ПИСЬМО-КОММЕНТАРИЙ

Электронное размещение на сайте Совета по МСФО www.iasb.org

31 октября, 2007 г.

Кас.: Проект для обсуждения «МСФО для малых и средних предприятий»

Уважаемые Господа,

Национальный совет по стандартам финансовой отчетности (Россия) выражает благодарность за возможность представить свои комментарии к Проекту для обсуждения «МСФО для малых и средних предприятий (МСП)» (ниже именуемый «Документ»). Наши основные замечания могут быть кратко сформулированы следующим образом.

Совет по МСФО предусматривает разработку для МСП отдельного практически самодостаточного комплекта стандартов с минимальными перекрестными ссылками на полный комплект МСФО. Мы считаем, что МСФО для МСП должны быть абсолютно самодостаточным документом, поэтому перекрестные ссылки на полный комплект МСФО должны быть устранены. Организации, входящие в сферу применения МСФО для МСП, при представлении в финансовой отчетности операций и других событий, порядок учета которых не содержится в МСФО для МСП, должны следовать концепциям и основополагающим принципам, описанным в соответствующем разделе этого стандарта, и могут, но не обязаны, использовать полный комплект МСФО в качестве руководства. Для обеспечения этого соответствующие разделы с подробным описанием отдельных руководств из полного комплекта МСФО (модифицированных для МСП или нет) должны быть прописаны в МСФО для МСП с целью замены перекрестных ссылок на полный комплект МСФО, которые существуют в настоящий момент. Многие малые и средние предприятия, в основном не являющиеся дочерними предприятиями крупных компаний с публичной отчетностью, будут использовать только МСФО для МСП, и для них должна быть создана возможность руководствоваться только набором стандартов для МСП. Оперирование сразу двумя наборами пересекающихся стандартов может создать проблемы для понимания и при применении стандартов такими предприятиями. С другой стороны, предоставление МСП возможности использовать альтернативные варианты учетной политики, максимально приближенные к своим аналогам, предусмотренным полной версией МСФО, позволит облегчить процесс консолидации данных финансовой отчетности тех МСП, которые являются дочерними организациями компаний с публичной отчетностью, подготовленной в соответствии с полной версией МСФО.

National Organization for Financial Accounting and Reporting Standards (NOFA) Foundation
109012, Russia, Moscow, PO Box 13
Tel/fax: +7 (495) 510-5046
e-mail: nsfo@nsfo.ru, http://www.nsfo.ru

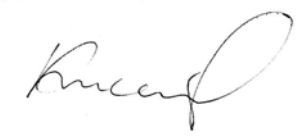
Мы понимаем, что одним из принципов, выбранных Советом по МСФО в целях принятия решений об упрощении принципов признания и оценки для их применения МСП, был принцип «обоснованности затрат выгодами». Однако мы полагаем, что предложенные упрощения не в полной мере реализуют этот принцип. Некоторые концепции и требования полного комплекта МСФО чрезвычайно сложны и дороги при применении, и, таким образом, окупаются только при использовании крупными компаниями применительно к большому объему однотипных объектов или операций. В частности, это относится к концепции «справедливой стоимости», а также к концепциям «переоцененной стоимости» и «обесценения деловой репутации». Таким образом, мы предлагаем упростить модель «справедливой стоимости» для ее применения малыми и средними предприятиями.

Мы считаем необходимым предусмотреть в МСФО для МСП возможность применения альтернативных вариантов учетной политики, аналогичных (или несколько модифицированных исходя из особенностей МСП) альтернативным вариантам в полном комплекте МСФО. Однако считаем, что в отличие от предложенного в Документе подхода, основанного на перекрестных ссылках на отдельные стандарты из полного комплекта МСФО или параграфы из них, подход, предусматривающий непосредственное включение в МСФО для МСП соответствующих положений и руководств, является более целесообразным.

Среди прочих замечаний выделим следующее. Параграф 35.3 в раздела 35 «Специализированные отрасли», разъясняющий, что стандарт не применяется страховыми компаниями, выглядит избыточным. В параграфе 1.2 (b) раздела 1 «Сфера применения» четко прописано, что страховые компании, являясь компаниями с публичной отчетностью, не входят в сферу применения МСФО для МСП.

В приложении представлены наши детальные комментарии и разъяснения по вопросам, поставленным в Документе.

С уважением,



Михаил Киселев

Председатель

Национальный совет по стандартам финансовой отчетности

Подробные комментарии
к Проекту для обсуждения «МСФО для МСП»

Вопрос 1 – Отдельный документ
При разработке проекта МСФО для МСП Совет по МСФО исходил из необходимости включения в него регулирующих положений по операциям, типичным для предприятия с численностью персонала около 50 человек. Предполагается, что для таких предприятий будет разработан отдельный документ с минимальными перекрестными ссылками на полный комплект МСФО. Принимая во внимание разработку отдельного документа, следует ли прописать какие-либо дополнительные операции в Документе, чтобы сделать его самодостаточным? И наоборот, содержится ли в Документе какое-либо руководство, которое следует исключить, так как оно вряд ли типично для предприятия с численностью персонала около 50 человек?

В преамбуле к вопросу Совет по МСФО отмечает, что при разработке проекта МСФО для МСП он исходил из необходимости включения в него регулирующих положений по операциям, типичным для предприятия с численностью персонала около 50 человек. Поэтому подразумевается, что Документ содержит учетную политику для предприятий и операций такого рода. Мы полагаем, что численность персонала не является в значительной степени определяющим критерием типичности операций. В зависимости от отраслевой принадлежности таких предприятий и особенностей их менеджмента операции, совершаемые ими, могут существенно отличаться. Поэтому определить круг операций для такой категории предприятий в глобальном масштабе, по крайней мере, без соответствующего исследования будет затруднительно. Полагаем, что дополнительные исследования в этой сфере являются крайне необходимыми.

Вопрос 2 – Упрощение принципов признания и оценки, принятых Советом по МСФО
Проект МСФО для МСП был разработан путем: (а) извлечения фундаментальных концепций из Концептуальных основ, разработанных Советом по МСФО, а также принципов и соответствующих обязательных для применения руководств из полного комплекта МСФО (включая Интерпретации); и (б) рассматривая модификации, которые уместны с позиции нужд пользователей и принципу «обоснованности затрат выгодам». В параграфах BC70 - BC93 Основ для выводов приводится описание упрощений принципов признания и оценки, содержащихся в полном комплекте МСФО, эти упрощения были включены в МСФО для МСП и содержат разъяснения Совета по МСФО. Существуют ли какие-либо еще упрощения принципов признания и оценки, которые Совет по МСФО должен рассмотреть? В этой связи укажите, пожалуйста: (а) отдельные операции, которые создают проблемы для МСП в процессе проведения признания и оценки по МСФО; (б) почему это является проблемой; и (в) как это проблема может быть решена.

Отвечая на этот вопрос, мы хотели бы рассмотреть несколько проблемных вопросов, связанных с упрощением принципов признания и оценки, а также описанных в Документе процедур их реализации. Ниже представлены наши комментарии по упрощениям, которые уже были предложены Советом по МСФО, но, по нашему мнению, могут быть еще более усовершенствованы, так и по вопросам, где упрощения не были предложены, хотя и являются целесообразными.

Финансовые инструменты

В рассматриваемом Документе Совет по МСФО предлагает упростить классификацию финансовых инструментов и привязать ее, главным образом, к одной из двух альтернативных основ оценки, а именно, справедливой стоимости или первоначальной стоимости (амортизируемой стоимости). Соглашаясь в целом с предложенным упрощением, мы, тем не менее, хотели бы отметить, что обоснованность определения «справедливой стоимости» в качестве принимаемой по умолчанию основы оценки представляется сомнительной. Справедливая стоимость конкретного финансового инструмента при отсутствии его рыночных котировок определяется путем привлечения независимого оценщика или применения сложных расчетных методик. В обоих случаях затраты на оценку справедливой стоимости подобного финансового инструмента могут быть высоки. Такие затраты могут окупиться только при наличии большого количества таких инструментов и постоянного штата сотрудников, ответственных за эти вопросы. Затраты на опосредованное определение справедливой стоимости одной акции таковы, как и затраты на определение справедливой стоимости крупного пакета таких же акций. МСП, обладающие ограниченными ресурсами и являющиеся небольшими по размеру, обычно удерживают небольшое количество финансовых инструментов одного эмитента. Поэтому для МСП нахождение «справедливой стоимости» пакета удерживаемых финансовых инструментов, скорее всего, не сможет быть обосновано с точки зрения окупаемости затрат. Следовательно, по нашему мнению, подобный подход не должен применяться в отношении к МСП. Вместо этого должен быть применен простой принцип выбора соответствующей базы оценки, а именно, если справедливая стоимость финансового инструмента может быть легко и надежно оценена посредством использования наблюдаемых рыночных цен, то она должна быть принята для его измерения в финансовой отчетности. В обратном случае он должен оцениваться по первоначальной или амортизируемой первоначальной стоимости. Такой же принцип может быть применен и для нефинансовых активов, в частности для биологических активов и инвестиционной недвижимости.

Обесценение деловой репутации

По нашему мнению, предложенный в Документе подход к учету обесценения деловой репутации и нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования является обременительным для применения МСП. Определение величины обесценения деловой репутации и нематериальных активов с неопределенным сроком полезной службы требует сложных профессиональных суждений, потенциалом для выработки которых ни сами МСП, ни их аудиторы, как правило, не обладают. Потому в итоге, скорее всего, подобные требования снизят качество финансовой отчетности, одновременно увеличивая соответствующие затраты. Мы полагаем, что добиться основной цели механизма обесценения – недопущения завышения в финансовой отчетности стоимости активов организации, в большинстве случаев, можно и более простым и дешевым способом. Подобный подход предполагает введение амортизации таких активов в течение обоснованного срока, например 10 или 20 лет. В таком случае, возможно, сохранится определенный риск завышения активов, но мы полагаем, что этот риск будет несопоставим с теми дополнительными затратами, которые придется нести МСП в случае принятия варианта, предложенного в Документе.

Отложенные налоги

В Документе к учету отложенных налогов предложен подход, названный «срочные разницы плюс». Этот подход «объясняет временные разницы исходя из “срочных разниц”… и для некоторых ситуаций вводит дополнительные требования по признанию отложенных налогов». Мы полагаем, что подобное половинчатое решение не представляется приемлемым для МСП. Вместо этого мы бы рекомендовали Совету по МСФО предусмотреть возможность применение двух альтернативных учетных политик для МСП: более простой вариант – «на основе текущего налога» или более сложный вариант – «метод обязательств по балансу» согласно МСФО 12. С одной стороны, можно привести возражения по поводу того, что малые предприятия с ограниченными ресурсами будут обременены требованиями представления информации по отложенным налогам, даже при применении подхода, предложенного в Документе. С другой стороны, средние предприятия, особенно дочерние подразделения крупных организаций с публичной отчетностью, могут быть более заинтересованы в представлении информации по отложенным налогам в соответствии с оригинальным МСФО 12, чем в соответствии с упрощенной версией, предложенной в Документе.

Справедливая стоимость в сельском хозяйстве

Мы предлагаем, чтобы МСФО для МСП устанавливал те же самые руководства по применению справедливой стоимости в сельском хозяйстве, что и подход, предложенный для финансовых инструментов. Рассматривая вопрос о том, стоит ли применять «справедливую стоимость» для биологических активов, предприятию следует использовать более простой и объективный критерий «наличие наблюдаемой рыночной цены», чем применение такого субъективного критерия, как «необоснованные финансовые и иные затраты на составителя». Таким образом, мы предложили бы предусмотреть для сельскохозяйственных МСП использование справедливой стоимости во всех случаях, когда она легко определяется на основе наблюдаемых цен на активном рынке, и первоначальную стоимость или амортизированную стоимость во всех остальных случаях.

Финансовая аренда

Документ предлагает в качестве упрощения при учете финансовой аренды арендатором оценивать права и обязанности, возникающие в результате финансовой аренды, в соответствии со стоимостью, эквивалентной справедливой стоимости арендованного актива. Это противоречит принципу, содержащемуся в МСФО 17, который требует, чтобы арендатор осуществлял два вида оценки – как справедливой стоимости арендованного актива, так и приведенной стоимости минимальных арендных платежей, и использовал наименьшую из этих величин. В результате, количество требуемых оценок снижается. Оставаясь твердыми сторонниками применения упрощенного подхода, мы в то же время полагаем, что такой вариант упрощения может привести к проблемам при применении стандарта, особенно в тех случаях, когда справедливая стоимость арендуемого актива неопределима или ее определение требует сложных профессиональных суждений, потенциалом для выработки которых ни сами МСП, ни их аудиторы, как правило, не обладают.

Поэтому с нашей точки зрения, было бы более правильным предоставить МСП право при отсутствии наблюдаемых цен на рынке для арендованного актива использовать для

признания в балансе дисконтированную стоимость минимальных арендных платежей. Некоторые члены Совета по стандартам дополнительно отметили, что финансовая аренда является одним из существенных вопросов при консолидации. Поэтому они считают, что альтернативный вариант учетной политики, содержащийся в МСФО 17, должен быть инкорпорирован в МСФО для МСП.

Совет по МСФО также предложил исключить из текста МСФО для МСП раздел, регламентирующий порядок учета финансовой аренды арендодателем, мотивировав это тем, что МСП, как правило, не выступают в роли арендодателей. Однако в стандарт была включена ссылка на МСФО (IAS) 17, который надлежит использовать в тех редких случаях, когда МСП выступает в роли арендодателя. Полагаем, что, следуя цели подготовки самодостаточного документа для МСП, было бы более правильным включить такой раздел в МСФО для МСП и исключить из стандартов для МСП прямую ссылку на IAS 17 (см. также ответ на вопрос 6).

Модификация процедуры расчета убытка от обесценения

Мы обратили внимание, что, несмотря на отсутствие соответствующих разъяснений в Основании для выводов, Совет по МСФО фактически предлагает модифицировать методику расчета убытка от обесценения для МСП. Предлагаемый подход отказывается от применения такой основы оценки как «стоимость в использовании», которая содержится в полном комплекте МСФО наряду с такой основой как «справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу», и предлагает проводить оценку убытка от обесценения только на основе сопоставления балансовой стоимости с оценкой справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу. С одной стороны, такая модификация представляется оправданной, так как снижает нагрузку на МСП при подготовке финансовой отчетности. Однако с другой стороны, определение справедливой стоимости актива или, что требуется гораздо чаще, группы взаимосвязанных активов является одной из наиболее трудоемких и затратных процедур особенно по отношению к нефинансовым долгосрочным активам, для которых активные рынки или котируемые цены, как правило, отсутствуют. В этой связи оценка стоимости в использовании активов или их групп на основе имеющихся у МСП бизнес-планов может стать приемлемой альтернативой расчету справедливой стоимости для целей теста на обесценение. Мы полагаем, что в таких случаях действительным упрощением требований к оценке убытка от обесценения могло бы стать предоставление организации права рассчитывать и сравнивать с балансовой стоимостью только одну из двух возможных оценок: стоимость в использовании или справедливую стоимость актива за вычетом затрат на продажу в зависимости от того, какая из оценок может быть получена с наименьшими затратами. Если расчет обеих оценок относительно прост, то оценка, применяемая в целях тестирования на обесценение, должна соответствовать заявленным намерениям организации по отношению к таким активам.

Вопрос 3 – Упрощение принципов признания и оценки, рассмотренных Советом по МСФО, но не принятых

В параграфах BC94-BC107 Оснований для выводов содержатся упрощения принципов признания и оценки, которые были рассмотрены Советом по МСФО, но не приняты в связи с обозначенными причинами. Следует ли Совету по МСФО пересмотреть какие-либо из положений, если да, то почему?

Обсудив рассмотренные и отвергнутые Советом по МСФО упрощения, обсуждающиеся в параграфах BC94–BC107 Оснований для выводов, мы выражаем свое согласие с позицией, принятой Советом по МСФО по всем вопросам, за исключением следующих двух : 1) об учете отложенных налогов (см. наш ответ на вопрос 2) об учете выплат, основанных на долевых инструментах с расчетом долевыми инструментами.

По поводу учета последних мы, во-первых, рекомендовали бы отказаться от перекрестной ссылки на IFRS 2 «Выплаты на основе долевых инструментов» и включить соответствующие разделы непосредственно в текст МСФО для МСП (см. аргументы для такого подхода в нашем ответе на вопрос 4) и, во-вторых, предложили бы во избежание чрезмерных затрат для МСП установить следующий порядок учета для соответствующих активов/расходов, а также связанное с ними увеличения собственного капитала. Если справедливая стоимость полученных предприятием активов или потребленных услуг может быть надежно оценена на основе наблюдаемых на рынке цен для таких активов или услуг, тогда эта справедливая стоимость используется при признании. В случаях, когда справедливая стоимость активов или услуг не может быть легко оценена, но можно определить справедливую стоимость предоставленных в операции долевых инструментов на активном рынке, тогда требуемая стоимость подсчитывается со ссылкой на такую справедливую стоимость. При невозможности надежной оценки справедливой стоимости долевого инструмента используется его внутренняя стоимость. А в тех случаях, когда даже внутренняя стоимость не поддается надежной оценке путем ссылки на наблюдаемые цены на активном рынке, вместо признания соответствующих статей в бухгалтерском балансе и/или отчете о прибылях и убытках следует обязать предприятие предоставить в примечаниях к финансовой отчетности подробные раскрытия о характере таких операций и об их влиянии на ресурсы предприятия.

Вопрос 4 – Следует ли предоставить МСП возможность использовать все варианты учетной политики из полного комплекта МСФО

Проект МСФО для МСП предлагает, что положения учетной политики, представленные в полном комплекте МСФО, должны быть доступны и для МСП. В параграфах BC108-BC115 Оснований для выводов Совет по МСФО привел объяснения, что запрет для МСП применять положения учетной политики из полного комплекта МСФО может препятствовать сопоставимости финансовых отчетностей МСП и предприятий, использующих полный комплект МСФО. В то же время, Совет по МСФО признал, что большинство МСП предпочитают применять упрощенный вариант положений учетной политики из МСФО для МСП. Поэтому Совет по МСФО решил, что в шести случаях, когда МСФО разрешает применять положения учетной политике, МСФО для МСП должен включать более простой вариант, а остальные варианты (более сложные) могут быть доступны для МСП путем применения перекрестных ссылок на полный комплект МСФО. Согласны ли Вы с предложениями Совета по МСФО, касающихся применения наиболее подходящих вариантов учетной политики для МСП? Если нет, какой вариант/ы вы бы изменили и почему? Следует ли какой-либо из вариантов, доступных для МСП через перекрестные ссылки на полный комплект МСФО, исключить из проекта МСФО для МСП, если да, почему?

Мы считаем теоретически привлекательной идею предоставить МСП возможность напрямую использовать альтернативные варианты учетной политики, предусмотренные полным комплектом МСФО. В идеале, это могло бы повысить сопоставимость финансовой отчетности МСП с финансовой отчетностью организаций с общественной подотчетностью,

использующих полный комплект МСФО, а также снизить затраты на консолидацию финансовой отчетности групп, в которую входят МСП, являющиеся дочерними компаниями таких организаций. Однако, с практической точки зрения, мы вынуждены отметить, что в текущей редакции стандарта реализация данного подхода может привести к неразрешимым противоречиям. Предположим, например, что, пользуясь предоставленным ей параграфом 17.23 правом, компания, составляющая финансовую отчетность в соответствии с МСФО для МСП, решает применять модель переоценки для учета нематериальных активов. Параграф 17.23 в этом случае требует от компании применения параграфов 75-87, а также параграфов 124 и 125 IAS 38. Однако описанная в параграфах 75-87 IAS 38 модель переоценки, и в том числе параграф 83, содержат ссылки на IAS 36 *Обесценение активов*, предписывающий иной порядок определения убытков от обесценения, чем раздел 26 МСФО для МСП. При этом Раздел 26 не содержит указаний на возможность использования иного порядка учета убытка от обесценения, чем предписываемый им. Это приводит к возникновению вопроса: требованиям какого стандарта МСФО для МСП (раздел 26) или IAS 36 должно следовать в этом случае МСП? Текущая версия документа не содержит ответа на этот вопрос. Причем оба возможных ответа не являются приемлемыми с точки зрения целей составления финансовой отчетности высокого качества. Если компания будет следовать требованиям раздела 26 МСФО для МСП, то полученная в результате информация не будет соответствовать ни основному порядку учета в МСФО для МСП, ни IAS 38, поскольку в результате такого комбинированного применения двух стандартов появится новый третий вариант учетной политики для нематериальных активов. Если же будут использованы положения IAS 36, то это фактически будет означать, что в финансовой отчетности, соответствующей МСФО для МСП, применен порядок учета обесценения актива, не соответствующий порядку, ими установленному. Наличие таких ситуаций будет приводить к запутанности источников указаний для подготовки финансовой отчетности МСП, необоснованному увеличению возможных комбинаций учетной политики и как следствие снижению качества и сопоставимости финансовой отчетности МСП. Поэтому в целях соблюдения целостности и непротиворечивости МСФО для МСП мы бы предложили сохранить в нем возможность применения альтернативных вариантов учетной политики, аналогичных (или модифицированных исходя из особенностей МСП) вариантам, представленным в полном комплекте МСФО. Однако это должно быть технически реализовано не на основе включения в текст МСФО для МСП перекрестных ссылок на полный комплект МСФО, а путем включения в него соответствующих положений.

Рассмотрев детально шесть описанных в Основаниях для выводов случаев, мы хотели бы отметить, что фактически Совет по МСФО предполагает введение в контексте МСП возможности использования модели переоценки для основных средств и нематериальных активов, модели учета по справедливой стоимости для инвестиционной недвижимости, модели капитализации для затрат по займам, прямого метода подготовки для отчета о движении денежных средств, а также альтернативного порядка учета для правительственных субсидий (грантов), не относящихся к активам, оцениваемым по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

В основе моделей учета по справедливой стоимости (для основных средств и нематериальных активах) и модели учета по справедливой стоимости (для инвестиционной недвижимости) лежит оценка справедливой стоимости актива, поэтому для них может быть использован тот же базовый подход, что и для финансовых инструментов. Мы считаем, что такой подход должен требовать оценку активов по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда их справедливую стоимость невозможно надежно определить на основе

наблюдаемых цен на активном рынке. В таких случаях для оценки активов следует использовать соответственно модель первоначальной или амортизируемой стоимости.

Документ содержит перекрестную ссылку на модель капитализации затрат по займам в соответствии с МСФО 23. Эта ссылка также должна быть заменена соответствующим описанием аналогичной модели для использования МСП.
Мы также полагаем, что не существует никаких препятствий для того, чтобы включить в текст МСФО для МСП (упростив при этом для удобства понимания и применения сами формулировки, но не требования) положения, позволяющие МСП применять прямой метод составления отчета о движении денежных средств и альтернативный порядок учета правительственных субсидий (грантов).

В случае реализации описанного нами подхода к обеспечению для МСП возможности использовать альтернативные варианты учетной политики, соответствующие полному комплекту МСФО, МСП будут иметь возможность самостоятельно определять наиболее уместные для их конкретных условий варианты учетной политики, а МСФО для МСП будет представлять собой логически непротиворечивый и самодостаточный набор вариантов учетной политики для организаций с непубличной отчетностью.

Вопрос 5 – Затраты по займам
Для учета затрат по займам МСФО 23 Затраты по займам в настоящее время позволяет предприятиям использовать либо модель расходов, либо модель капитализации. В мае 2006 года Совет по МСФО опубликовал Проект для обсуждения, в котором предлагалось запретить использование модели расходов в МСФО 23, и применять только модель капитализации. В разделе 24 Затраты по займам в МСФО для МСП предлагается предоставить МСП право использовать модель расходов, либо модель капитализации. Согласны ли Вы или нет с предложением предоставить МСП право использовать одну из двух модель – модель расходов или модель капитализации – для учета затрат по займам, объясните почему?

Мы согласны с предложением Совета по МСФО предоставить МСП право использовать как «модель расходов», так и «модель капитализации» при учете затрат по займам, поскольку считаем, что применение такого подхода в контексте МСП более оправдано с точки зрения критерия «затраты-выгоды».

Вопрос 6 – Вопросы, не рассмотренные в предлагаемом МСФО для МСП
Некоторые темы, содержащиеся в полном комплекте МСФО, не были включены в МСФО для МСП, так как Совет по МСФО считает, что типичные МСП вряд ли сталкиваются с подобными операциями. В BC57-BC65 Оснований для выводов приводятся объяснения. Для МСП, имеющих подобные операции, в Документе содержатся перекрестные ссылки на соответствующий стандарт из полного комплекта МСФО. Следует ли из МСФО для МСП исключить еще какую-либо тему или восстановить через перекрестную ссылку? Если да, какую именно и почему?

Мы считаем, что ни одна дополнительная тема не должна быть исключена из МСФО для МСП и заменена перекрестной ссылкой. Более того, по нашему мнению, МСФО для МСП должен содержать конкретные положения по всем учетным вопросам, которые составители стандартов намереваются регулировать, а не перекрестные ссылки на полный комплект МСФО. А это означает, что ряд замененных ссылками тем, должен быть восстановлен и

рассмотрен в самом тексте стандартов. Вопросы, не относящиеся к специфике МСФО для МСП, должны быть рассмотрены в порядке, предписанном параграфами 10.2-10.4 по выбору учетной политики. В ответе на вопрос 4 мы уже рассматривали проблемы, возникающие при использовании отдельных перекрестных ссылок на конкретные МСФО из полного комплекта. Та же аргументация уместна и в этом случае. Исходя из этого, мы порекомендовали бы включить в текст Документа разделы, посвященные гиперинфляции, сельскому хозяйству, учету финансовой аренды арендодателем, платежам, основанным на долевых инструментах и предусматривающим расчет долевыми инструментами, а также прибыли на акцию. Вопрос сегментной отчетности мог бы рассматриваться в рамках применения параграфов 10.2-10.4 Документа. Условия гиперинфляции не зависят ни от факта наличия у компании общественной подотчетности, ни от ее размеров, поэтому разумно предположить, что МСП будут оказываться в условиях гиперинфляции столь же часто, что и более крупные компании с общественной подотчетностью. Касательно учета финансовой аренды арендодателем полагаем, что положения, содержащиеся в соответствующих разделах IAS 17, с успехом могут быть перенесены в одноименный раздел Документа, что исключит потенциальную возможность внутренних противоречий при одновременном применении МСФО для МСП и отдельных стандартов из полного комплекта МСФО (см. вновь наш ответ на вопрос 4).

Полагаем также, что во многих юрисдикциях, в том числе и в России, многие сельскохозяйственные предприятия попадут в разряд МСП. Поэтому считаем, что соответствующие положения, касающиеся учета в сельском хозяйстве, базирующиеся на модифицированной модели справедливой стоимости из IAS 41 Сельское хозяйство, должны быть включены в текст стандарта (более детально о предлагаемой модификации модели справедливой стоимости смотри в соответствующем разделе нашего ответа на вопрос 2).

Вопрос 7 – Общее указание на полный комплект МСФО

Как отмечено в вопросе 1, подразумевается, что МСФО для МСП будет представлять собой отдельный документ для типичных МСП. В отдельных случаях он содержит перекрестные ссылки на конкретных стандарты из полного комплекта МСФО, включая ссылки на положения учетной политики в вопросе 4 и исключая темы, перечисленные в вопросе 6. Для прочих операций, отдельно не прописанных в МСФО для МСП, параграфы 10.2-10.4 предлагают применение соответствующих вариантов учета на усмотрение руководства МСП. Согласно этим параграфам, МСП не обязаны руководствоваться полным комплектом МСФО. Является ли допустимым применение положений параграфов 10.2-10.4 вкупе с подробными перекрестными ссылками на конкретные МСФО в отдельных ситуациях? Почему да или нет?

Как мы уже отмечали выше, мы придерживаемся мнения, что МСФО для МСП должны быть отдельным самодостаточным документом, не содержащим прямых ссылок на полный комплект МСФО. Мы считаем, что требования параграфов 10.2-10.4, устанавливающие иерархию источников и принципов, которым должны следовать МСП при разработке учетной политики по вопросам, не рассматриваемым явно в МСФО для МСП, являются обоснованными и целесообразными. Более того, мы поддерживаем подход, согласно которому, полный комплект МСФО должен быть только одним из многих источников, рассматриваемых МСП в этой ситуации, и поэтому не должен применяться напрямую в таких ситуациях. В противном случае это могло бы привести к нежелательному обременению МСП необходимостью следовать сложным и дорогостоящим процедурам при подготовке информации по нетипичным для них операциям, что противоречило бы общему

принципу обоснованного упрощения требований к признанию, оценке, представлению и раскрытию информации в финансовой отчетности, лежащему в основе разработки МСФО для МСП.

Вопрос 8 – Адекватность рекомендаций

Проект МСФО для МСП сопровождается некоторыми руководствами по применению,а также наглядным комплектом финансовых отчетов и перечнем требований к раскрытию информации. Значительный объем руководств по применению полного комплекта МСФО не был включен. Таким образом, может возникнуть необходимость разработать дополнительные руководства для применения МСФО для МСП. В каких сферах, характерных для МСП, следует разработать дополнительные руководства? Перечислите их и объясните почему?

Мы полагаем, что МСП могут нуждаться в дополнительных рекомендациях по применению МСФО для МСП. Такие рекомендации могут издаваться образовательными учреждениями, профессиональными организациями по бухгалтерскому учету, а также бухгалтерскими фирмами. Однако по нашему мнению, дополнительные рекомендации, разработанные Советом по МСФО, также необходимы. Многие вопросы, требующие разъяснений и рекомендаций по применению, смогут быть выявлены только после накопления некоторого опыта применения стандартов самими МСП. В этой связи мы считаем более целесообразным создание механизма, который позволял бы выявлять эти вопросы и своевременно решать их путем подготовки соответствующих материалов, чем пытаться на данном этапе составить всеобъемлющие рекомендации.

Мы считаем, что можно было бы рассмотреть возможность создания Комитета по интерпретациям МСФО для МСП при Совете по МСФО. Основной целью деятельности этого комитета являлось бы обеспечение МСП своевременными рекомендациями по возникающим на практике вопросам применения стандартов, особенно в течение первого года массового применения МСФО для МСП. Иначе такие интерпретации могут даваться самими юрисдикциями, что может привести к разночтениям при прочтении текста стандартов. По крайней мере, МСП и их аудиторы должны иметь возможность направлять свои замечания на сайт СМСФО, а последний должен взять на себя обязательство публиковать некоторые разъяснения на своем веб-сайте.

Вопрос 9 – Адекватность требований к раскрытию информации

Каждый раздел проекта МСФО для МСП содержит требования к раскрытию информации. Эти требования объединены в общем перечне, который является частью проекта руководства по применению финансовых отчетов и перечня требований к раскрытию информацию. Следует ли Совету по МСФО прописать еще какие-либо требования к раскрытию информации для МСП? Если да, какие и почему? И наоборот, считаете ли Вы, что не следует прописывать какие-либо из предложенных требований к раскрытию информации для МСП? Если да, какие и почему?

В принципе мы согласны с предложенным списком раскрытий. Однако считаем, что в ряде случаев, когда применяются упрощения в признании и оценке элементов финансовой отчетности, следует требовать дополнительного раскрытия информации. Такие дополнительные раскрытия позволили бы пользователю самому вырабатывать оценочные суждения по поводу информации, содержащейся в финансовой отчетности МСП, а также

использовать свои собственные модели и технику оценки для принятия решений в условиях неопределенности. Поэтому считаем, что раздел раскрытий должен быть повторно пересмотрен после того, как будут окончательно согласованы все упрощения в признании и оценке.

Вопрос 10 – Переходные положения

В разделе 38 Переход на МСФО для МСП содержатся переходные рекомендации для МСП, переходящих от учета по ГААП к МСФО для МСП, или от учета по полному комплекту МСФО к МСФО для МСП. Считаете ли вы это руководство полным? Если нет, как его можно улучшить?

Мы поддерживаем предложения Совета по МСФО предусмотреть для МСП четыре исключения при первом применении МСФО, касающиеся ретроспективного применения других разделов МСФО для МСП, и 5 исключений, которые содержатся в IFRS 1 «Принятие МСФО впервые». Мы также полагаем целесообразным включение в Документ дополнительного по сравнению с IFRS 1 исключения, касающегося признания отложенных налоговых активов и обязательств в условиях принятия МСФО для МСП впервые, а также введение специфического критерия, позволяющего МСП не пересчитывать сальдо вступительного баланса на дату перехода.

Мы полагаем, что применение критерия «необоснованных затрат или усилий», предложенного для отложенных налогов, должно быть расширено и на другие статьи вступительного баланса и использоваться в качестве более «мягкого» критерия, заменяющего критерий «практической неосуществимости», перенесенный из полного комплекта МСФО. Критерий «практической неосуществимости» может быть интерпретирован как обязывающий предприятие приложить усилия для пересчета показателей вступительного баланса, пренебрегая принципом «необоснованности затрат или усилий», и только если никакой результат не получен, предприятие может не пересчитывать эти показатели. При применении критерия «необоснованности затрат или усилий» предприятие освобождается от требования пересчета любых показателей во вступительном балансе, если оно может доказать, что это потребует необоснованных затрат или усилий. Последнее предложение, по нашему мнению, является более приемлемым для МСП.

Вопрос 11 – Поддержание применения МСФО для МСП

Примерно ежегодно Совет по МСФО предполагает публиковать всеобъемлющий проект для обсуждения предлагаемых изменения в МСФО для МСП. При разработке таких проектов для обсуждения Совет по МСФО будет рассматривать новые и измененные стандарты, которые были приняты за последние 2 года, также как и специфические вопросы, которые предлагается Совету по МСФО на рассмотрение для возможного внесения изменения в МСФО для МСП. В отдельных случаях Совет по МСФО может обнаружить вопрос, по которому необходимо рассмотреть возможность внесения изменения в МСФО для МСП раньше установленного двухгодичного периода. Является ли такой подход поддержания предложенного МСФО для МСП приемлемым? Если да, каким образом и почему?

Мы поддерживаем решение Совета по МСФО рассматривать поправки к МСФО для МСП в ходе отдельной процедуры, обособленной от процедуры обновления полного комплекта МСФО. Однако реализуемость такой процедуры при наличии предлагаемого Советом по

МСФО подхода к формированию МСФО для МСП вызывает сомнения. Предлагаемый подход предусматривает включение в текст Документа перекрестных ссылок на отдельные стандарты и положения из полного комплекта МСФО. Не ясно, как МСП должны поступать, если соответствующий стандарт в полном комплекте МСФО изменится? Должны ли будут МСП, избравшие вариант учетной политики, соответствующий ссылке на полный комплект МСФО, применять новую версию измененного стандарта в полном комплекте МСФО, или же они должны будут следовать его предыдущей версии, так как последние изменения еще не были рассмотрены Советом по МСФО на предмет уместности для МСП? Это может привести как к нежелательным бесконтрольным изменениям в МСФО для МСП, так и к ситуации, когда перекрестные ссылки в МСФО для МСП отправляют читателя к уже не существующей версии стандарта в полном комплекте МСФО. Мы полагаем, что подобную проблему можно избежать только путем исключения перекрестных ссылок из МСФО для МСП на полный комплект МСФО.

Некоторые из членов Совета по стандартам Фонда НСФО также подняли вопрос о том, является ли частота внесения изменений в МСФО для МСП приемлемой для их пользователей. Они отметили, что обычно требуется 3-5 лет для изменения учебных программ и материалов, и их изучения, и это во многом зависит от уровня предыдущего образования обучающегося. Частые изменения стандарта и других публикаций Совета по МСФО могут создать проблемы для МСП, в которых бухгалтеры, обычно, не имеют образования такого же уровня, как в крупных компаниях, в таком случае образовательная инфраструктура будет не в состоянии своевременно отвечать изменениям, что может привести к снижению качества применения стандартов. Поэтому мы считаем, что Совету по МСФО следует вносить изменения реже, а также обеспечивать достаточную отсрочку между их принятием и вступлением в силу.