



**КОНФЕРЕНЦИЯ ОРГАНИЗАЦИИ
ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ
ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ**

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/39
24 August 2007

RUSSIAN
Original: ENGLISH

СОВЕТ ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ

**Комиссия по инвестициям, технологии
и смежным финансовым вопросам
Межправительственная рабочая группа экспертов
по международным стандартам учета и отчетности**

Двадцать четвертая сессия
Женева, 30 октября - 1 ноября 2007 года
Пункт 3 предварительной повестки дня

**ОБЗОР ВОПРОСОВ ПРАКТИЧЕСКОГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ
МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ**

Тематическое исследование по Южной Африке*

Записка секретариата ЮНКТАД**

* Настоящий документ был подготовлен и отредактирован секретариатом ЮНКТАД на основе материалов, представленных Южноафриканским институтом присяжных бухгалтеров (ЮАИПБ).

** Вышеуказанная дата представления настоящего документа объясняется задержками при его обработке.

Резюме

На заключительном этапе своей двадцать третьей сессии Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности (МСУО) приняла решение провести дополнительные исследования и обзоры вопросов практического осуществления международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) с целью выработки руководства по эффективной практике их применения. В соответствии с этим были подготовлены тематические исследования по Пакистану, Турции и Южной Африке.

В настоящем докладе излагаются выводы тематического исследования по Южной Африке. Компании, акции которых котируются на биржах Южной Африки, были обязаны соблюдать МСФО в течение финансовых периодов начиная с 1 января 2005 года. В настоящем тематическом исследовании рассматриваются вопросы, касающиеся системы финансовой отчетности в Южной Африке, а также опыта этой страны в применении МСФО.

Основной задачей данного тематического исследования является учесть уроки, извлеченные из опыта работы Южной Африки по сближению местных стандартов с МСФО, и обсудить сделанные выводы с государствами-членами в целях облегчения обмена опытом между странами, которые либо уже применяют МСФО, либо намереваются начать их применение в будущем.

СОДЕРЖАНИЕ

	<i>Стр.</i>
I. ВВЕДЕНИЕ.....	5
II. СИСТЕМА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, СУЩЕСТВУЮЩАЯ В ЮЖНОЙ АФРИКЕ.....	7
A. Закон о компаниях	7
B. Процедура установления стандартов в Южной Африке	8
C. "ЙФБ лимитед"	10
D. Сложившаяся практика	11
E. Закон о внесении поправок в корпоративное право.....	12
F. Обеспечение соблюдения.....	14
III. ВОПРОСЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ, НОСЯЩИЕ ОБЩИЙ ХАРАКТЕР	15
A. Переход на МСФО.....	15
B. Местный комитет по техническим вопросам.....	19
C. Местные проблемы и расхождения, существующие на практике	21
D. Контроль и обеспечение соблюдения	22
E. Участие местных фирм.....	25
IV. ТЕХНИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ И ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ.....	25
A. Обесценение дебиторской задолженности.....	26
B. Оперативная аренда.....	27

СОДЕРЖАНИЕ (продолжение)

	<i>Стр.</i>
C. Налог на дивиденды в Южной Африке	27
D. Расширение экономических возможностей чернокожего населения	28
E. Расхождения, обусловленные отказом КТМСФО рассматривать некоторые вопросы	29
F. Сектор страхования: несоответствия, касающиеся выкупленных собственных акций.....	31
G. Соображения, касающиеся измерения справедливой стоимости	32
H. Индивидуальная финансовая отчетность	32
V. ЗАКЛЮЧЕНИЕ	33

I. ВВЕДЕНИЕ

1. Южная Африка, валовой внутренний продукт (ВВП) которой в четыре раза превышает соответствующий показатель ее соседей по югу Африки и составляет около 25% совокупного ВВП всего континента¹, считается локомотивом развития его экономики. Этот позитивный взгляд на южноафриканскую экономику получил подтверждение в выступлении председателя и главного управляющего Йоханнесбургской фондовой биржи (ЙФБ), который заявил следующее:

"Экономика Южной Африки по-прежнему показывает хорошие результаты, интерес к данному рынку растет как среди местных, так и среди международных инвесторов, и объемы торговли достигли рекордных уровней... Основы такого успеха были заложены правительством, и мы должны приветствовать принятые им меры по созданию условий, способствующих процветанию экономики. Постоянное стремление правительства заниматься вопросами макроэкономической политики обеспечивает доверие к Южной Африке со стороны инвесторов и способствует росту престижа страны в целом. ЙФБ играет свою роль эффективного, хорошо регулируемого фондового рынка, позволяющего сделать инвестиционный процесс как можно более простым, недорогим и прозрачным, но сами инвестиционные решения зависят от того, как оцениваются будущие результаты развития Южной Африки в целом"².

2. Министр финансов Тревор А. Мануэл, подводя итоги работы правительства, в своем выступлении по бюджету 2007 года заявил следующее:

"Сейчас, когда начинается тринадцатый год существования нашей молодой страны, нам есть чем гордиться. Мы строим общество, основанное на принципах равенства и отказа от дискриминации по признаку расы и пола. Мы создали демократические институты, способствующие формированию открытого общества, основанного на верховенстве закона. Добившись стабилизации экономики и государственных

¹ См. http://www.southafrica.info/doing_business/economy/econoverview.htm (по состоянию на 25 июня 2007 года).

² Заявление председателя и главного управляющего ЙФБ. См. <http://www.jse.co.za/chairmanceo.jsp> (по состоянию на 25 июня 2007 года).

финансов, мы обеспечили условия для быстрого экономического роста и создания новых рабочих мест и более широких возможностей"³.

3. Южноафриканский институт присяжных бухгалтеров (ЮАИПБ), ЙФБ и Южноафриканский совет по бухгалтерской практике признают необходимость того, чтобы в плане финансовой отчетности Южная Африка стала частью глобальной экономики⁴. Начиная с 1993 года действующие в Южной Африке собственные стандарты бухгалтерского учета стали приводиться в соответствие с международными стандартами бухгалтерского учета⁵. В феврале 2004 года СБП принял решение опубликовать без каких-либо изменений текст международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в качестве Положений об общепризнанной практике бухгалтерского учета Южной Африки (ОПБУ)⁶. Ниже приводятся основания для ведущейся работы по согласованию норм и публикации текста МСФО в качестве Положений об ОПБУ Южной Африки:

- a) "привлечение иностранных инвестиций компаниями Южной Африки;
- b) обеспечение доверия к финансовой отчетности компаний Южной Африки на мировом рынке; а также
- c) устранение необходимости составления компаниями с двойным листингом финансовых отчетов в соответствии с различными стандартами бухгалтерского учета⁷".

³ South African Government (2007). Budget Speech 2007 by Minister of Finance, Trevor A. Manuel, MP. 21 February 2007. См. вебсайт: <http://www.info.gov.za/speeches/2007/07022115261001.htm>.

⁴ Совет по бухгалтерской практике был учрежден в 1973 году, когда был принят действующий Закон о компаниях.

⁵ SAICA (2004). Preface to Statements of Generally Accepted Accounting Practice. August 2004; SAICA (2006). Circular 03/06 – Evaluation of Compliance with Statements of Generally Accepted Accounting Practice. March 2006.

⁶ *Ibid.*

⁷ Ludolph (2006). Why IFRS? Accounting SA, April: 19. Сью Людольф является директором ЮАИПБ по вопросам бухгалтерского учета.

4. Основная цель данного тематического исследования заключается в том, чтобы изложить опыт применения МСФО в Южной Африке⁸. Исследование начинается с главы II, где дается краткий обзор действующей системы финансовой отчетности в Южной Африке, включая вопросы развития этой системы и предлагаемых реформ. В частности, в ней освещается процесс перехода Южной Африки на МСФО. Затем рассматривается опыт сближения стандартов Южной Африки с МСФО с уделением особого внимания вопросам более общего характера (глава III), а в главе IV освещаются конкретные технические вопросы и вопросы, касающиеся применения.

II. СИСТЕМА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, СУЩЕСТВУЮЩАЯ В ЮЖНОЙ АФРИКЕ

5. Правовая основа корпоративной отчетности в Южной Африке регулируется Законом о компаниях № 61 от 1973 года. Вместе с тем процедура выработки стандартов (о чем говорится ниже) разрабатывается в Южной Африке вне сферы действия положений Закона о компаниях.

A. Закон о компаниях

6. В Законе о компаниях 1973 года установлено требование, согласно которому финансовые отчеты компаний должны соответствовать общепринятой практике бухгалтерского учета⁹. Концепция Положений об ОПБУ была включена в Закон о компаниях путем добавления пункта 5 в приложение 4 в 1992 году¹⁰. В нем говорится о том, что если при подготовке финансовой отчетности компании за тот или иной период по мнению директоров компании существуют основания для отхода от каких-либо принципов бухгалтерского учета, изложенных в утвержденных СБП Положениях об ОПБУ, то они могут делать это, подробно охарактеризовав допущенное отклонение и указав его последствия и причины.

⁸ Помимо различных документов, упомянутых в настоящем докладе, информация об опыте Южной Африки была получена в ходе бесед с представителями таких компаний, как "Телком", "Сассол", ЙФБ и "Стандард бэнк", а также аудиторской фирмой "Делойт".

⁹ South Africa (1973). Companies Act No. 61 of 1973, section 283(6). Pretoria: Government Printer.

¹⁰ SAICA (2005). Circular 8/99 – Compliance with Section 286(3) and Paragraph 5 of Schedule 4 to the Companies Act, 61 of 1973 and Statements of Generally Accepted Accounting Practice. June 1999.

7. В сентябре 1999 года ЮАИПБ получил правовое заключение, где давалось толкование последствий этих положений Закона о компаниях¹¹. В этом заключении лишь подтверждалось, что, для того чтобы финансовые отчеты соответствовали требованиям Закона о компаниях, они должны составляться и представляться в соответствии с общепризнанной практикой бухгалтерского учета. Вместе с тем в случае существенного отклонения финансовых отчетов от Положений об ОПБУ должна представляться подлежащая раскрытию информация. Требовалось лишь раскрытие дополнительной информации. Закон о компаниях не содержит оговорки в отношении достоверного и добросовестного представления по аналогии с МСБУ 1 (представление финансовой отчетности).

8. Как результат этого, действующий в настоящее время Закон о компаниях не обязывает компании соблюдать требования Положений об ОПБУ Южной Африки. Таким образом, Закон о компаниях не предусматривает процедур обеспечения исполнения Положений об ОПБУ.

В. Процедура установления стандартов в Южной Африке

9. Процедура установления стандартов в Южной Африке имеет двухуровневую структуру. СБП утверждает и издает стандарты бухгалтерского учета, Комитет же по бухгалтерской практике (КБП) выполняет при нем функции консультативного органа.

10. Задача КБП в этой связи заключается прежде всего в выработке рекомендаций для СБП относительно издания в Южной Африке международных Положений об ОПБУ (документы серии АС 100) и толкования терминов Положений об ОПБУ (документы серии АС 400)¹². Второй задачей КБП является разработка Заявлений Южной Африки в отношении Положений об ОПБУ, а также толкования терминов (документы серии АС 500) в тех случаях, когда те или иные вопросы касаются только Южной Африки. Прежде чем разработанные КБП документы серии АС 500 будут рекомендованы СБП, они также проходят процедуру обсуждения с рассмотрением полученных замечаний.

11. Одновременно с публикацией Международным советом по стандартам бухгалтерского учета (МССУ), предлагаемого МСФО, КБП издает для представления

¹¹ Там же.

¹² SAICA (2004). Preface to Statement of Generally Accepted Accounting Practice. August 2004.

замечаний в течение того же периода аналогичный проект в Южной Африке¹³. Полученные замечания в отношении южноафриканского варианта предварительного проекта учитываются КБП при подготовке комментариев, направляемых ЮАИПБ в МССУ. После издания МССУ того или иного МСФО КБП, прежде чем рекомендовать его СБП для издания в качестве Постановления Южной Африки об ОПБУ, рассматривает такой стандарт на предмет содействия законодательству Южной Африки.

12. Как указывалось выше (см. пункт 3), начиная с 1993 года Южная Африка проводит согласование своих Постановлений об ОПБУ с международными стандартами, при этом южноафриканские варианты международных стандартов издаются в качестве Положений об ОПБУ Южной Африки (документы серии АС 100) и их толкования (документы серии АС 400) после завершения соответствующей процедуры. В результате этого Постановления об ОПБУ Южной Африки во многом аналогичны МСФО. Незначительные различия обусловлены расхождениями в датах вступления стандартов в силу, и в ряде случаев допускаемых в МСФО вариантов из Положений об ОПБУ Южной Африки и включением в них дополнительных требований в отношении раскрытия информации¹⁴.

13. В феврале 2004 года СБП принял решение опубликовать текст МСФО в качестве Положений об ОПБУ Южной Африки без каких-либо изменений (см. пункт 3 выше). Начиная с того времени каждое Постановление об ОПБУ Южной Африки будет идентично каждому МСФО. Вместе с тем расхождения, связанные с переходным периодом, все же возможны, например в датах применения, поскольку процесс прохождения надлежащих процедур в Южной Африке еще не завершен. Для того чтобы проиллюстрировать схожесть каждого МСФО с соответствующим Положением об ОПБУ Южной Африки, применяется двойная система нумерации с указанием и номера МСФО, и номера соответствующего Положения об ОПБУ Южной Африки¹⁵.

14. Та или иная компания, применяя Положения об ОПБУ Южной Африкой, не может претендовать на соблюдение МСФО, поскольку различия, обусловленные переходным периодом, все еще существуют.

¹³ Там же.

¹⁴ SAICA (2006). Circular 03/06 – Evaluation of Compliance with Statements of Generally Accepted Accounting Practice. March 2006.

¹⁵ Ibid.

15. Что касается государственного сектора, то в Южной Африке СБП публикует Положения об общепризнанной практике ведения бухгалтерского учета (ОППБУ)¹⁶. Одной из приоритетных задач СБП является разработка основного свода стандартов ОППБУ к 2009 году. В качестве предварительной основы для этих Положений об ОППБУ, взяты Международные стандарты учета в государственном секторе, которые были разработаны Международной федерацией бухгалтеров Международного совета по стандартам финансовой отчетности в государственном секторе.

С. "ЙФБ лимитед"

16. Первоначально Йоханнесбургская фондовая биржа (ЙФБ) была создана в 1887 году. Название было изменено 8 ноября 2000 года на Биржу ценных бумаг ЙФБ Южной Африки, поскольку она стала общенациональной, охватив и другие финансовые продукты. В 2005 году ЙФБ пересмотрела вопрос о своем корпоративном статусе и изменила свое наименование на "ЙФБ лимитед"¹⁷.

17. ЙФБ входит в число двадцати крупнейших фондовых бирж мира и обеспечивает капитал крупным зарегистрированным на ней компаниям, при этом ее "Альтернативная биржа" обеспечивает доступ для малых предприятий, а индекс социально ответственного помогает предприятиям, вкладывающим средства в социально значимые, экономически эффективные и экологически устойчивые проекты развития. Рыночная капитализация ЙФБ по состоянию на конец рабочей недели, закончившейся 22 июня 2007 года, составила 5 814 млрд. рандов, что на 40,9% превышает показатель, достигнутый на соответствующей неделе в 2006 году¹⁸.

18. В настоящее время на ЙФБ зарегистрировано чуть более 50 компаний с двойным листингом, из которых более половины имеют первичный листинг в Южной Африке¹⁹. Это свидетельствует о том, что большая часть этих компаний имеет южноафриканское происхождение. Вместе с этим некоторые компании с двойным листингом, такие, как "SABMiller" и "BHP Billiton", были образованы путем международных слияний и

¹⁶ Эти Заявления по вопросу о ОПФО можно найти на вебсайте www.asb.co.za.

¹⁷ JSE (2007). Our history. См. вебсайт http://www.jse.co.za/our_history.jsp (по состоянию на 23 апреля 2007 года).

¹⁸ JSE (2007). Weekly Statistics: Week ended 22 June 2007.

¹⁹ SE (2007). Dual Listed Company Information. Информация имеется на вебсайте: http://www.jse.co.za/dual_listrd.jsp (по состоянию на 25 июня 2006 года).

поглощений. Из этих компаний лишь пять зарегистрированы на Нью-Йоркской фондовой бирже и получают выгоду в случае отмены необходимости согласования с ОПБУ США.

19. Начиная с октября 2000 года ЙФБ обязала зарегистрированные на ней компании составлять свои годовые финансовые отчеты в соответствии с национальным законодательством, применимым к этим компаниям (Законом о компаниях), и применять либо Положения об ОПБУ Южной Африки, либо международные стандарты бухгалтерского учета²⁰. Возможность выбора была предоставлена, с тем чтобы помочь компаниям с двойным листингом на зарубежных фондовых биржах и зарубежным компаниям, зарегистрированным на ЙФБ.

20. В результате дополнительного пересмотра требований, касающихся листинга, зарегистрированные компании обязаны соблюдать МСФО в отношении финансовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты²¹. Учитывая вышеизложенное, КПБ принял решение опубликовать в Южной Африке в феврале 2004 года текст МСФО без каких-либо изменений²².

D. Сложившаяся практика

21. Несмотря на то что в Законе о компаниях не содержится конкретного требования о применении южноафриканских стандартов ОПБУ, такая практика получила развитие в этой стране. Это также подтверждается практикой в области аудита в Южной Африке, которая не признает общепризнанную практику бухгалтерского учета в качестве основы финансовой отчетности для целей аудиторского подтверждения достоверности²³.

²⁰ Раздел 8.62 b) действовавших тогда листинговых требований ЙФБ.

²¹ Раздел 8.3 ограниченных листинговых требований ЙФБ.

²² SAICA (2006). Circular 03/06 – Evaluation of Compliance with Statements of Generally Accepted Accounting Practice, March 2006.

²³ Public Accountants and Auditors Board (PAAB) (2005). South African Auditing Practice Statement (SAAPS 2) – Financial reporting frameworks and audit opinions, July 2005.

22. С целью подтверждения этой практики и с учетом требований ЙФБ, о которых говорилось выше, ЮАИПБ издал в 2006 году циркуляр, согласно которому²⁴:

а) компании, зарегистрированные на ЙФБ, обязаны составлять свои финансовые отчеты на основании МСФО, а незарегистрированным компаниям разрешается делать это;

б) не зарегистрированные на бирже компании, предпочитающие не применять МСФО, обязаны составлять финансовые отчеты в соответствии с Положениями об ОПБУ Южной Африки. В случае отклонения от указанных положений следует подробно указать, в чем заключается данное отклонение и каковы его причины и последствия для финансовых отчетов;

с) если не зарегистрированные на бирже компании выбирают вариант использования МСФО, делая четкое и безоговорочное заявление о том, что они будут соблюдать МСФО, то при подготовке своих первых финансовых отчетов на базе МСФО они должны применять МСФО 1. Для не зарегистрированных на бирже компаний, соблюдающих Положения об ОПБУ, использование МСФО 1 не допускается (АС 138)²⁵.

23. В этом циркулярном письме, разосланном ЮАИПБ, не предусматривается создание какого-либо нормативного органа, регулирующего деятельность не зарегистрированных на бирже компаний. Предусматривается, что реформа в области корпоративного права законодательно оформит эту практику в Южной Африке. Кроме того, в настоящее время никаких льгот для малых и средних предприятий (МСП) в Южной Африке не предусматривается.

Е. Закон о внесении поправок в корпоративное право

24. Закон о внесении поправок в корпоративное право от 2006 года был издан 17 апреля 2007 года в качестве первого официального документа в рамках процесса пересмотра Закона о компаниях, однако на момент написания настоящего документа (июль 2007 года) дата вступления вышеупомянутого закона в силу установлена не была. Он

²⁴ SAICA (2006). Circular 03/06 – Evaluation of Compliance with Statements of Generally Accepted Accounting Practice, March 2006.

²⁵ SAICA (2006). IFRS 1 (AC 138) – First-time Adoption of International Financial Reporting Standards, the South African equivalent to IFRS 1.

рассматривается в качестве первого этапа процесса реформы. На втором этапе предполагается осуществить полный пересмотр Закона о компаниях²⁶.

25. Закон о внесении поправок в корпоративное право предусматривает различные системы бухгалтерского учета в Южной Африке, выделяя два вида компаний: публичные компании и компании с ограниченной ответственностью. В Законе о внесении поправок конкретно указывается, что для публичных компаний стандарты финансовой отчетности должны соответствовать МСФО²⁷. Компания будет относиться к категории публичных, если ее уставные документы предусматривают неограниченную передачу ее акций, если ее уставными документами (или специальным решением) допускается открытое для публики предложение акций, или же если она является дочерней фирмой публичной компании.

26. После вступления в силу Закона о внесении поправок в корпоративное право компании с ограниченной ответственностью получают льготу в том плане, что они не обязаны будут соблюдать строгие требования МСФО или Положений об ОПБУ Южной Африки. Вместе с тем все же необходимо разработать стандарты финансовой отчетности для компаний с ограниченной ответственностью. В качестве временной меры для таких компаний установлено требование, согласно которому они обязаны составлять свою финансовую отчетность в соответствии с принятой политикой бухгалтерского учета, в рамках которой должны соблюдаться основные требования, предъявляемые к подготовке и представлению финансовых отчетов (в контексте Южной Африки - АС 000, которые аналогичны основным концептуальным рамкам, принятым МССУ)²⁸. До введения этой льготы для компаний с ограниченной ответственностью КБП будет рекомендовать АБП как можно скорее в качестве меры на переходный период стандарт ED 222 МССУ (МСФО для МСП)²⁹.

²⁶ SAICA (2007). Summary of the main features of the Corporate Laws Amendment Bill. Johannesburg: SAICA.

²⁷ Section 440S(2) of the Corporate Law Amendment Act, 2006.

²⁸ Section 56(3) of the Fourth Schedule of the Corporate Law Amendment Act, 2006.

²⁹ В мае 2007 года ЮАИПБ опубликовал документ "ЕД 225 - Финансовая отчетность малых и средних предприятий (МСП) - предлагаемая процедура", чтобы южноафриканские специалисты, занимающиеся вопросами бухгалтерского учета, могли высказать свои замечания в отношении процесса скорейшего принятия МСФО для МСП в Южной Африке.

27. В качестве еще одной инициативы в Законе о внесении поправок в корпоративное право было предложено учредить в законодательном порядке Совет по стандартам финансовой отчетности (ССФО) вместо СБП, который является в Южной Африке органом, ведающим установлением стандартов, не будучи учрежденным в законодательном порядке. До создания ССФО СБП будет по-прежнему оставаться в Южной Африке органом, ведающим вопросами установления стандартов. Цель ССФО будет заключаться в установлении стандартов финансовой отчетности, способствующих принятию надлежащей и последовательной практики бухгалтерского учета³⁰. Функции ССФО будут заключаться в следующем:

- a) установление стандартов финансовой отчетности для публичных компаний в соответствии с МСФО; а также
- b) разработка отдельных стандартов отчетности для МСП в Южной Африке³¹.

Г. Обеспечение соблюдения

28. В настоящее время Закон о компаниях не устанавливает каких-либо процедур для обеспечения соблюдения требований, касающихся финансовой отчетности, в Южной Африке.

29. В качестве промежуточного этапа в 2002 году ЙФБ в сотрудничестве с ЮАИПБ учредила Группу по контролю за соблюдением ОПБУ (ГС) (см. пункты 6 и 10 выше) в связи с необходимостью создания надзорного органа, который обеспечивал бы соблюдение стандартов бухгалтерского учета³². Результаты расследований, проводимых ГКС, доводятся до сведения ЙФБ, которая принимает меры против любой компании, виновной в несоблюдении установленных требований. (Данный вопрос обсуждается подробнее в главе III ниже.)

30. Закон о внесении поправок в корпоративное право обеспечивает также стимулы для контроля и обеспечения соблюдения стандартов финансовой отчетности. В качестве меры контроля в законе содержится предложение о возможности назначения обладающего достаточной компетенцией сотрудника, который будет контролировать финансовые

³⁰ Section 440P(1) of the Corporate Law Amendment Act, 2006.

³¹ Section 440S(1) of the Corporate Law Amendment Act, 2006.

³² SAICA (2006). GAAP Monitoring Panel has taken a closer look at 30 listed companies. Press release, 29 November 2006.

отчеты и практику бухгалтерского учета и отчетности некоторых публичных компаний, с тем чтобы выявлять случаи несоблюдения стандартов финансовой отчетности, которое может причинить ущерб их пользователям³³.

31. С тем чтобы улучшить положение в области обеспечения соблюдения установленных требований, в Законе о внесении поправок в корпоративное право предлагается вместо ГКС создать группу по расследованиям по вопросам финансовой отчетности (ГРФО). Цель этой новой группы будет заключаться в том, чтобы способствовать повышению достоверности финансовой отчетности путем проведения расследований предполагаемых случаев несоблюдения стандартов финансовой отчетности и выработки рекомендаций в отношении мер, направленных на устранение нарушений или возмещение ущерба³⁴. Любое лицо, независимо от того, является ли оно акционером, имеющее основания полагать, что финансовый отчет публичной компании не соответствует какому-либо стандарту финансовой отчетности, может довести этот вопрос до сведения ГРФО в целях проведения расследования. ГРФО будет располагать гораздо более широкими полномочиями по сравнению с ГКС. После того как ГРФО будет создана и начнет действовать в полной мере, ЮАИПБ и ЙФБ намереваются упразднить ГКС³⁵.

III. ВОПРОСЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ, НОСЯЩИЕ ОБЩИЙ ХАРАКТЕР

32. В настоящей главе рассматриваются основные проблемы осуществления общего характера, с которыми Южная Африка сталкивается в процессе перехода на МСФО. Хотя и ЮАИПБ, и ЙФБ сыграли полезную роль в пропаганде решения о применении МСФО в Южной Африке (обе эти организации освещали решение, касающееся применения МСФО, публикуя пресс-релизы и циркулярные письма), они не участвовали в разработке стратегии, направленной на применение МСФО. Как объясняется ниже, каждая компания должна была принять собственную стратегию.

A. Переход на МСФО

33. Как указывалось ранее, ЙФБ ввела требование о том, чтобы все зарегистрированные на ней компании соблюдали МСФО для финансовых периодов, начинавшихся 1 января

³³ Section 440V of the Corporate Law Amendment Act, 2006.

³⁴ Section 440W of the Corporate Law Amendment Act, 2006.

³⁵ SAICA (2007). Summary of the main features of the Corporate Law Amendment Bill. Johannesburg: SAICA.

2005 года или позже. В 2005 году в Южной Африке существовали две группы зарегистрированных на бирже компаний: компании, которые уже приняли решение о добровольном переходе на МСФО ранее 2005 года, и компании, которые перешли на них в 2005 году. Некоторые из компаний, относящихся к первой группе, приняли МСФО до начала 2005 года, поскольку они имели двойной листинг на других фондовых биржах, а МСФО получили более широкое международное признание.

34. Многие компании Южной Африки, особенно относящиеся к банковской сфере, рассматривали применение МСФО как двухэтапный процесс. Во-первых, в соответствии с Положениями об ОПБУ Южной Африки принципы МСБУ 39 (Финансовые инструменты: признание и оценка) были приняты в 2001/2002 годах³⁶. Во-вторых, МСФО были в полной мере приняты в 2005 году. МСФО 3 (Объединения бизнеса) и последующие поправки к МСБУ 36 (Обесценивание активов) и МСБУ 38 (Нематериальные активы) подлежали применению в соответствии с Положениями по ОПБУ ЮАР начиная с 2004 года³⁷. Это могло создать впечатление о том, что переход Южной Африки на МСФО в течение 2005 года не был связан со значительными сложностями. Вместе с тем два обследования, проведенные компанией "Эрнст энд Янг" в Южной Африке, показали, что переход Южной Африки на МСФО в 2005 году тем не менее был для большинства компаний сложным мероприятием, сопряженным со значительными затратами.

35. Компания "Эрнст энд Янг" провела обследование 46 зарегистрированных на ЙФБ компаний в первом квартале 2005 года с целью определения положения в области применения МСФО компаниями Южной Африки³⁸. Результаты данного обследования свидетельствуют о том, что 96% обследованных компаний еще не ставят целью представить промежуточную информацию с использованием МСФО 2005 года, и лишь 33% из них достигли определенного прогресса в применении стандартов МСФО 2005 года. Это, несомненно, указывает на то, что многие компании Южной Африки недооценили значения перехода на МСФО.

³⁶ АС 133, южноафриканский аналог МСБУ 39, применялся для финансовых годов начиная с 1 января 2001 года.

³⁷ МСФО 3 (АСМО) "Объединения бизнеса" распространялся на все соглашения об объединении предприятий, заключенные начиная с 31 марта 2004 года.

³⁸ Ernst and Young (2005). IFRS readiness amongst South African companies – a survey. April 2005.

36. В 2006 году компания "Эрнст энд Янг" провела последующее обследование в целях оценки последствий и влияния перехода на МСФО для тех компаний, которые впервые перешли на использование этих стандартов (переход на МСФО), а также компаний, ранее сделавших это (анализ влияния достигнутых улучшений)³⁹. В обследовании подчеркивались те проблемы, с которыми сталкиваются компании Южной Африки при переходе на МСФО, включая более высокий, по сравнению с ожидавшимся, уровень сложности, возникновение в некоторых случаях больших издержек, недостаточное понимание оснований для перехода на эти стандарты, а также возможная путаница в вопросе об информации о результатах деятельности компаний⁴⁰.

37. Результаты проведенного обследования показали, что почти две трети обследованных респондентов создавали координационные комитеты по их проектам МСФО и регулярно проводили совещания в целях оценки достигнутого прогресса и обсуждения существующих проблем. Почти все эти компании составляли отчетность с использованием МСФО силами собственных специалистов, однако более 80% из них указали, что они пользовались услугами своих внешних аудиторов и/или других внешних консультантов (включая другие аудиторские фирмы). В большинстве случаев внешние консультанты представляли свои заключения, и аудиторы компаний участвовали в проверке правильности выбранных подходов и политики, которых придерживались их компании. Благодаря такому процессу обзора разрабатывались процедуры обеспечения согласования и контроля.

38. Переход на МСФО увеличил также нагрузку на персонал компании. В ответах компаний отмечалась необходимость подготовки кадров и, согласно результатам обследования, примерно треть компаний указали, что они вынуждены были нанимать штатных сотрудников для выполнения задач по соблюдению стандартов бухгалтерского учета и требований, касающихся раскрытия информации. Некоторые из компаний-респондентов указали, что они наняли сотрудников с самого начала проекта перехода на МСФО, в то время как другие ответили, что продолжают изыскивать дополнительный персонал в дополнение к существующему для выполнения бухгалтерских функций. На практике, поскольку Южная Африка была одной из первых стран, которые согласовали свои стандарты бухгалтерского учета с МСФО, ее опыт в настоящее время востребован, и в рамках глобализации происходит утечка опытных и квалифицированных специалистов из Южной Африки. В особой мере это касается применения стандартов в отношении финансовых инструментов (МСБУ 32 и 39).

³⁹ Ernst and Young (2006). Transition to IFRS – the final analysis results. No date.

⁴⁰ Ernst and Young (2006). Facing the challenges of IFRS adoption. 27 July 2006.

39. В настоящее время 5 942 из 26 222 членов ЮАИПБ (26,6%), являющихся присяжными бухгалтерами Южной Африки, базируются за рубежом⁴¹. До сих пор ЮАИПБ уделял основное внимание обучению и подготовке присяжных бухгалтеров. ЮАИПБ указывает также на необходимость более качественной оценки предложения специалистов в области бухгалтерского учета и финансов и спроса на них на всех уровнях в Южной Африке. Для того чтобы понять характер и степень нынешней нехватки квалифицированных специалистов в области управления финансовой деятельностью, бухгалтерского дела и аудита, ЮАИПБ приступил в июне 2007 года к реализации двух исследовательских проектов⁴². Эти проекты являются первым шагом в направлении восполнения нехватки квалифицированных кадров в области бухгалтерского дела в Южной Африке.

40. Обследование 2006 года показало также, что для некоторых компаний введение МСФО было связано с огромными затратами времени и средств. Примерно третья часть респондентов указала, что для осуществления соответствующих преобразований им потребовалось более года, и лишь у небольшой доли компаний (16%) на это ушло менее шести месяцев. Более половины ответивших фирм указали, что переход на МСФО обошелся им в сумму, превышающую 1 млн. рандов, а по мнению более десяти респондентов эти издержки превысили 5 млн. рандов.

41. В своих ответах в ходе обследования большинство компаний (66%) указали, что переход на МСФО позволил предоставлять акционерам более реальную информацию. При этом они также отметили, что принятие МСФО повысило сложность и запутанность связанных с этим вопросов.

42. Небезынтересно отметить, что результаты обследования указывают на неоднозначное воздействие на сообщаемые показатели чистой прибыли. Примерно 66% ответивших компаний указали на то, что переход на новые принципы учета отрицательно сказался на этих показателях, в то время как по данным приблизительно одной трети компаний-респондентов воздействие этого было положительным.

⁴¹ SAICA (2007). CA(SA) qualification results reflect blossoming transformation in accountancy profession. Press release, 22 June 2007.

⁴² SAICA (2007). Request for proposal: research into the financial management, accounting and auditing skills shortage, and request for proposal: research into the attrition and retention of trainee accountants.

43. Один из наиболее важных выводов проведенного обследования касается вопроса о последствиях для регистрации и ведения учета финансовой информации. Сообщалось, что системы информационно-коммуникационных технологий (ИКТ) неспособны обеспечивать представление информации во всех случаях и что для обеспечения соблюдения МСФО приходилось прибегать к нестандартным решениям; судя по всему, в будущем предстоят новые изменения систем ИКТ. Высказывавшиеся проблемы касались главным образом следующих областей:

а) ведение учета информации относительно недвижимого имущества, машин и оборудования, например обновление реестра капитальных активов и учет и обновление информации об остаточной стоимости и сроках эксплуатации: при переходе на МСФО в 2005 году в качестве наиболее сложной задачи рассматривалось совершенствование МСБУ 16 (недвижимость, здания и оборудование). Многие компании при применении МСФО 1 использовали концепцию условной стоимости, с тем чтобы избежать корректировок задним числом. Наряду с этим одной из проблем оставалась неопределенность в отношении того, в какой степени должен применяться подход, предусмотренный в отношении амортизации стоимости отдельных компонентов;

б) оценка и учет стоимости финансовых инструментов, включая раскрытие информации в отношении управления рисками, соблюдение принципов списания с баланса, а также разбивку финансовых инструментов. В настоящее время при ведении отчетности в соответствии с МСФО 7 (Финансовые инструменты: раскрытие информации) компании, работающие в различных странах с различными функциональными валютами, испытывают трудности при проведении анализа чувствительности.

с) процедуры, связанные с резервами на покрытие потерь по сомнительным долгам и учетом вознаграждений, выплачиваемых служащим, а также руководящим работникам среднего и высшего звена. Опыт Южной Африки в области вопросов, касающихся резервов на покрытие потерь по сомнительным долгам, обсуждается ниже более подробно.

В. Местный комитет по техническим вопросам

44. После принятия МСФО можно было бы задаться вопросом о необходимости сохранения местного комитета по техническим вопросам, такого, как КБП в Южной Африке. Опыт Южной Африки однозначно подтверждает необходимость такого комитета.

45. Такой комитет необходим, во-первых, для обеспечения участия местных компаний, работающих в области бухгалтерского учета, в надлежащем процессе установления стандартов МССУ и Комитетом по толкованию международных стандартов финансовой отчетности (КТМСФО) путем представления своих комментариев в отношении предварительных проектов и дискуссионных документов. В первую очередь КПБ рассматривается как представитель корпоративного сообщества Южной Африки, в том смысле, что члены этого комитета представляют торговлю, промышленность, пользователей, аудиторов, ЙФБ, а также научные круги. Далее, путем создания отдельного технического подкомитета по каждому новому выносимому на обсуждение проекту или дискуссионному документу КБП в случае необходимости привлекает представителей местных компаний, занимающихся бухгалтерским учетом, а также отраслевых экспертов к участию в процессе подготовки замечаний.

46. Второй причиной, обуславливающей необходимость такого комитета, является его роль в области просвещения. КПФО берет на себя задачу по информированию местных компаний, занимающихся вопросами бухгалтерского учета о новых изменениях в этой области. В случае необходимости проводятся выездные мероприятия (иногда с участием сотрудников МССУ), а также используются другие возможности для обсуждения таких вопросов. ЮАИПБ в рамках своей ведущейся на постоянной основе работы по профподготовке организует также для своих членов учебные семинары по заранее определенной тематике.

47. Наконец, возможно, наиболее важным фактором, обуславливающим необходимость существования такого комитета, как КБП, является то, что подобный комитет должен вырабатывать правильные решения вопросов бухгалтерской отчетности, по которым в МСФУ пока еще нет адекватных рекомендаций, в том числе когда на практике отмечаются расхождения. Вопросы, которые должны обсуждаться и решаться КБП, определяются следующими лицами и учреждениями, занимающимися этой тематикой:

- a) самими членами КБП;
- b) другими комитетами ЮАИПБ;
- c) отраслевыми комитетами;
- d) участниками форума технических партнеров;
- e) ЙФБ;

- f) членами форума руководителей финансовых служб ведущих 40 компаний; а также
- g) членами ЮАИПБ.

С. Местные проблемы и расхождения, существующие на практике

48. Опыт Южной Африки свидетельствует о существовании расхождений на практике. Вместе с тем одним из преимуществ перехода на МСФО является то, что за счет этого многие из этих расхождений устраняются. Принимая МСФО, компаниям пришлось провести оценку своей политики и практики в области бухгалтерского учета. Привлечение внешних консультантов и проведение соответствующих обзоров внутренними аудиторами способствовали достижению более согласованного применения стандартов в этой области. Повышение согласованности способствовало также проведению совещаний отраслевых экспертов для решения соответствующих вопросов. В этом отношении форум "технических партнеров" играет жизненно важную роль в решении проблем и обеспечении согласованности. Каждый из этих партнеров может при этом пользоваться своими международными техническими возможностями.

49. Местные проблемы и расхождения на практике, которые не могут быть устранены силами вышеуказанных структур, направляются в КБП. При этом задача последнего заключается в определении соответствующих средств урегулирования этих вопросов. В первую очередь КБП должен решить вопрос о том, носят ли указанные проблемы масштабный характер и являются ли расхождения достаточно значительными для того, чтобы можно было направить запрос в КТМСФО. Примерами запросов Южной Африки, направленных в КТМСФО, являются вопросы, касающиеся оперативной аренды и сделок в рамках программы по расширению экономических возможностей чернокожего населения (ПРЭВЧК).

50. Если принимается решение не передавать тот или иной вопрос на рассмотрение КТМСФО по ряду веских причин (например, если данная проблема считается носящей лишь местный характер), могут быть задействованы альтернативные варианты в виде опубликования местного стандарта, циркуляра или руководства или же с использованием других методов сообщения о том, каким образом следует решать данный вопрос. КБП представляет соответствующему компетентному органу рекомендацию относительно публикации таких заявлений Южной Африки.

51. В тех случаях, когда это целесообразно, СБП издает местный стандарт (в серии документов АС 500 Постановлений по ОПБУ), с тем чтобы дать толкование конкретных

бухгалтерских вопросов, сделок или других вопросов, которые возникают только в условиях Южной Африки, когда такие аспекты, сделки или другие вопросы конкретно или прямо не регулируются в МСФО⁴³. Документы серии АС 500 имеют ту же силу, что и Положения по ОПБУ серии АС 100, и их требований должны придерживаться компании Южной Африки даже в том случае, если они составляют финансовые отчеты в соответствии с МСФО⁴⁴. Компания, заявляющая о соблюдении МСФО и соблюдающая также положения документов серии АС 500, не нарушает МСФО, поскольку указанные местные стандарты представляют собой лишь толкование МСФО применительно к местным условиям. Такие компании не обязаны также заявлять о соблюдении требований Постановлений по ОПБУ Южной Африки и по существу не могут делать этого, поскольку они будут применять МСФО 1 (который не включен в Постановления по ОПБУ Южной Африки).

52. Руководящие указания ЮАИПБ не рассматриваются как имеющие равный статус с Постановлениями по ОПБУ⁴⁵. Тем членам или ассоциированным членам ЮАИПБ, которые ответственны за подготовку финансовых отчетов и которые не соблюдают того или иного руководящего указания, ЮАИПБ может предложить разъяснить причины этого. По большей части руководящие указания издаются для урегулирования узкопрофессиональных вопросов.

53. В циркулярных письмах, направленных ЮАИПБ своим членам, содержится информация о соответствующих проблемных вопросах, но никогда не дается их толкование. В тех случаях, когда какое-либо сообщение касается вопросов бухгалтерского учета, циркулярные письма имеют тот же статус, что и руководящие указания по бухгалтерским вопросам, о которых говорится выше⁴⁶.

54. О наиболее важных из этих заявлений пойдет речь при обсуждении конкретных вопросов в главе IV ниже.

⁴³ SAICA (2005). Circular 8/05 – Status of Professional Announcements. August 2005.

⁴⁴ JSE (2005). Compliance with the AC 500 Series of Standards. JSE's Listing Division's letter, 12 May 2003.

⁴⁵ SAICA (2005). Circular 8/05 – Status of Professional Announcements. August 2005.

⁴⁶ Ibid.

D. Контроль и обеспечение соблюдения

55. Создание ГКС также способствовало обеспечению единообразия в использовании финансовой отчетности в Южной Африке. По рекомендации ГКС Отдел листинга ЙФБ издал руководство для зарегистрированных на данной бирже компаний, касающееся правильного бухгалтерского отражения определенных сделок или событий, определяемых ГКС. Это касается следующего:

а) страховые компании не должны включать в свои отчеты о прибылях и убытках "сглаживающие корректировки", касающиеся доходов от долгосрочных инвестиций⁴⁷;

б) что касается правильного представления отчета о прибылях, то он не должен заканчиваться строкой "общая прибыль" или же какой-либо иной цифрой, помимо чистого дохода, подлежащего распределению среди владельцев обычных акций (прежний формат отчета о прибылях и убытках)⁴⁸;

в) заявление о том, что "некоторые сравнительные показатели были пересчитаны в соответствии с классификацией текущего года", должно подкрепляться полным раскрытием информации относительно всех реклассификаций по каждой позиции⁴⁹;

г) компаниям следует провести обзор своей практики бухгалтерского учета паевых фондов, с тем чтобы обеспечить их соответствие принципам консолидации⁵⁰;

е) соблюдение МСФО предполагает также соблюдение стандартов AC 500⁵¹.

56. До настоящего времени на рассмотрение ГКС были переданы дела 28 компаний. В девяти случаях требовался пересмотр всех финансовых отчетов, а в 18 - пересмотр

⁴⁷ JSE (2003). Long-term investment return adjustment to income statement. JSE's Listing Division's letter, 21 February 2003.

⁴⁸ JSE (2003). Income statement presentation. JSE's Listing Division's letter, 12 May 2003.

⁴⁹ JSE (2003). Listing Division of the JSE. Restatement of comparative financial information. JSE's Listing Division's letters, 22 October 2003 and 29 December 2003.

⁵⁰ JSE (2004). Consolidation of share incentive scheme trusts. JSE's Listing Division's letter, 16 February 2004.

⁵¹ JSE (2005). JSE. Compliance with the AC 500 series of standards. JSE's Listing Division's letter, 24 January 2005.

отдельных руководящих установок или позиции в промежуточных или годовых финансовых отчетах⁵². Результаты этих рекомендаций и меры, принятые ЙФБ, отражены в таблице 1.

Таблица 1. Решения по делам, представленным на рассмотрение Группе по контролю за соблюдением ОПБУ

Рекомендации или принятые меры	Число случаев
Отзыв или переиздание годовых финансовых отчетов	3
Временная отмена котировки ценных бумаг компании (имелись и другие проблемы, касающиеся ЙФБ)	2
Изменение политики бухгалтерской отчетности в отношении будущих финансовых отчетов/принятие другими компаниями рекомендованной политики для соблюдения установленных требований в будущем/изменение результатов, указанных в проектах публикаций, до опубликования окончательных результатов	7
Заявления о пересмотре результатов деятельности	9
Ссылка на вопросы, поднятые ГКС, в ходе публикации следующих промежуточных результатов и полное раскрытие информации в годовом отчете	2
Повторная публикация исправленных показателей прибыли на акцию в бюллетене, выпускаемом службой новостей Фондовой биржи, а также в годовом отчете до его распространения	1
Пересмотр результатов деятельности до их представления акционерам	2
Никаких мер не потребовалось	1
Вопрос находится в стадии рассмотрения	1
Итого	28

Источник: SAICA (2007). *Summary of matters*, информация имеется на сайте <http://www.saica.co.za/documents/summary>.

57. Характерное ранее для Южной Африки недостаточное обеспечение в законодательном порядке соблюдения стандартов финансовой отчетности обусловило возможность различного их толкования и применения на практике, а подчас даже различных подтасовок при представлении бухгалтерской отчетности. Вывод заключается

⁵² SAICA (2007). *Summary of matters*. Имеется на сайте http://www.saica.co.za/documents/summary_of_matters (по состоянию на 23 апреля 2007 года).

в том, что если Южная Африка действительно хочет быть одним из игроков на глобальном рынке, то контроль и обеспечение соблюдения стандартов должны лежать в основе системы финансовой отчетности. МССУ не обязан контролировать и обеспечивать соблюдение МСФО. Эти задачи относятся к компетенции национальных нормативных органов. Регулирующие органы Южной Африки твердо намерены принимать жесткие меры по контролю и обеспечению соблюдения стандартов. В этой связи можно отметить успешные результаты, достигнутые в обеспечении их соблюдения. Председатель ГКС профессор Харви Уэйнер подчеркивает, что ГКС считает чрезвычайно срочной и важной свою задачу по консультированию ЙФБ для достижения этой цели⁵³.

Е. Участие местных фирм

58. В Южной Африке Форум технических партнеров играет важную роль в определении различных методов и видов практики применения стандартов финансовой отчетности. В Южной Африке данный форум представляет интересы сети технических партнеров. Это можно рассматривать в качестве первого шага в направлении обеспечения единообразного применения стандартов финансовой отчетности в Южной Африке. Благодаря своим международным связям эти партнеры получают также информацию о международной практике урегулирования возникающих проблем. Такой сетевой метод рассматривается в качестве крайне важного инструмента обеспечения устойчивого характера согласованной глобальной практики отчетности.

59. Местные аудиторские фирмы должны также консультироваться в вопросах бухгалтерской отчетности со своими зарубежными отделениями в целях обеспечения согласованности на практике. Однако негативной стороной этого являются растущие затраты средств и времени, которые на практике затрудняют работу аудиторов и их клиентов.

IV. ТЕХНИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ И ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ

60. В настоящей главе рассматриваются основные технические вопросы и вопросы применения, возникающие при переходе на МСФО в Южной Африке. Эти вопросы были определены в ходе рассмотрения формальной процедуры КБП, а также обсуждений с ведущими компаниями отрасли.

⁵³ SIACA (2006). GAAP Monitoring Panel has taken a closer look at 30 listed companies. Press release, 29 November 2006. (Группа по контролю за соблюдением ОПБУ провела более тщательное обследование по 30 зарегистрированным компаниям. Пресс-релиз от 29 ноября 2006 года; меры были приняты в отношении лишь 28 из этих 30 компаний.)

А. Обесценение дебиторской задолженности

61. Во втором обследовании, проведенном фирмой "Эрнст и Янг" (о котором говорится выше), в качестве одного из проблемных вопросов осуществления стандартов указывались процедуры создания резервов для покрытия потерь от сомнительных долгов. Этот вопрос вначале был поднят банковским сектором после принятия в 2001/2002 году южноафриканского варианта первоначального МСБУ 39⁵⁴. На том этапе Резервный банк Южной Африки (регулирующий орган для банков Южной Африки) обязал банки рассчитывать сумму обесценения займов и дебиторской задолженности на основе таблицы образования резервов. В этой таблице не в полной мере была учтена модель дисконтируемых потоков наличности на основе ожидаемых потоков наличных средств, как того требовал первоначальный МСБУ 39. Практический вопрос, возникший на данном этапе, заключался в том, должны ли какие-либо коррективы модели ожидаемого потока наличности отражаться в статье начального сальдо нераспределенной прибыли. Ответ ЮАИПБ заключался в том, что положения на переходный период предусматривают корректировку по статье начального сальдо нераспределенной прибыли в том случае, если в таблице образования резервов четко не предусматривались объем или сроки поступления соответствующих потоков наличности⁵⁵.

62. Это является явным свидетельством того, что принятие МСФО для целей финансовой отчетности представляет собой отход от любых требований, предписанных местным регулирующим органом.

63. Второй вопрос, касающийся обесценения дебиторской задолженности, возник после пересмотра МСБУ 39, когда "модель ожидаемого потока наличности" была заменена "моделью понесенных убытков". Главный вопрос заключался в том, каким образом можно применять критерий учета убытков по первоначальной стоимости при совокупном анализе. Банковский сектор начал обсуждение этого вопроса до внесения в МСБУ 39 поправки, касающейся "модели понесенных убытков", и через ассоциацию банков обратился с этим вопросом к КТМСФО. Интересы банковского сектора были учтены в

⁵⁴ SAICA (2001). AC 133 – Financial Instruments: Recognition and Measurement. April 2001.

⁵⁵ SAICA (2003). Circular 6/03 – Implementation Guidance for AC 133 – Financial Instruments: Recognition and Measurement. November 2003.

поправке, касающейся "модели понесенных убытков", и в результате сектор согласился на переход на эту "модель"⁵⁶.

В. Оперативная аренда

64. В том что касается метода равномерного начисления износа оборудования при оперативной аренде, то южноафриканская практика отличалась от международной. Согласно практике, принятой в Южной Африке, положения соглашений об оперативной аренде не могли предусматривать равномерной амортизации в условиях роста инфляции. Считалось, что рост инфляции является "одним из системных факторов", учитываемых при распределении суммы платежей за аренду в течение срока соглашения. Этот вопрос был передан на рассмотрение КТМФО, однако данный орган отказался рассматривать этот вопрос на том основании, что стандарт сформулирован однозначно: в МСБУ 17 (аренда) делается ссылка на "другой системный фактор", который в большей степени соответствует распределению во времени выгоды, получаемой пользователем. На временное распределение такой выгоды должны влиять лишь те факторы, которые касаются физического использования актива, к числу которых относится инфляция.

65. ЮАИПБ опубликовал два циркулярных письма, в которых было объявлено, что Южная Африка переходит на международную практику⁵⁷. Несмотря на негативную реакцию многих составителей отчетности, эта отличающаяся от международной практика в Южной Африке была изменена.

С. Налог на дивиденды в Южной Африке

66. Законом Южной Африки о налоге на прибыль от 1993 года для компаний была введена двойная система налогообложения, включающая взимание обычного налога с прибыли, подлежащей налогообложению, и "вторичного" корпоративного налога (ВКН). ВКН представляет собой налог, взимаемый с дивидендов, объявленных компаниями Южной Африки, и рассчитывается на основе суммы, на которую объявленные дивиденды превышают сумму дивидендов, полученных ранее. Поскольку данный вопрос касается сугубо Южной Африки, СБП издал южноафриканский стандарт ОПБУ АС 501

⁵⁶ Информация, полученная в результате обсуждений с представителями банковского сектора.

⁵⁷ SAICA (2005). Circular 7/05 – Operation Leases; and SIACA 2006: Circular 12/06 – Operating Leases. August 2006.

(вторичный корпоративный налог) с целью разъяснения метода учета ВКН на основе принципов МСБУ 12 (налоги на прибыль)⁵⁸.

67. Главный вопрос, который возникает в связи со стандартом АС 501, заключается в том, может ли ВКН включаться в отчет о прибылях и убытках в позицию налога на прибыль. Было достигнуто общее понимание в отношении того, что ВКН представляет собой налог на прибыль, поскольку взимается с компаний и не является таким образом налогом, удерживаемым у источника дохода. Стандарт АС 501 увязывает признание обязательств по уплате ВКН с признанием обязательств по объявленным дивидендам. Когда признается обязательство по объявленным дивидендам, должно признаваться обязательство по уплате ВКН. В стандарте АС 501 приняты также принципы, касающиеся образования отсроченных активов, предусмотренные в МСБУ 12. Отсрочка уплаты налога в части, касающейся ВКН (в тех случаях когда размеры полученных дивидендов превышают размеры выплаченных дивидендов), может признаваться только при наличии возможности, что компания в будущем объявит дивиденды, позволяющие ей воспользоваться льготой по уплате ВКН.

68. Данный вопрос является свидетельством того, что можно законодательным путем регулировать вопросы местного характера, конкретно не охватываемые МСФО.

D. Расширение экономических возможностей чернокожего населения

69. Программа по расширению экономических возможностей чернокожего населения (ПРЭВЧН) является официальной программой, осуществляемой в Южной Африке в целях оказания поддержки чернокожему населению страны⁵⁹. Вопрос о бухгалтерской отчетности в Южной Африке касается тех ситуаций, когда предприятия предоставляют акции чернокожим южноафриканцам или предприятиям, контролируемым чернокожими южноафриканцами, по цене ниже их реальной стоимости в интересах достижения целей

⁵⁸ Стандарт АС 501 действует в отношении финансовых годов начиная с 1 января 2004 года.

⁵⁹ Правительство Южной Африки издало различные акты, касающиеся этой программы, включая Закон о расширении экономических возможностей чернокожего населения на широкой основе, Закон № 53 от 2003 года. В данном законе министру труда и промышленности были предоставлены полномочия издавать кодексы добросовестной практики, в которых оговаривается методика определения того, имеет ли то или иное предприятие право пользоваться возможностями, предоставляемыми программой ПРЭВЧН.

расширения экономических возможностей чернокожего населения. Согласно руководящему указанию КТМСФО 8 (сфера применения МСФО 2), стандарт МСФО 2 (Выплаты долевыми инструментами) применяется в отношении таких сделок в рамках программы ПРЭВЧН, при которых истинная стоимость наличных и других активов, получаемых от партнеров в рамках этой программы, меньше истинной стоимости долевого инструмента, предоставленного таким партнерам, т.е. присутствует элемент необходимости проверки на наличие права на получение акций в рамках ПРЭВЧН.

70. СБП издал стандарт АС 503 (бухгалтерский учет операций компаний, действующих в рамках ПРЭВЧН) для уточнения того, должны ли права на получение акций в соответствии с этой программой признаваться в качестве неосязаемого актива или же в качестве затрат⁶⁰. Было вынесено заключение, согласно которому права на получение акций в рамках ПРЭВЧН следует относить на счет расходов, за исключением тех случаев, когда издержки, связанные с такими правами, могут быть непосредственно отнесены на счет приобретения других нематериальных активов. Основная причина отнесения прав на получение акций в рамках ПРЭВЧН на основе принципов МСБУ 38 (нематериальные активы) заключается в том, что предприятие не контролирует упомянутые права в силу того, что оно не способно доказать, что может и в будущем извлекать из этого ресурса экономическую выгоду либо в силу юридических прав, либо путем биржевых сделок.

71. Хотя вопрос о сделках в рамках ПРЭВЧН конкретно касается лишь Южной Африки, он был передан на рассмотрение КТМСФО для разъяснений, и КТМСФО в ответ издал заключение КТМСФО 8 (сфера применения МСФО 2).

Е. Расхождения, обусловленные отказом КТМСФО рассматривать некоторые вопросы

72. Иногда КТМСФО отказывается рассматривать представленные ему вопросы на том основании, что, по его мнению, соответствующий порядок их учета является вполне ясным. Вместе с тем опыт Южной Африки показывает, что в таких случаях в своей аргументации КТМСФО может указывать на различия в практике, действующей в Южной Африке. В циркулярном письме ЮАИПБ 09/06, которое касается скидок за платеж или расчет наличными, других видов скидок и продленного срока платежа, содержатся примеры выявления таких различий⁶¹.

⁶⁰ Издано в 2006 году.

⁶¹ SAICA (2006). Circular 09/06 – Transactions giving rise to Adjustments to Revenue/Purchases. May 2006.

a) Скидки за платеж наличными: по мнению КТМСФО, МСБУ 2 (запасы) обеспечивает достаточные указания по данному вопросу. Скидки за платеж наличными должны вычитаться из стоимости купленного товара. В отличие от этого многие компании Южной Африки учитывают полученные скидки за платеж наличными как "прочие доходы", что вызывает расхождения. Аналогичным образом, в циркулярном письме 9/06 уточняется, что скидки за платеж наличными, предоставленные покупателям, должны вычитаться из суммы выручки, признанной на дату продажи.

b) Скидки за расчет наличными: отказываясь рассматривать вопрос, касающийся скидки за расчет наличными, КТМСФО выразил мнение о том, что предоставленные скидки за расчет наличными должны исчисляться в момент продажи и представляться как сокращение выручки. Аналогичным образом, полученные скидки за расчет наличными, должны вычитаться из стоимости запасов. В то время в практике многих компаний Южной Африки скидки за расчет наличными, предоставленные покупателям, учитывались в отчетности как "оперативные расходы", а полученные скидки за расчет наличными - как "прочие поступления".

c) Другие виды скидок: многие компании Южной Африки учитывают полученные скидки как "прочие поступления". Вместе с тем КТМСФО придерживается мнения о том, что по смыслу МСБУ 2 (запасы) скидки, которые были получены в виде снижения закупочной цены запасов, должны учитываться при определении стоимости запасов. Скидки, конкретно связанные с торговыми расходами, не должны вычитаться из стоимости запасов.

d) Продленный срок платежа: на практике сохраняются различия в системе учета продленного срока платежа. Данный вопрос остается нерешенным, поскольку сразу несколько стандартов касаются принципов отсроченных расчетов, и различные составители отчетности по-разному трактуют их требования. В МСБУ 2 (запасы) указывается, что когда тот или иной механизм расчетов фактически предусматривает элемент финансирования, этот элемент должен признаваться как проценты за период такого финансирования. В МСБУ 18 дается аналогичное указание в отношении признания доходов. КТМСФО обосновывает отказ представленного ему запроса о толковании тем, что правила касающиеся отражения в бухгалтерской отчетности продленного срока платежа, например беспроцентного кредита на шесть месяцев, однозначны: временная стоимость денег должна отражаться в отчетности, когда это существенно. Возникло расхождение в отношении толкования пролонгированного кредита (и в связи с этим необходимости представлять значения сумм по смыслу МСБУ 39 (финансовые инструменты: признание и оценка). Некоторые аудиторы и пользователи

трактуют пролонгированный кредит как платеж, совершенный после даты сделки (т.е. кредит был продлен), а другие трактуют это как кредит, предоставленный на срок, превышающий обычную продолжительность для данной отрасли. Помимо этого некоторые составители отчетности считают, что когда сделки купли-продажи за наличный расчет совершаются по тем же ценам, что и сделки с продленным сроком платежа, признаваемая выручка от продаж должна быть одинаковой.

Г. Сектор страхования: несоответствия, касающиеся выкупленных собственных акций

73. До принятия МСФО в секторе страхования применялся местный стандарт, который "ограждал" результаты страховых операций⁶². В финансовых отчетах активы и обязательства, относящиеся к операциям по страхованию, показывались отдельно от результатов других видов деятельности. После перехода на МСФО, а также в результате принятия МСФО 4 (договоры страхования) информация об активах раскрывается исходя из их характера. Так, например, информация о финансовых активах, предназначенных для операций по страхованию, не раскрывается отдельно от информации по другим активам.

74. Отмена принципа отдельной отчетности коснулась, главным образом, вопроса о выкупленных собственных акциях. Некоторые страховые подразделения (дочерние фирмы) вкладывают средства в акционерный капитал предприятия (холдинговой компании). Так, например, некоторые операции по страхованию предлагают продукты, увязанные с доходностью акций, и вследствие этого страховые фирмы часто вкладывают средства в акции своих холдинговых компаний⁶³. Эти акции могут также покупаться для целей связанных инвестиций (инвестиций, связанных с доходностью того или иного пакета акций) или же для получения прямого дохода для держателей страховых полисов. Главное несоответствие здесь заключается в том, что стоимость этих акций будет учитываться в стоимости обязательств по страхованию, однако это не окажет воздействия на стоимость активов, поскольку такие акции будут вычитаться из собственного капитала в качестве выкупленных собственных акций. Такие акции вычитаются также из средневзвешенного числа выпущенных акций для целей расчета дохода на акцию, что

⁶² AC 121 - Требование о раскрытии информации о финансовых отчетах страховщиков, совершающих операции на длительный срок, было отменено в 2004 году.

⁶³ SAICA (2006). Протокол заседания КБП 30 ноября 2006 года (на этом заседании присутствовал сэр Дэвид Туиди).

может вести к завышению величины чистой прибыли на акцию при применении системы, предусматриваемой МСФО.

75. Вопрос, касающийся выкупленных собственных акций, обсуждался с председателем МССУ сэром Дэвидом Туиди, когда он находился с визитом в Южной Африке в ноябре 2006 года. Сэр Дэвид ответил, что МССУ обсуждал данную тему на различных заседаниях Совета и не смог найти какого-либо приемлемого решения, которое не создавало бы исключения для данной отрасли⁶⁴.

Г. Соображения, касающиеся измерения справедливой стоимости

76. Еще одной проблемой, затрагивавшейся СБП и КБП в ходе их встречи с сэром Дэвидом Туиди, было применение критерия справедливой стоимости к финансовым инструментам в условиях отсутствия активно действующего рынка или же когда рынок неликвиден⁶⁵. Выражалась озабоченность в основном в связи с такими случаями, когда справедливая стоимость определяется на основе оценочных данных руководства предприятия.

77. В ответ сэр Дэвид Туиди указал на необходимость проведения оценки дискуссионного документа по вопросу об определении справедливой стоимости, в рамках которой обсуждался бы вопрос об иерархии в системе определения справедливой стоимости. Проведение такой оценки было бы необходимо для решения проблем, касающихся определения справедливой стоимости. Южная Африка внимательно следит за ходом осуществления данного проекта.

Н. Индивидуальная финансовая отчетность

78. В соответствии с Положениями об ОПБУ Южной Африки холдинговые компании в ЮАР всегда были обязаны подготавливать индивидуальную финансовую отчетность. Хотя МСФО не составлялись специально для консолидированной финансовой отчетности, косвенным образом они ориентированы на составление консолидированной, нежели индивидуальной финансовой отчетности⁶⁶.

⁶⁴ Там же.

⁶⁵ Там же.

⁶⁶ Там же.

79. Некоторые из проблем, с которыми сталкиваются составители финансовых отчетов, связаны с неопределенностью в отношении применения концепции превалирования существа над принципом соблюдения юридической формы. В случае целевых компаний вопрос заключается в том, в какой степени следует применять в индивидуальных финансовых отчетах "сквозной подход" для того, чтобы отразить вопросы экономического существа, нежели чем соблюсти юридическую форму, поскольку целевая компания по существу представляет собой лишь инструмент или средство для достижения той или иной цели. Аналогичным образом, что касается сделок с другими связанными друг с другом сторонами, вопрос заключается в том, в какой степени следует анализировать и отражать вопросы экономического существа, а не лишь юридической формы, в особенности когда речь идет о сделках, которые, возможно, заключены не между независимыми друг от друга участниками.

80. В своем ответе сэр Дэвид Туиди заявил в этом отношении, что МССУ сознает эти проблемы и обсуждает их и что на данном этапе предпочтение отдается "сквозному" подходу⁶⁷.

V. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

81. Принятие МСФО, несомненно, способствовало росту роли Южной Африки в качестве глобального игрока в области бухгалтерской отчетности и достижению большего единообразия в применении МСФО в Южной Африке. Зарегистрированные на бирже компании и специалисты, на практике занимающиеся вопросами бухгалтерского учета, активно взялись за работу по внедрению МСФО и достигли весьма существенных результатов. Несомненно, многие сложные проблемы были решены.

82. Принятие МСФО способствовало повышению единообразия в их применении и явилось новым доказательством необходимости местного технического органа, который будет способствовать проведению МССУ его работы, а также решать конкретные местные проблемы и устранять несоответствия, встречающиеся на практике.

83. В стране существенно возросло число департаментов аудиторских фирм по техническим вопросам бухгалтерского учета, которые были созданы для удовлетворения возросшего спроса на такие услуги. Вместе с тем многие специалисты в области бухгалтерского учета, проходившие подготовку в Южной Африке, покинули страну, поскольку их квалификация и опыт были востребованы на глобальном уровне.

⁶⁷ Там же.

84. В настоящее время перед Южной Африкой стоят задачи создания соответствующими контрольными органами и органами, ведающими вопросами нормоприменения процедур юридического подкрепления стандартов финансовой отчетности, а также внедрения системы дифференцированной отчетности.
