²⁷:

- прозрачность и доступность;
- проведение многочисленных консультаций и получение комментариев;
- ответственность.

В соответствии с Конституцией Совет по МСФО самостоятельно разрабатывает техническую программу и организует работу. Для того чтобы получить комментарии от широкого круга заинтересованных сторон на всех этапах разработки проекта, Попечители и Совет по МСФО определили консультационные процедуры, которые происходят в процессе разработки стандартов²⁸.

Процесс разработки Советом по МСФО стандартов включает следующие шесть этапов, причем Попечители могут проверить выполнение определенных задач на протяжении всего процесса²⁹:

- Этап 1: Определение программы.
- Этап 2: Планирование проекта.
- Этап 3: Разработка и публикация документа для обсуждения.
- Этап 4: Разработка и публикация проекта стандарта.
- Этап 5: Разработка и публикация МСФО.
- Этап 6: Процедуры после выпуска МСФО.

Важно отметить, что этапы процесса одобрения и выпуска стандарта Советом по МСФО разделены на обязательные и необязательные. Ниже приведены обязательные этапы такого процесса³⁰:

- разработка и выполнение технической программы Совета по МСФО;
- подготовка и выпуск стандартов и проектов стандартов, которые должны при необходимости включать особое мнение;
- определение процедур для обзора комментариев, полученных в течение установленного периода, по документу, опубликованному для обсуждения;
- проведение консультаций с Консультативным советом по основным проектам, программе и приоритетам деятельности;
- публикация основ для выводов в стандартах и проектах стандартов.

Этапы, определенные в Конституции как «необязательные», включают в себя следующее³¹:

- публикацию документа для обсуждения;
- определение рабочих или консультативных групп;
- проведение открытых слушаний;
- проведение тестов (как в развитых странах, так и на развивающихся рынках).

Если Совет по МСФО решает пропустить один из перечисленных необязательных этапов, определенных в Конституции, то согласно ей он должен указать причины этого (подход, известный как «соблюдай или объясняй»). Как правило, объяснения представляются на заседаниях Совета по МСФО и публикуются в отчете о принятых решениях и в Основе для выводов вместе с рассматриваемым проектом стандарта или со стандартом³².

Несмотря на то что открытые слушания и круглые столы не являются обязательными, Совет по МСФО стал активно проводить их с целью получения достаточной информации от членов профессионального сообщества.

Как отмечается ниже, в последнее время часто слышна критика в адрес Совета по МСФО в связи с тем, что в попытках разрешить вопросы, вызванные финансовым кризисом, Совет не соблюдает установленный процесс одобрения и выпуска стандартов. В частности, критикуется факт невыпуска Советом проекта стандарта при внесении в октябре 2008 г. поправок в МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*», касающихся переклассификации финансовых активов, и в более общем смысле сокращение периода представления комментариев к предложениям Совета членами профессионального сообщества по сравнению с обычными тремя месяцами. В результате Совет по МСФО стремится разработать «ускоренную» процедуру, которая может применяться при рассмотрении «срочных» вопросов. Неизбежно возникает вопрос о том, какие случаи будут удовлетворять понятию «срочные», но при этом, по общему мнению, такая процедура была бы полезной. Предполагаемые принципы данной процедуры были рассмотрены на заседании Консультативного Совета в июне 2009 г. При этом были сформулированы следующие основные выводы о том, что такая процедура:

- должна применяться в чрезвычайно редких ситуациях;
- должна предусматривать как минимум 30-дневный период представления комментариев;
- могла бы предусматривать консультации с Попечителями и/или Консультативным Советом.

Сохранение независимости Совета по МСФО также было признано важным, поскольку принятие «срочных» решений почти всегда будет сопряжено с огромным риском внешнего давления на Совет по МСФО с целью достижения желаемого результата. Совет по МСФО и Попечители завершат выработку своего мнения в соответствии с установленным порядком.

2.1.5 Консультативный Совет по МСФО (Консультативный совет)

Основной целью Консультативного совета (члены которого назначаются Попечителями) является проведение дискуссий с участием физических лиц и представителей организаций, заинтересованных в Международных стандартах финансовой отчетности, которые представляют различные регионы и сферы деятельности. Данные дискуссии имеют следующие цели:

- предоставление комментариев Совету по МСФО относительно решений по программе и приоритетным направлениям работы Совета по МСФО;

- информирование Совета по МСФО о мнении организаций и физических лиц относительно основных проектов по разработке стандартов;
- предоставление других комментариев Совету по МСФО и Попечителям³³.

В состав Консультативного совета входят «тридцать или более членов, представляющих различные географические регионы и профессиональные группы, которые назначаются сроком на три года, с правом повторного назначения»³⁴. Председатель совета назначается Попечителями и не может являться членом Совета по МСФО или его рабочей группы³⁵. Консультативный совет проводит заседания, как правило, минимум три раза в год, и его заседания открыты для общественности. До принятия решений по основным проектам Совет по МСФО должен проконсультироваться с Консультативным советом. До предложения изменений к Конституции Фонда МСФО Попечители также консультируются с Консультативным советом³⁶.

Первоначально членство в Консультативном совете предоставлялось на индивидуальной основе, однако Попечители приняли решение, что с 2009 г. члены совета будут назначаться на основании представления соответствующих организаций. Попечители полагают, что это даст Совету по МСФО возможность познакомиться с мнением более широкого круга заинтересованных сторон, а также повысит авторитет представляемых точек зрения. Заседание Консультативного совета с новой структурой впервые состоялось в феврале 2009 г. под председательством Пола Черри, ранее занимавшего пост председателя Канадского Совета по стандартам финансовой отчетности.

2.1.6 Комитет по интерпретации МСФО (Комитет по интерпретации)

Комитет по интерпретации оказывает содействие Совету по МСФО в совершенствовании финансовой отчетности посредством своевременного выявления, обсуждения и решения вопросов, связанных с финансовой отчетностью, в соответствии с *Концепцией* МСФО. Председателем Комитета по интерпретации, не имеющим права голоса, является Роберт Гарнетт, бывший член Совета по МСФО. В настоящее время Комитет по интерпретации состоит из 14 членов, имеющих право голоса; Европейская комиссия и IOSCO выступают в качестве наблюдателей. Кворум для заседания Комитета составляет десять членов, а проекты интерпретаций или окончательные редакции интерпретаций принимаются только тогда, когда против них выскажется не более четырех членов, имеющих право голоса.

Заседания Комитета по интерпретации проводятся шесть раз в год. Все решения по техническим вопросам принимаются на заседаниях, открытых для общественности. Комитет по интерпретации рассматривает вопросы, выявленные в ходе подготовки финансовой отчетности, которые не были подробно рассмотрены в МСФО, либо вопросы, по которым возникли противоречивые интерпретации или существует вероятность их возникновения в связи с отсутствием четкого руководства, с целью разработки соответствующего метода учета³⁷.

3 ТЕХНИЧЕСКАЯ ПРОГРАММА СОВЕТА ПО МСФО И ГЛОБАЛЬНАЯ КОНВЕРГЕНЦИЯ

3.1 Приоритеты Совета по МСФО на данный момент времени

Год 2010 был сложным, а 2011 г. будет еще более сложным для Совета по МСФО по нескольким причинам. На протяжении последних нескольких лет основное внимание в его рабочей программе уделялось конвергенции, над которой он работал совместно с ССФУ (программа по конвергенции более подробно рассматривается в п. 3.2 ниже). Однако реализация соответствующих проектов осуществлялась значительно медленнее, чем планировал Совет по МСФО. Несмотря на задержки в реализации проектов, Совет по МСФО полагает, что он должен завершить проект в 2011 г. Это обусловлено прежде всего тем, что в предложенной «дорожной карте» Комиссии по ценным бумагам и биржам США 2011 г. значится как год, когда Комиссия примет решение относительно перехода на МСФО в США.

В июне 2010 г. Совет по МСФО и ССФУ опубликовали новую редакцию стратегии. Она подробно рассматривается в п. 3.4 ниже, но, по сути, в ней подтверждается, что проекты, относящиеся к тем аспектам МСФО и ОПБУ США, которые должны быть улучшены в первую очередь, будут завершены в июне 2011 г. Менее приоритетные проекты или проекты, требующие проведения дополнительных исследований и анализа, будут завершены позже.

Несмотря на то что завершение проекта по конвергенции является краткосрочным приоритетом, многие наблюдатели все более проявляют интерес к программе Совета по МСФО на периоды после 2011 г. Этот вопрос уже был рассмотрен Консультативным советом во главе с Полом Черри, который подчеркнул его важность в своем докладе на заседании Попечителей Фонда МСФО в июне 2010 г.

Безусловно, в реальности на программу, относящуюся к периодам после 2011 г., повлияют результаты реализуемых ныне проектов за 2010 и 2011 гг. Кроме того, можно предположить, что любое решение Комиссии по ценным бумагам и биржам США (SEC), принятое в отношении роли МСФО в США, также отразится на этой программе.

Наконец, в 2011 г. свой пост в Совете по МСФО покидает сэр Дэвид Твиди, который руководил Советом с момента его основания в 2001 г. и чья деятельность оказала огромное влияние на развитие Совета. Перед Попечителями стоит сложная задача по определению достойного преемника на эту должность. Этот пост требует необычного сочетания технических и политических навыков, причем политические навыки особенно важны в период, когда политики и надзорные органы по всему миру проявляют повышенный интерес к стандартам финансовой отчетности. В шутку даже было замечено, что эту должность должен занимать Супермен. Нам еще предстоит увидеть, смогут ли Попечители найти такого Супермена.

Таким образом, Совету по МСФО предстоит пережить интересный период. На момент подготовки настоящего издания было трудно предсказать, каким он будет в конце 2011 г.

3.2 Конвергенция МСФО с ОПБУ США

Термин «конвергенция» используется для обозначения сближения национальных систем финансовой отчетности с МСФО. Начиная с момента своего создания в 2001 г. Совет по МСФО успешно продвигается в направлении достижения глобальной конвергенции стандартов бухгалтерского учета, и в результате принятие МСФО во всем мире быстро становится реальностью. Все компании Евросоюза, акции которых котируются на фондовых биржах, уже должны подготавливать свою консолидированную финансовую отчетность в соответствии с принятыми МСФО. Множество стран, не являющихся членами Евросоюза, либо уже перешли на МСФО, либо находятся в процессе перехода, либо приводят свои национальные стандарты в соответствие с МСФО.

3.2.1 Конвергенция с ОПБУ США: Норуолкское соглашение

На протяжении многих лет сотрудничество Комитета по МСФО/Совета по МСФО и национальных разработчиков стандартов осуществлялось в основном на неофициальном уровне посредством ряда организаций, например G4+1 и Совместной рабочей группой разработчиков стандартов³⁸. В США количество сторонников конвергенции постоянно увеличивалось, и в октябре 2002 г. Совет по МСФО и ССФУ выпустили Меморандум о взаимопонимании, который официально оформил их намерение о конвергенции МСФО и ОПБУ США³⁹.

Это соглашение было достигнуто на совместной встрече, которая была проведена в сентябре 2002 г. в офисе ССФУ (Норуолк, штат Коннектикут, США). На этой встрече обе организации подтвердили свое обязательство по разработке высококачественных согласованных стандартов финансовой отчетности, которые бы применялись как внутри страны, так и за ее пределами. Оба Совета обязались направить все усилия на то, чтобы (а) привести в соответствие действующие стандарты финансовой отчетности как можно скорее и (б) координировать будущие рабочие программы с целью поддержания достигнутой согласованности⁴⁰.

Для достижения согласованности Советы определили в качестве приоритетных следующие задачи:

- провести краткосрочный проект, который был бы направлен на исключение ряда расхождений между ОПБУ США и МСФО;
- исключить прочие расхождения между МСФО и ОПБУ США, которые существовали по состоянию на 1 января 2005 г., что планируется осуществить посредством будущих рабочих программ, при совместном рассмотрении основных проектов;
- продолжать сотрудничество по совместным проектам;
- содействовать тому, чтобы соответствующие органы интерпретации координировали свою деятельность⁴¹.

Советы обязались предоставить все необходимые ресурсы для того, чтобы завершить основные проекты и начать рассмотрение выявленных различий, которые включены в краткосрочные проекты, с целью достичь согласованности посредством принятия единых решений. Также Советы обязались направить все усилия на выпуск проекта документа, описывающего предложенные изменения к ОПБУ США или МСФО, который бы отражал единые решения для некоторых, а по возможности и для всех выявленных различий, которые включены в краткосрочный проект 2003 г.⁴²

3.2.2 Меморандум о взаимопонимании между ССФУ и Советом по МСФО⁴³

27 февраля 2006 г. ССФУ и Совет по МСФО опубликовали Меморандум о взаимопонимании (МОВ), который вновь подтвердил совместные задачи Советов по разработке высококачественных стандартов финансовой отчетности с целью их использования на международных рынках капитала. МОВ был продолжением работы по разработке целей и принципов, впервые указанных в Норуолкском соглашении, опубликованном в октябре 2002 г. (см. п. 3.2.1 выше).

Советы пришли к соглашению о том, что попытка исключить различия между соответствующими стандартами, положения которых требовали существенных улучшений, не являлась наилучшим решением. Вместо этого необходимо разработать новые совместные стандарты. Согласно этому принципу работа по конвергенции должна была проходить по двум направлениям:

- во-первых, Советы должны были достигнуть соглашения о том, следует ли исключать основные расхождения в указанных сферах посредством одного или более краткосрочных проектов по разработке стандартов, и если да, то они должны были завершить весь или основной объем работы к 2008 г.;
- во-вторых, ССФУ и Совет по МСФО должны были приложить все усилия для достижения на постоянной основе результатов по совместным проектам и в других сферах, выявленных Советами, в тех случаях, когда они сочли бы необходимым внести улучшения в сложившуюся практику согласно ОПБУ США и МСФО (в МОВ было выделено 11 вопросов).

Советы подчеркнули, что их рабочие программы не сводятся к вопросам, указанным в МОВ. ССФУ и Совет по МСФО будут вносить изменения в свои программы в соответствии с установленным порядком.

Ниже представлены вопросы краткосрочной конвергенции.

Для рассмотрения ССФУ	Для рассмотрения Советом по МСФО
Возможность учета по справедливой стоимости*	Затраты по займам
Обесценение (совместно с Советом по МСФО)	Обесценение (совместно с ССФУ)
Налог на прибыль (совместно с Советом по МСФО)	Налог на прибыль (совместно с ССФУ)
Инвестиционная недвижимость**	Государственные субсидии
Затраты на исследование и разработку	Совместная деятельность
События после отчетной даты	Сегментная отчетность
<p><i>Примечания ССФУ:</i></p> <p>* Включен в программу с 1 июля 2005 г.</p> <p>** Будет рассмотрен ССФУ в рамках проекта «Возможность учета по справедливой стоимости».</p>	<p><i>Примечание Совета по МСФО:</i></p> <p>Вопросы включены в проект Совета по МСФО по краткосрочной конвергенции или будут включены в него. Этот проект уже включен в программу.</p>

Можно сказать, что работа над различными проектами ведется с переменным успехом. Естественно, что все происходит медленнее, чем ожидалось, при этом некоторые вопросы оказались для Советов трудноразрешимыми. Тем не менее в 2008 г. Советы пришли к выводу, что большинство основных вопросов уже решено или должно быть решено в течение 2008 г., поэтому приоритетности проектов в текущей программе Совета по МСФО уделялось мало внимания⁴⁴. Учитывая число юрисдикций, объявивших о своем намерении принять МСФО или осуществить конвергенцию с МСФО в течение следующих пяти лет, председатели обоих Советов решили продлить график существующего МОВ до 2011 г., чтобы облегчить координацию работы обоих Советов в течение этого периода. Этот вопрос был рассмотрен на совместном заседании Советов в апреле 2008 г., а также на последующем заседании Совета по МСФО в июне 2008 г., после чего был опубликован обновленный план работы.

Эти события произошли в ожидании того, что SEC объявит о планах принятия МСФО в США. В августе 2008 г. SEC начала принимать комментарии по предложенной ею «дорожной карте», которая связана с окончательным принятием МСФО в США (см. п. 3.2.3 ниже). Было очевидно, что SEC считала продолжающийся процесс конвергенции Совета по МСФО и ССФУ важным условием прогресса деятельности, осуществляемой в соответствии с «дорожной картой».

В сентябре 2008 г. оба Совета опубликовали короткий меморандум *«Выполнение Меморандума о взаимопонимании, подписанного в феврале 2006 г.: отчет о достигнутых результатах и сроки выполнения»*. Однако на выполнении задач меморандума отрицательно сказалось время, которое Советы были вынуждены потратить в 2008 и 2009 гг. на решение вопросов, вызванных финансовым кризисом.

3.2.3 Концепция Комиссии по ценным бумагам и биржам США, разрешающая американским эмитентам подготавливать финансовую отчетность в соответствии с МСФО

Когда в июле 2007 г. SEC предложила принимать финансовую отчетность по МСФО без сверки с ОПБУ США, возник вопрос о том, должна ли она принимать финансовую отчетность, подготовленную по МСФО американскими эмитентами. В связи с этим в августе 2007 г. SEC опубликовала концепцию с целью получения информации об объеме и характере интереса со стороны общественности к предложению разрешить американским эмитентам готовить финансовую отчетность в соответствии с МСФО в целях соблюдения правил и постановлений SEC⁴⁵.

SEC определила как минимум две рыночные силы, которые могут подтолкнуть некоторых участников рынка потребовать в будущем, чтобы SEC принимала финансовую отчетность по МСФО, подготовленную американскими эмитентами⁴⁶.

Во-первых, по мере того как все большее количество юрисдикций начинает переходить на МСФО, все больше неамериканских компаний будут представлять результаты своей финансовой деятельности в соответствии с МСФО. Если достаточное количество неамериканских компаний в определенном отраслевом секторе или на рынке будут составлять отчетность в соответствии с МСФО, в данном секторе или на данном рынке на американских эмитентов может оказываться давление, с тем чтобы они составляли свою отчетность аналогичным образом, а инвесторы имели возможность более эффективно сравнивать финансовые результаты американских эмитентов с результатами их конкурентов.

Во-вторых, по мере того как все больше юрисдикций принимают финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО, для местных нормативных целей и целей отчетности, предусмотренной законодательством, дочерние компании американских эмитентов, расположенные в данных юрисдикциях, могут готовить и предоставлять местную финансовую отчетность, используя МСФО в качестве основы ведения учета. Если у американских эмитентов достаточно большое количество дочерних компаний, составляющих отчетность таким образом, затраты этих американских эмитентов (в большинстве случаев крупных многонациональных корпораций) могут быть меньше, если они будут готовить свою консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО, а не в соответствии с ОПБУ США.

SEC полагала, что не у всех американских эмитентов будет стимул использовать МСФО. Например, американские эмитенты, не располагающие значительным количеством клиентов или подразделений за пределами Соединенных Штатов (это могут быть небольшие публичные компании), могут не иметь

рыночных стимулов для подготовки своей финансовой отчетности в соответствии с МСФО в обозримом будущем. Кроме того, SEC признала, что разрешение готовить финансовую отчетность в соответствии с МСФО для американских эмитентов может иметь определенные последствия. Если бы SEC принимала от американских эмитентов финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО, то при сравнении информации по американским эмитентам инвесторам и участникам рынка пришлось бы знать и работать как с МСФО, так и с ОПБУ США, ибо не все американские эмитенты решат готовить финансовую отчетность в соответствии с МСФО. С более практической точки зрения американский эмитент может иметь такие договора, как, например, договора о предоставлении займов, которые могут содержать договорные обязательства на основании финансовых показателей, рассчитанных в соответствии с ОПБУ США, либо сделки аренды, арендные платежи по которым являются функцией выручки, как определено в ОПБУ США. Аналогичным образом, американские эмитенты могут использовать свою финансовую отчетность в качестве основы для регистрации в других контролирующих органах и организациях (например, местные и федеральные налоговые органы, органы контроля), требующих предоставления информации в соответствии с ОПБУ США.

Как следствие, во время консультаций по концепции SEC уделяет основное внимание следующим вопросам.

- Считают ли участники рынка, что SEC должна разрешить американским эмитентам готовить свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО?
- Какое влияние окажет на американский рынок капитала тот факт, что некоторые американские эмитенты будут составлять отчетность в соответствии с МСФО, а другие — в соответствии с ОПБУ США?
- Какое влияние окажет это изменение на стоимость капитала?
- Будут ли иметь относительное преимущество те американские эмитенты, которые переходят на МСФО, перед теми, кто этого не делает?
- Какое влияние окажет на американский рынок капитала тот факт, что американским эмитентам не будет предоставлен выбор готовить отчетность в соответствии с МСФО или ОПБУ США?
- Какие ближайшие, краткосрочные и долгосрочные преимущества будет иметь американский эмитент, готовящий финансовую отчетность в соответствии с МСФО, а также какие ближайшие, краткосрочные и долгосрочные препятствия придется преодолеть американскому эмитенту на пути к подготовке своей финансовой отчетности в соответствии с МСФО?

Комментарии по концепции принимались до 13 ноября 2007 г., а в декабре 2007 г. SEC провела два круглых стола; один был посвящен МСФО на американских рынках, а второй — практическим вопросам использования МСФО в США. Участники заседаний решительно поддержали использование единой системы высококачественных мировых стандартов, признали, что другие страны уже движутся в этом направлении, а также пришли к выводу, что конечной целью станут МСФО, а не ОПБУ США. Это свидетельствовало о существенном изменении мнения в США, в результате которого США теперь поддерживают не возможность использования МСФО, а требование об их использовании. Впоследствии в августе 2008 г. SEC начала принимать комментарии по предложенной «дорожной карте», связанной с окончательным переходом американских компаний на МСФО.

3.2.4 Предложенная «дорожная карта»

SEC утвердила для широкого обсуждения и представления комментариев «дорожную карту», определяющую основные этапы и условия, которые в случае их выполнения могли бы привести к использованию МСФО в США.

Согласно «дорожной карте» ожидается, что компании начнут составлять отчетность согласно МСФО с 2014–2016 гг., в зависимости от их размера и статуса.

В «дорожной карте» также приводится информация, которую компании должны будут представить в своей первой финансовой отчетности по МСФО, составленной для SEC. В первой финансовой отчет-

ности согласно МСФО будет необходимо представить проаудированную финансовую отчетность за три года (согласно действующим правилам SEC в отношении подготовки финансовой отчетности). При условии, что моментом перехода будет 2014 г., компания, финансовый год которой совпадает с календарным, должна будет представить в своей отчетности за 2014 г. балансы по состоянию на 31 декабря 2014 и 2013 гг. соответственно, а также отчеты о прибылях и убытках, отчеты о движении денежных средств и отчеты о движении капитала за годы, завершившиеся 31 декабря 2014, 2013 и 2012 гг. соответственно. Кроме того, согласно МСФО (IFRS) 1 необходимо представить «вступительный баланс» на дату перехода к МСФО (в данном примере — 1 января 2012 г.).

Представленный выше подход к переходу на МСФО будет отличаться от требований, выдвинутых SEC в отношении частных иностранных эмитентов при первом представлении ими в SEC финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО. Для таких случаев SEC предусмотрела «переходную льготу», заключающуюся в том, что от частных иностранных инвесторов, впервые представляющих отчетность по МСФО в SEC, требуется представление отчетов о прибылях и убытках, отчетов о движении денежных средств и отчетов об изменениях в капитале только за два года.

В «дорожную карту» также включены следующие основные вопросы и условия:

- усовершенствование стандартов бухгалтерского учета: SEC ожидает, что ССФУ и Совет по МСФО продолжат совместную работу над конвергенцией МСФО и ОПБУ США. Обновленная версия «Меморандума о взаимопонимании» между ССФУ и Советом по МСФО рассматривается в п. 3.2.2 выше;
- подотчетность и финансирование Фонда КМСФО: до настоящего времени Фонд Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности (Фонд КМСФО) финансировал деятельность Совета по МСФО в основном за счет добровольных взносов компаний, бухгалтерских фирм, международных организаций и центральных банков. Согласно предложенной «дорожной карте» Фонд КМСФО должен будет разработать механизм финансирования, который позволит ему оставаться самостоятельной организацией частного сектора, обладающей необходимыми ресурсами для своевременного осуществления своей деятельности;
- усовершенствование использования интерактивных данных (XBRL) для МСФО: SEC осуществляла крупные инвестиции в развитие XBRL и надеется, что информацию по МСФО можно будет предоставлять в SEC в формате интерактивных данных. Фонд КМСФО выпустил версию таксономии МСФО, которая будет учитываться SEC при оценке статуса этого вопроса;
- усовершенствование образования и обучения по МСФО: перед принятием окончательного решения о переходе на МСФО SEC изучит готовность американских эмитентов, аудиторов и пользователей, включая объем и возможность получения образования и обучения по МСФО.

В предложенной «дорожной карте» есть положение, которое разрешает некоторым американским компаниям, удовлетворяющим определенным критериям, предоставлять SEC финансовую отчетность по МСФО за годы, которые заканчиваются 15 декабря 2009 г. или после этой даты. На основании предварительных данных SEC полагает, что этим положением могут воспользоваться 110 компаний из 34 отраслей. Для того чтобы воспользоваться данным положением, американский эмитент должен соответствовать следующим критериям:

- быть одной из 20 крупнейших компаний (на основании глобальной рыночной капитализации) в своей отрасли;
- осуществлять деятельность в отрасли, в которой использование МСФО более распространено, чем использование иных принципов учета.

В соответствии с требованиями SEC компании, удовлетворяющие вышеперечисленным критериям, должны будут предоставить либо сверку финансовой отчетности по МСФО с ОПБУ США за один год согласно МСФО (IFRS) 1, либо неаудированную сверку финансовой отчетности по МСФО с ОПБУ США за 3 года до того момента, когда использование МСФО станет обязательным. SEC принимает коммен-

тарии заинтересованных сторон в отношении этих двух альтернативных вариантов, описанных в «дорожной карте».

В предложенной «дорожной карте» SEC отмечает, что она надеется принять окончательное решение в отношении обязательного использования МСФО в 2011 г., основываясь на своем видении того, отвечает ли принятие МСФО общественным интересам и получают ли от него выгоду инвесторы. SEC считает, что такие сроки будут достаточными для того, чтобы компании начали подготавливать информацию по МСФО для внутренних целей в 2012 г.

SEC получила комментарии по «дорожной карте», при этом также произошла смена президентской администрации в США и Мэри Шапиро была назначена на пост председателя SEC.

SEC получила около 200 писем с комментариями от широкого круга представителей профессионального сообщества, в том числе от составителей финансовой отчетности, инвесторов, аудиторов и ученых. Мнения, представленные в комментариях, значительно разнятся, поэтому трудно выявить общую нить или наличие предпочтений в отношении обязательного принятия МСФО в США. Так или иначе, цель, заключающаяся в разработке единой системы высококачественных стандартов бухгалтерского учета, получила всеобщую поддержку. Однако многие респонденты выразили обеспокоенность относительно подхода SEC и сочли, что в «дорожной карте» недостаточно учтены сложность и затраты, связанные с переходом. Некоторые респонденты заявили, что цель была бы достигнута наилучшим образом в результате дальнейшей конвергенции ОПБУ США и МСФО в течение «достаточного» периода времени. Многие респонденты поставили под сомнение возможность реализации текущего этапа конвергенции в установленные сроки без ущерба для качества разработанных стандартов. Была также выражена обеспокоенность вопросами финансирования и независимости Совета по МСФО, а также относительно того, как стандарты МСФО, содержащие меньший объем указаний по интерпретации, будут применяться в нормативно-правовой среде США. Фонд финансового учета (орган, осуществляющий контроль за ССФУ) призвал SEC тщательно проанализировать вопросы, затронутые в «дорожной карте», включая возможные способы перехода: например, непрерывную конвергенцию стандартов на протяжении более длительного периода времени.

На слушаниях по вопросу о своем утверждении в должности Мэри Шапиро четко заявила, что, хотя она поддерживает цель, заключающуюся в разработке единой системы мировых стандартов бухгалтерского учета, она не считает обязательным придерживаться предложенной «дорожной карты».

Подобные изменения вызвали сомнение у многих наблюдателей относительно применения «дорожной карты» в соответствии с первоначальными планами. Несмотря на то что впоследствии SEC подтвердила свою приверженность переходу на МСФО, по-прежнему не понятно, какое решение она примет в 2011 г.

3.2.5 Будущее конвергенции

Хотя одним из предложенных вариантов развития событий в США является дальнейшая конвергенция стандартов в течение более продолжительного периода времени, мы ставим под сомнение реалистичность такой перспективы. В июле 2009 г. Федерация европейских бухгалтеров призвала использовать новый подход к разработке глобальных стандартов финансовой отчетности. Федерация утверждала, что конвергенция имела много преимуществ, включая исключение требования SEC о предоставлении сверки. Однако Федерация полагала, что выгоды от конвергенции не так велики ввиду резкого увеличения сложности ее осуществления с уменьшением преимуществ для пользователей в результате желая исключить всё более незначительные расхождения. Поэтому Федерация европейских бухгалтеров полагала, что Совет по МСФО должен изменить свою стратегию и уделять основное внимание значительным усовершенствованиям и упрощениям МСФО и для этого он должен сотрудничать с органами, разрабатывающими стандарты во всех странах. Подобное изменение привело бы к существенному сокращению количества проектов, реализуемых Советом по МСФО.

Мы полагаем, что комментарии Федерации европейских бухгалтеров нашли отклик у членов Совета по МСФО. К примеру, предложенная поправка к МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию», которая

была частью программы по конвергенции и которая уже не значится в программе, не получила широкой поддержки. Также не нашла поддержки и предложенная в рамках конвергенции поправка к МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль», особенно после того, как ССФУ фактически прекратил работу над соответствующим проектом. Кроме того, члены профессионального сообщества высказывали комментарии относительно количества вопросов в программе Совета по МСФО.

По-видимому, Совет признал данную проблему. Выступая на ежегодном заседании Американской ассоциации бухгалтеров в 2009 г., Дэвид Твиди поделился следующими наблюдениями:

«Европейская федерация органов бухгалтерского учета только что заявила о том, что наступил момент, когда преимуществ конвергенции с ОПБУ США стало меньше, поскольку все больше и больше стран, в том числе такие основные экономики, как Япония и Индия, переходят к непосредственному применению МСФО, и что Совет по МСФО должен изменить свою стратегию и сконцентрироваться исключительно на важнейших усовершенствованиях и упрощениях МСФО в течение короткого промежутка времени. Мы считаем такой подход неправильным. Если вы хотите получить глобальные стандарты, нам нужны США, но это не может продолжаться бесконечно... Мое мнение заключается в том, что мы должны продолжать работу в этом направлении. Но, говоря прямо, если США откажутся от МСФО или даже не назовут определенную дату — не важно, когда это будет, 2017 г. или любой другой, — если они не возьмут на себя обязательство, я думаю, процесс не сможет продолжаться после 2011 г.»

Таким образом, сейчас мы находимся на важном этапе поиска единой системы высококачественных международных стандартов финансовой отчетности. Все заинтересованные стороны заявляют о своем желании добиться этого, остается только надеяться, что прогресс в данном направлении не остановится.

3.3 Последствия финансового кризиса

Финансовый кризис имел существенные последствия для Совета по МСФО и разработки МСФО в 2008 и последующих годах. В первую очередь время, которое Совет был вынужден тратить на рассмотрение обусловленных кризисом вопросов, привело к отсрочке других проектов, но, что более существенно, это отразилось на рабочих отношениях Совета с ССФУ, снова вызвало вопрос относительно качества некоторых выпущенных Советом стандартов и, возможно, повлияло на репутацию самого Совета.

Хронология мер, принятых Советом в связи с финансовым кризисом, подробно описывается в п. 5 главы 30. Вместо повторного освещения данного вопроса в этой главе будет более полезным обобщенное рассмотрение некоторых основных событий и анализ их последствий.

Основной задачей Форума финансовой стабильности (в настоящее время — Совет по финансовой стабильности) была активизация сотрудничества между различными национальными и международными регулирующими органами. В 2008 г. была выражена обеспокоенность сложностью оценки финансовых инструментов на рынках, ставших неликвидными. Совет по МСФО отреагировал на нее созданием консультативной группы экспертов, которая занялась разработкой указаний по оценке. Впоследствии Совет по МСФО и ССФУ тесно сотрудничали с целью обеспечения согласованности указаний согласно МСФО и ОПБУ США.

Позднее в 2008 г. ЕС выразил значительную обеспокоенность тем, что европейские финансовые учреждения могут оказаться в невыгодном положении по сравнению с аналогичными организациями в США, и заявил о недопустимости такого развития событий. В конечном итоге под давлением ЕС без соблюдения установленной процедуры разработки и принятия стандартов была опубликована поправка к МСФО (IAS) 39, касающаяся переклассификации финансовых инструментов. Решение Совета действовать вне рамок обычной процедуры вызвало много критических замечаний, однако положение, в котором оказался Совет, было понятно. Тем не менее даже после внесе-

ния подобных изменений расхождения между требованиями в ОПБУ США и МСФО все равно сохранились.

Существующие требования МСФО в отношении финансовых инструментов во время финансового кризиса постоянно подвергались критике, что привело к разработке проекта поправки к МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» с целью повышения качества информации о справедливой стоимости, раскрываемой в отчетности, а также фундаментальному пересмотру стандарта (см. главу 29). На момент подготовки данного издания работа Совета по МСФО над упомянутой поправкой продолжалась.

В октябре 2008 г. ССФУ и Совет по МСФО объявили о создании Консультативной группы по вопросам финансового кризиса. В обязанности данной группы входили анализ возможности повышения уверенности инвесторов в финансовых рынках в результате усовершенствования финансовой отчетности и выявление существенных вопросов бухгалтерского учета, требующих безотлагательного рассмотрения Советами, а также вопросов, которые будут рассмотрены в течение более длительного периода. В июле 2009 г. Консультативная группа опубликовала доклад для двух Советов, который также был отправлен руководству стран «большой двадцатки». В своем докладе группа отметила, что финансовая отчетность общего назначения играет решающую роль в финансовой системе, и сформулировала четыре принципа представления финансовой отчетности:

- действующая система подготовки финансовой отчетности зависит от существования высококачественных стандартов, которые применяются последовательно. Пользователи должны быть уверены в прозрачности и достоверности финансовой отчетности;
- ограничения информативности финансовой отчетности — все пользователи должны осознавать, что финансовая отчетность присущи определенные ограничения. Финансовая отчетность может всего лишь зафиксировать результаты деятельности, но не может предоставить подробный анализ последствий макроэкономических изменений;
- конвергенция стандартов бухгалтерского учета — чрезвычайно важно создать единую систему высококачественных стандартов, являющихся результатом глобальной конвергенции;
- независимость и подотчетность органов, разрабатывающих стандарты, — органы, разрабатывающие стандарты финансовой отчетности, должны быть в значительной степени независимыми и не подвергаться давлению со стороны коммерческих и политических организаций, но в то же время их деятельность должна быть подотчетной, и они должны соблюдать установленную надлежащую процедуру разработки и принятия стандартов.

Приведенный выше краткий обзор позволяет сформулировать некоторые соображения. Во-первых, процедура разработки стандартов по-прежнему подвержена давлению со стороны политических сил, и основным методом борьбы с этим являются применение установленной надлежащей процедуры и использование соответствующей структуры управления органами, занимающимися разработкой стандартов. Во-вторых, поскольку ОПБУ США и МСФО все еще являются отдельными системами стандартов, по-прежнему присутствует риск того, что в тяжелые времена будет возникать давление, направленное на принятие «более слабых» стандартов, что некоторые называют «гонкой уступок». В-третьих, важно признать обоснованность выводов Консультативной группы по вопросам финансового кризиса относительно ограничений информативности финансовой отчетности. Финансовая отчетность важна, стандарты по финансовым инструментам могли и могут быть улучшены, однако недостатки данных стандартов не стали причиной финансового кризиса, как заявляют некоторые. Попытки достичь совершенства в процессе разработки стандартов обречены на провал из-за неотъемлемых ограничений, упомянутых Консультативной группой. Наконец, стоит отметить, что стороны по-прежнему сходятся во мнениях относительно необходимости создания единой системы высококачественных стандартов финансовой отчетности. Остается надеяться, что Совет по МСФО сможет воплотить данную идею в жизнь. В связи с этим вызывает сожаление тот факт, что недавно опубликованные ССФУ предложения по учету финансовых инструментов существенно отличаются от методов, разрабатываемых Советом по МСФО в рамках МСФО (IFRS) 9.

3.4 Действующая программа Совета по МСФО

Действующая программа Совета по МСФО включает следующие вопросы⁴⁷:

- Проекты, связанные с финансовым кризисом:
 - консолидация;
 - замена МСФО (IAS) 27;
 - раскрытие информации о неконсолидируемых КСН и структурированных компаниях;
 - инвестиционные компании;
 - раскрытие информации о прекращении признания;
 - Руководство по оценке справедливой стоимости;
 - раскрытие информации об анализе неопределенности оценки;
 - финансовые инструменты:
 - классификация и оценка;
 - обесценение;
 - учет хеджирования;
 - взаимозачет активов и обязательств.
- Проекты в рамках Меморандума о взаимопонимании:
 - представление финансовой отчетности;
 - прекращенная деятельность;
 - представление статей прочего совокупного дохода;
 - замена МСФО (IAS) 1 и МСФО (IAS) 27;
 - финансовые инструменты с характеристиками капитала;
 - налог на прибыль;
 - совместные предприятия;
 - аренда;
 - выплаты по окончании трудовой деятельности;
 - планы с установленными выплатами;
 - выходные пособия;
 - признание выручки.
- Прочие проекты:
 - ежегодный проект «Усовершенствования МСФО»;
 - схемы торговли разрешениями на осуществление выбросов;
 - добывающая деятельность;
 - договоры страхования;
 - обязательства (МСФО (IAS) 37);
 - комментарии руководства;
 - деятельность с регулируемыми тарифами.
- Концепция:
 - этап А: цели и качественные характеристики;
 - этап Б: элементы и признание;
 - этап В: оценка;
 - этап Г: субъект финансовой отчетности (компания — составитель финансовой отчетности).

Это грандиозная программа, основное место в которой занимают проекты, связанные с финансовым кризисом и Меморандумом о взаимопонимании. Какое-то время высказывались мнения о том, что Совет по МСФО не сможет выполнить программу в установленные сроки (а также о том, что члены профессионального сообщества тем более не смогут внести значимый вклад во все проекты за этот период). В свете этих комментариев, а также признавая важность 2011 г. для решения SEC

относительно роли МСФО в США, в июне 2010 г. Совет по МСФО и ССФУ опубликовали документ «Отчет о проделанной работе по конвергенции стандартов бухгалтерского учета и единой системе высококачественных международных стандартов бухгалтерского учета». В этом документе Совет по МСФО объясняет, что была предпринята попытка определить приоритетность проектов и завершить к июню 2011 г. основные проекты в рамках Меморандума о взаимопонимании, что будет способствовать значительному усовершенствованию и конвергенции МСФО и ОПБУ США. Ниже представлены проекты, названные приоритетными:

- финансовые инструменты;
- признание выручки;
- аренда;
- представление прочего совокупного дохода;
- оценка справедливой стоимости;
- активы, признание которых было прекращено, и внебалансовый риск;
- консолидация;
- учет страхования.

Нет ничего удивительного, что эти вопросы были признаны приоритетными. Финансовые инструменты и связанные с ними вопросы, касающиеся оценки по справедливой стоимости и активов, признание которых было прекращено, были объектом пристального внимания профессионального сообщества во время финансового кризиса наряду с консолидацией. Признание выручки является важным вопросом в свете решения, которое будет принято SEC в 2011 г., ввиду различного уровня детализации указаний в ОПБУ США и МСФО. Отсутствие указаний по учету страхования на протяжении многих лет было предметом критических замечаний в адрес Совета по МСФО, поэтому его приоритетность также является обоснованной.

Вопрос о важности проектов по аренде и представлению прочего совокупного дохода, пожалуй, остается открытым. Однако учет аренды на протяжении многих лет значится в программе органов, разрабатывающих стандарты учета, и Совет по МСФО посвятил достаточно много времени реализуемому ныне проекту, что может объяснить его включение в список приоритетов. Кроме того, SEC сочла учет аренды приоритетным вопросом.

Несмотря на подобную расстановку приоритетов, программа по-прежнему выглядит чрезвычайно напряженной. Это обусловлено, в частности, тем, что работу над многими неприоритетными проектами по-прежнему планируется завершить в 2011 г. Не будет неожиданным, если сроки завершения хотя бы некоторых из этих проектов не будут соблюдены.

3.5 «Процесс ежегодных усовершенствований», разработанный Советом по МСФО

В 2007 г. Совет по МСФО разработал и внедрил процесс ежегодного внесения «несрочных незначительных поправок к МСФО» (Процесс ежегодных усовершенствований МСФО). Вопросы, которые рассматриваются в рамках данного процесса, как правило, выдвигаются Комитетом по интерпретации, поступают от членов рабочих групп Совета по МСФО или практикующих специалистов и в основном направлены на устранение непоследовательности в требованиях различных МСФО и уточнение содержащихся в них формулировок.

По-видимому, основной предпосылкой процесса ежегодных усовершенствований МСФО является упрощение процесса Совета по МСФО по разработке стандартов. Если несколько незначительных поправок будут рассматриваться вместе, то от этого выиграют, как представители профессионального сообщества, так и Совет по МСФО. Предложения в отношении программы, а также предлагаемые решения представляются Совету техническим персоналом Фонда в течение года. Совет проводит обсуждение предложений и принимает решение относительно предложенных поправок. Впоследствии решения Совета публикуются в *IASB Update*, и, после того как Совет проанализирует поправки, окончательный проект поправок размещается на сайте Совета по МСФО.