

Международный Стандарт Финансовой Отчетности (IFRS) для предприятий малого и среднего бизнеса

Раздел 1 Предприятия малого и среднего бизнеса

Целевая сфера применения настоящего МСФО

1.1 МСФО для предприятий МСБ предназначен для использования предприятиями малого и среднего бизнеса (МСБ). Этот раздел описывает характеристики МСБ.

Описание предприятий малого и среднего бизнеса

1.2 Предприятиями малого и среднего бизнеса являются те предприятия, которые:

- (а) не обязаны представлять свою финансовую отчетность **широкому кругу пользователей**, и
- (б) выпускают **финансовую отчетность общего назначения** для внешних пользователей. Примеры внешних пользователей: владельцы, не участвующие в управлении бизнесом, существующие и потенциальные кредиторы, и кредитно-рейтинговые агентства.

1.3 Предприятие обязано представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей, если:

- (а) его долговые или долевые инструменты обращаются на открытом рынке, или оно находится в процессе выпуска таких инструментов для торговли на открытом рынке (национальная или иностранная фондовая биржа, или внебиржевой рынок, включая местные и региональные рынки), или
- (б) предприятие является фидуциаром в отношении активов широкого круга сторонних лиц, что является одним из видов его основной деятельности. Это типично для банков, кредитных союзов, страховых компаний, брокеров/дилеров ценных бумаг, паевых фондов и инвестиционных банков.

1.4 Некоторые предприятия также могут быть фидуциарами в отношении активов широкого круга сторонних лиц, т.к. они удерживают и управляют финансовыми ресурсами, доверенные им клиентами, заказчиками или членами, не входящими в состав правления предприятия. Однако, если такая деятельность является побочной для основной деятельности (как, например, может обстоять дело с туристическими агентами и агентами по недвижимости, школами, благотворительными организациями, кооперативными предприятиями, требующими номинального вклада для получения членства, и продавцами, которые получают авансовые платежи под поставку товаров или услуг, такими как коммунальные предприятия), это не приводит к возникновению у них обязанности представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей.

1.5 В случае, если предприятие, обязанное представлять свою финансовую отчетность широкому кругу пользователей, использует настоящий МСФО, то в его финансовой отчетности не должно быть никаких указаний на соответствие настоящему МСФО для предприятий МСБ, даже в случае, если национальное законодательство или нормативные акты его юрисдикции позволяют предприятиям, обязанным представлять свою финансовую отчетность широкому кругу пользователей, или обязывают их, использовать настоящий МСФО.

1.6 **Дочернее предприятие, материнское предприятие** которого использует **полную версию МСФО** или которое является частью **консолидированной группы**, которая использует полную версию МСФО, не запрещается пользоваться настоящим МСФО в своей собственной финансовой отчетности, если данное дочернее предприятие само не обязано представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей. Если его финансовая отчетность описывается как соответствующая требованиям МСФО для предприятий МСБ, оно должно соблюдать все положения настоящего МСФО.

Раздел 2

Концепции и основные принципы

Сфера применения настоящего раздела

- 2.1 Данный раздел описывает **цели финансовой отчетности** предприятий малого и среднего бизнеса (МСБ), а также те качества, которые позволяют информации в финансовой отчетности предприятий МСБ быть полезной. Раздел также устанавливает концепции и основные принципы, лежащие в основе финансовой отчетности предприятий МСБ.

Цель финансовой отчетности предприятий малого и среднего бизнеса

- 2.2 Целью финансовой отчетности предприятия малого или среднего бизнеса является предоставление информации о **финансовом положении, результатах деятельности и движении денежных средств** предприятия, которая полезна для широкого круга пользователей при принятии экономических решений, которые не имеют возможности потребовать представления отчетности, составленной с учетом их информационных требований.
- 2.3 Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенные руководству предприятия.

Качественные характеристики информации, представляемые в финансовой отчетности

Понятность

- 2.4 Информация, предоставляемая в финансовой отчетности, должна быть представлена таким образом, чтобы она была понятна пользователям, имеющим достаточные знания о бизнесе, экономической деятельности и бухгалтерском учете и желание изучать информацию с должным старанием. Тем не менее, вышесказанное не должно быть оправданием для того, чтобы не включать уместную информацию по соображениям ее излишней сложности для восприятия некоторыми пользователями.

Уместность

- 2.5 Информация, представляемая в финансовой отчетности, должна быть уместной с учетом потребностей пользователей при принятии решений. Информация обладает качеством **уместности**, когда она способна оказывать влияние на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие или будущие события или подтверждая, или корректируя их прошлые оценки.

Существенность

- 2.6 Информация считается **существенной** и, следовательно, уместной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от размера статьи или ошибки, рассматриваемой в конкретных обстоятельствах ее пропуска или искажения. Однако, не следует делать или оставлять неисправленными несущественные отступления от *МСФО для предприятий МСБ* в целях достижения желаемого представления финансового положения, финансовых результатов или движения денежных средств предприятия.

Надежность

- 2.7 Информация, представляемая в финансовой отчетности, должна быть **надежной**. Информация является надежной тогда, когда в ней не содержатся существенные ошибки, она не является предвзятой; и достоверно представляет то, что она имеет целью представить или то, что она может представлять в соответствии с разумными ожиданиями. Финансовая отчетность будет содержать в себе предвзятость (т.е. нейтральность) тогда, когда подбор или представление содержащейся в такой отчетности информации, направлен на оказание влияния на принятие решения или формирование суждения с целью достижения запланированного результата или последствий.

Приоритет содержания над формой

- 2.8 Операции и другие обстоятельства и события подлежат учету и представлению в отчетности в соответствии с их содержанием, а не просто исходя из их юридической формы. Это позволяет повысить надежность финансовой отчетности.

Осмотрительность

- 2.9 В ходе деятельности предприятия неизбежно возникновение различного рода неопределенностей в отношении многих событий и обстоятельств. Характер и величину таких неопределенностей следует раскрывать в финансовой отчетности в соответствии с соображениями **осмотрительности**. Осмотрительность - это соблюдение определенной степени осторожности при применении субъективных оценок, необходимых для осуществления расчетных оценок в условиях неопределенности, для того чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы занижены. Тем не менее, соображения осмотрительности не должны использоваться для намеренного занижения активов или выручки или намеренного завышения обязательств или расходов. Иными словами, осмотрительность не является оправданием для предвзятости.

Полнота

- 2.10 Чтобы быть надежной, информация в финансовой отчетности должна быть представлена в полном объеме, с учетом соображений существенности и затрат на представление такой информации. Невключение каких-либо сведений может сделать информацию ложной или вводящей в заблуждение и, следовательно, ненадежной и недостаточной с точки зрения ее уместности.

Сопоставимость

- 2.11 Пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность предприятия за разные периоды, чтобы определять тенденции в ее финансовом положении и результатах деятельности. Пользователи также должны иметь возможность сравнивать финансовую отчетность разных предприятий, чтобы оценивать их относительное финансовое положение, результаты деятельности и движения денежных средств. Таким образом, оценка и отражение финансовых результатов аналогичных операций и других событий и обстоятельств должны осуществляться последовательно для всего предприятия на протяжении его существования и последовательно для разных предприятий. Помимо этого, пользователи должны быть поставлены в известность об **учетной политике**, используемой при составлении финансовой отчетности и об изменениях и следствиях таких изменений в учетной политике.

Своевременность

- 2.12 Уместная финансовая информация – это та информация, которая может повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями. **Своевременность** информации заключается в ее доступности в сроки, актуальные для принятия решений. В случае чрезмерной задержки в представлении информации она может потерять свою уместность. Руководству, возможно, придется находить баланс между относительными достоинствами своевременного отражения в отчетности и предоставлением надежной информации. При определении баланса между уместностью и надежностью основополагающим соображением должно быть соображение максимизации степени удовлетворения потребностей пользователей при принятии ими экономических решений.

Баланс между выгодами и затратами

- 2.13 Выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты по ее предоставлению. Оценка выгод и затрат основана, в значительной степени, на использовании субъективных суждений. Более того, затраты совсем необязательно ложатся на тех пользователей, которые получают выгоды, и зачастую выгоды от представления информации могут быть также получены и широким кругом внешних пользователей.
- 2.14 Информация, содержащаяся в финансовой отчетности, помогает инвесторам принимать более правильные решения, тем самым, помогая более эффективной работе рынков ценных бумаг и более низкой стоимости капитала для экономики в целом. Отдельные предприятия также получают выгоду, включая более удобный доступ к рынкам ценных бумаг, благоприятное воздействие на связь с

общественностью и, возможно, более низкую стоимость капитала. Выгоды также могут включать принятие более правильных решений руководством, т.к. внутренняя финансовая информация основывается, по крайней мере, частично на информации, подготовленной в целях финансовой отчетности.

Финансовое положение

- 2.15 **Финансовое положение** предприятия – это соотношение его активов, обязательств и капитала по состоянию на определенную дату, представленные в финансовой отчетности. Они определяются следующим образом:
- (а) **Актив** - это ресурс, контролируемый предприятием в результате прошлых событий, от которого предприятие ожидает получения будущих экономических выгод.
 - (б) **Обязательство** – это существующее обязательство предприятия, возникающее из прошлых событий, погашение которого, как ожидается, приведет к оттоку ресурсов предприятия, содержащих экономические выгоды.
 - (в) **Капитал** - остаточная доля в активах предприятия, остающаяся после вычета всех его обязательств.
- 2.16 Некоторые статьи, соответствующие определению актива или обязательства, могут не признаваться в качестве таковых в отчете о финансовом положении при невыполнении такими статьями критериев **признания**, изложенных в пунктах 2.27-2.32. В частности, должна существовать достаточная степень уверенности в получении или оттоке экономических выгод в будущем прежде, чем признать актив или обязательство.

Активы

- 2.17 Будущая экономическая выгода, заключенная в активе, - это возможность прямо или косвенно способствовать поступлению денежных средств и **их эквивалентов** в предприятие. Такие поступления денежных средств могут быть следствием использования или реализации актива.
- 2.18 Многие активы, например основные средства, имеют физическую форму. Тем не менее, физическая форма не является обязательным свойством актива. Некоторые активы являются нематериальными.
- 2.19 При определении существования актива право собственности также не является обязательным. Например, имущество, которым предприятие владеет на правах аренды, будет считаться активом предприятия в случае, если предприятие контролирует выгоды, которые, как ожидается, будут поступать от данного имущества.

Обязательства

- 2.20 Неотъемлемой характеристикой обязательства является то, что у предприятия имеется обязанность действовать или предпринимать что-либо каким-либо определенным образом. Обязанность может быть как юридической, так и **обусловленной сложившейся практикой**. Юридическая обязанность истекает из обязательного договора или законодательного требования и может быть исполнена в принудительном порядке. Обязанность, обусловленная сложившейся практикой - это обязанность, возникающая в результате действий предприятия в случаях, когда:
- (а) посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного текущего заявления, предприятие продемонстрировало другим сторонам, что оно примет на себя определенные обязанности, и
 - (б) в результате предприятие создало у других сторон обоснованные ожидания, что оно исполнит принятые на себя обязанности.
- 2.21 Урегулирование существующего обязательства предусматривает, как правило, выплату денежных средств, передачу иных активов, оказание услуг, замену существующего обязательства другим обязательством или конвертацию обязательства в капитал. Обязательство также может быть погашено другими средствами, такими как добровольный или принудительный отказ кредитора от своих прав.

Капитал

- 2.22 Капитал – остаток, образующийся в результате вычета стоимости признанных обязательств из стоимости признанных активов. В отчете о финансовом положении раздел «Капитал» может быть разделен на подкатегории. Например, у акционерного общества подкатегории могут включать: средства, внесенные акционерами, нераспределенную прибыль и прибыли или убытки, признанные в составе капитала напрямую.

Результаты деятельности

- 2.23 **Результатом деятельности** является взаимосвязь доходов и расходов предприятия за **отчетный период**. Настоящий МСФО позволяет предприятиям представлять свои результаты деятельности в отдельном финансовом отчете (в **отчете о совокупном доходе**) либо в двух финансовых отчетах (в отчете о прибылях и убытках и отчете о совокупном доходе). **Общий совокупный доход и прибыль или убыток** часто используются как критерий результатов деятельности или как основа для других критериев, таких как доход на инвестиции или прибыль на акцию. Доходы и расходы определяются следующим образом:
- (а) **Доход** - это увеличение экономических выгод в течение **отчетного периода** в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, которое приводит к увеличению капитала, отличному от увеличения, связанного с взносами в капитал со стороны долевыми инвесторов.
 - (б) **Расходы** – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или уменьшения активов или возникновения обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, отличному от уменьшения, связанных с выплатами долевыми инвесторам.
- 2.24 Признание дохода и расхода в отчете о прибылях и убытках напрямую связано с признанием и оценкой активов и обязательств. Критерии признания доходов и расходов рассматриваются в пунктах 2.27 – 2.32.

Доход

- 2.25 Определение дохода включает в себя как выручку от основной деятельности, так и прочие доходы.
- (а) **Выручка** – это поступления средств от обычных видов деятельности предприятия, которые называются по-разному, в том числе продажами, вознаграждениями, процентами, дивидендами и роялти.
 - (б) **Прочие доходы** – это статьи, удовлетворяющие определению дохода, но не являющиеся выручкой. При признании прочих доходов в отчете о совокупном доходе они обычно представляются отдельно, так как информация о них полезна при принятии экономических решений.

Расходы

- 2.26 Определение расходов включает убытки, а также те расходы, которые возникают в ходе обычной деятельности предприятия.
- (а) **Расходы**, возникающие в ходе обычной деятельности предприятия, включают, например, себестоимость продаж, заработную плату и амортизацию основных средств. Они обычно принимают форму оттока или уменьшения активов, например денежных средств и их эквивалентов, запасов, основных средств.
 - (б) **Убытки** – это другие статьи, которые подходят под определение расходов и могут возникать в ходе обычной деятельности предприятия. При признании прочих убытков в отчете о совокупном доходе они обычно представляются отдельно, так как информация о них полезна при принятии экономических решений.

Признание активов, обязательств, доходов и расходов

- 2.27 Признание – это процесс включения в финансовую отчетность статью, которая соответствует определению одного из актива, обязательства, дохода или расхода и удовлетворяет следующим критериям:
- (а) существует **вероятность** того, что любая будущая экономическая выгода, связанная со статьей, будет получена или потеряна предприятием, и
 - (б) фактические затраты или стоимость статьи могут быть надежно оценены.
- 2.28 Непризнание таких статей не исправляется ни раскрытием используемой **учетной политики**, ни **примечаниями** или пояснительными материалами.

Вероятность будущей экономической выгоды

- 2.29 Понятие вероятности используется в первых критериях признания для представления степени неопределенности получения или утраты предприятием будущих экономических выгод, ассоциируемых со статьей. Оценки степени неопределенности, применяемые к потоку будущих экономических выгод, производятся на основе доказательств по обстоятельствам на конец отчетного периода, имеющих на момент подготовки финансовой отчетности. Такие оценки производятся индивидуально для отдельно значимых статей, а также погруппно, если речь идет о крупных совокупностях статей, которые По-отдельности являются малозначимыми.

Надежность оценки

- 2.30 Вторым критерием признания статьи является то, что статья имеет фактические затраты или стоимость, которые могут быть надежно оценены. Во многих случаях стоимость или затраты статьи известны. В других случаях стоимость или затраты надо оценивать. Использование обоснованных расчетных оценок является важной частью подготовки финансовой отчетности и не снижает степени ее надежности. В случаях, когда невозможно получить обоснованную расчетную величину, статья не признается в финансовой отчетности.
- 2.31 Статья, которая не удовлетворяет критерию признания, может позднее, в результате последующих событий или обстоятельств, стать пригодной к признанию.
- 2.32 Статья, которая не удовлетворяет критерию признания, может, тем не менее, подлежать раскрытию в примечаниях, пояснительном материале или сопроводительных иллюстрациях. Это необходимо в случаях, когда информация о статье является уместной для оценки финансового положения, результатов деятельности и изменений финансового положения предприятия пользователями финансовой отчетности.

Оценка активов, обязательств, доходов и расходов

- 2.33 Оценка – процесс определения денежных величин, по которым предприятие должно оценивать активы, обязательства, доходы и расходы в своей финансовой отчетности. Для проведения оценки необходимо выбрать базу оценки. В настоящем МСФО указаны те базы оценки, которые должны использоваться предприятием в отношении различных видов активов, обязательств, доходов и расходов.
- 2.34 Две распространенных базы оценки это – историческая стоимость и справедливая стоимость:
- (а) Для активов **исторической стоимостью** является сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов, или справедливая стоимость возмещения, переданного для приобретения актива в момент его приобретения. Для обязательств исторической стоимостью является сумма поступлений денежных средств, или эквивалентов денежных средств, или справедливая стоимость неденежных активов, полученных в обмен на обязательство в момент возникновения обязательства или при условиях (например, в случаях с налогом на прибыль), когда суммы денежных средств или эквивалентов денежных средств подлежат выплате, чтобы погасить обязательство в ходе обычного делового оборота. Амортизированная историческая стоимость - это историческая стоимость актива или обязательства плюс минус той доли от его исторической стоимости ранее признанной как расход или доход.
 - (б) **Справедливая стоимость** – это сумма, на которую может быть обменян актив или произведен расчет по обязательству между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.

Основные принципы признания и оценки

- 2.35 Требования по признанию и оценке активов, обязательств, доходов и расходов, содержащиеся в настоящем МСФО основаны на принципах, изложенных в *Концепции подготовки и представления финансовой отчетности* ПМСФО и полной версии МСФО. В случае отсутствия в настоящем МСФО положений, непосредственно применимых к рассматриваемой операции, другому событию или обстоятельству, пункт 10.4 включает руководство для принятия решений и пункт 10.5 содержит информацию об установлении иерархии для предприятия, чтобы придерживаться этой иерархии при выборе соответствующей учетной политики при определенных обстоятельствах. Второй уровень в этой иерархии устанавливает, что предприятие должно придерживаться определений, принципов признания и концепций оценки активов, обязательств, доходов и расходов, а также значительных принципов изложенных в данном разделе.

Принцип начисления

- 2.36 Предприятие составляет финансовую отчетность, за исключением информации о движении денежных средств, используя принцип начисления. Когда используется принцип начисления, то статьи признаются как активы, обязательства, капитал, доходы и расходы, тогда, когда они соответствуют установленным для этих статей определениям и критериям признания.

Признание в финансовых отчетностях

Активы

- 2.37 Предприятие признает актив в отчете о финансовом положении тогда, когда существует вероятность притока будущих экономических выгод в предприятие, а актив имеет стоимость или цену, которая может быть надежно оценена. Актив не признается в отчете о финансовом положении, когда были понесены затраты, исключающие вероятность притока экономических выгод в предприятие за пределами текущего отчетного периода. Вместо этого, подобная операция ведет к признанию расхода в отчете о совокупном доходе (или в отчете о прибылях и убытках, если такой отчет представляется).
- 2.38 Предприятие не должно признавать условный актив. Однако, когда существует высокая вероятность притока будущих экономических выгод в предприятие, то этот актив не является условным активом, и соответственно подлежит признанию.

Обязательства

- 2.39 Предприятие признает обязательство в отчете о финансовом положении тогда, когда
- (а) предприятие имеет обязательство на конец отчетного периода в результате прошедших событий,
 - (б) существует вероятность того, что у предприятия возникнет отток ресурсов, содержащих экономические выгоды в счет погашения, и
 - (в) сумма погашения может быть надежно оценена.
- 2.40 **Условное обязательство** - это (а) возможное, но неопределенное обязательство либо (б) существующее обязательство, которое не признается, потому что оно не удовлетворяет условиям (б) и (в) в пункте 2.39. Предприятие не должно признавать условное обязательство в качестве обязательства, кроме случаев признания условных обязательств приобретаемым предприятием при объединении бизнеса (см. Раздел 19 «Объединение бизнеса и гудвил»).

Доход

- 2.41 Признание дохода напрямую связано с признанием и оценкой активов и обязательств. Предприятие признает доход в отчете о совокупном доходе (или в отчете о прибылях и убытках, если он представляется) тогда, когда имеет место увеличение будущих экономических выгод, связанных с увеличением актива или уменьшением обязательства и величина такого изменения может быть надежно оценена.

Расходы

- 2.42 Признание расхода напрямую связано с признанием активов и обязательств. Предприятие признает расходы в отчете о совокупном доходе (или в отчете о прибылях и убытках, если он представляется) тогда, когда происходит уменьшение будущих экономических выгод, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства и величина такого изменения может быть надежно оценена.

Общий совокупный доход и прибыль или убыток

- 2.43 Общий совокупный доход – это арифметическая разница между доходами и расходами. Общий совокупный доход не является отдельным элементом финансовой отчетности и не нуждается в отдельном критерии признания.
- 2.44 Прибыль или убыток – это арифметическая разница между доходами и расходами, кроме тех статей доходов и расходов, которые классифицируются в настоящем МСФО как статьи прочего совокупного дохода. Прибыль или убыток не являются отдельным элементом финансовой отчетности и не нуждаются в отдельном критерии признания.
- 2.45 В настоящем МСФО не допускается признание таких статей в отчете о финансовом положении, которые не соответствуют определению активов или обязательств, вне зависимости от того, являются ли такие статьи результатом применения принципа, обычно называемого «принципом согласования» для оценки прибыли или убытка.

Оценка при первоначальном признании

- 2.46 При первоначальном признании предприятие должно оценивать активы и обязательства по исторической стоимости, за исключением особых случаев, когда настоящий МСФО требует, чтобы первоначальное признание совершалось на иной основе, например справедливой стоимости.

Последующая оценка

Финансовые активы и финансовые обязательства

- 2.47 Предприятие оценивает **основные финансовые активы и основные финансовые обязательства** в соответствии с Разделом 11 «*Основные финансовые инструменты*» по себестоимости за вычетом обесценения, кроме инвестиций в неконвертируемые и привилегированные акции без права обратной продажи и обыкновенные акции без права обратной продажи, которые **свободно обращаются на рынке** или справедливая стоимость которых может быть надежно оценена каким-либо иным образом, с отражением изменений в справедливой стоимости в составе прибыли или убытка.
- 2.48 Как правило, предприятие оценивает все финансовые активы и финансовые обязательства по справедливой стоимости, с изменениями в справедливой стоимости, признанной в составе прибыли или убытка, если настоящий МСФО не требует или не позволяет проводить оценку на другой основе, такой как первоначальная стоимость или амортизированная стоимость.

Нефинансовые активы

- 2.49 Большинство нефинансовых активов, первоначально оцененных по исторической стоимости, в дальнейшем оценивается на основе иных баз оценки. Например:
- (а) предприятие оценивает основные средства по наименьшей из двух величин: остаточной стоимости и возмещаемой стоимости.
 - (б) предприятие оценивает запасы по наименьшей из двух величин: по себестоимости или цене продажи за вычетом затрат на завершение и продажу.
 - (в) Предприятие признает убыток от обесценения, относящегося к нефинансовым активам, которые находятся в использовании или предназначены для продажи.

Предполагается, что оценка активов по меньшей стоимости обеспечивает то, что актив не оценивается в сумме, превышающей сумму, которую предприятие ожидает получить от продажи или использования этого актива.

- 2.50 Для следующих видов нефинансовых активов, настоящий МСФО допускает или предписывает использование справедливой стоимости при последующих оценках:
- (а) инвестиции в **ассоциированные предприятия и совместную деятельность** оцениваемые предприятием по справедливой стоимости (см. пункты 14.10 и 15.15, соответственно).
 - (б) **инвестиционное имущество**, которое предприятие оценивает по справедливой стоимости (см. пункт 16.7).
 - (в) сельскохозяйственные активы (**биологические активы и сельскохозяйственная продукция** в момент ее сбора), которые оцениваются предприятием по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых затрат (см. пункт 34.2).

Нефинансовые обязательства

- 2.51 Большинство нефинансовых обязательств оценивается по наилучшей расчетной оценке суммы, которая потребуется для погашения обязательства на **отчетную дату**.

Взаимозачет

- 2.52 Предприятие не будет осуществлять взаимозачет активов и обязательств, или доходов и расходов за исключением случаев, где настоящим МСФО такое предписывается или допускается.
- (а) Оценка активов за вычетом оценочных резервов, например, резерва на устаревание запасов и резерва на сомнительные долги по дебиторской задолженности, не является взаимозачетом.
 - (б) В случае, если обычная операционная деятельность предприятия не включает в себя покупку и продажу долгосрочных активов (включая инвестиции и операционные активы), то прибыли и убытки от выбытия таких активов представляются в отчетах путем вычитания **балансовой стоимости** актива и соответствующих бытовых расходов из вырученной от выбытия актива суммы.

Раздел 3 Представление Финансовой Отчетности

Сфера применения данного раздела

- 3.1 Данный раздел объясняет, что представляет собой достоверное **представление финансовой отчетности**, что требуется для соблюдения требований *МСФО для предприятий МСБ*, и что представляет собой полный комплект финансовой отчетности.

Достоверное представление

- 3.2 Финансовая отчетность должна достоверно представлять **финансовое положение**, финансовые **результаты** и **движение денежных средств** предприятия. Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, прочих событий и условий в соответствии с определениями и критериями **признания** активов, обязательств, доходов и расходов, изложенными в Разделе 2 «*Концепции и основные принципы*».

- (а) Предполагается, что применение *МСФО для предприятий МСБ*, с дополнительным раскрытием информации в случае необходимости, ведет к составлению финансовой отчетности, которая обеспечивает достоверное представление финансового положения, финансовых результатов деятельности и движения денежных средств МСБ.
- (б) Как описано в пункте 1.5, применение настоящего МСФО предприятием, обязанным представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей, не ведет к достоверному представлению в соответствии с настоящим МСФО.

Раскрытие дополнительной информации, упомянутое в п. (а), необходимо в тех случаях, когда соответствия конкретным требованиям настоящего МСФО недостаточно для того, чтобы помочь пользователям понять влияние конкретных операций, прочих событий и условий на финансовое положение и финансовые результаты деятельности предприятия.

Соответствие требованиям МСФО для предприятий МСБ

- 3.3 Предприятие, составляющее финансовую отчетность в соответствии с *МСФО для предприятий МСБ*, в четкой и безоговорочной форме заявляет об этом соответствии в **примечаниях**. Финансовая отчетность не должна описываться как соответствующая *МСФО для предприятий МСБ*, за исключением случаев, когда она соответствует всем требованиям настоящего МСФО.
- 3.4 В тех исключительно редких случаях, когда руководство приходит к заключению о том, что соответствие тому или иному требованию настоящего МСФО может ввести в заблуждение настолько, что это будет противоречить **цели финансовой отчетности** МСБ, изложенной в Разделе 2, предприятие должно отступить от этого требования таким образом, как это указано в пункте 3.5, если соответствующая регулятивная база не запрещает такое отступление.
- 3.5 В тех случаях, когда предприятие отступает от требования настоящего МСФО в соответствии с пунктом 3.4, предприятие должно раскрыть следующие сведения:
- (а) указание на то, что руководство пришло к заключению о том, что финансовая отчетность достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств предприятия;
- (б) указание на то, что предприятие следовало требованиям *МСФО для предприятий МСБ*, за исключением отступления от какого-то конкретного требования в целях обеспечения достоверного представления;
- (в) сведения о характере такого отступления, включая описание порядка учета, предписанного МСФО для предприятий МСБ; объяснение причин, по которым предписанный порядок учета будет вводить в заблуждение в такой степени, что это будет противоречить цели финансовой отчетности, указанной в Разделе 2; и использованный порядок учета.
- 3.6 Если предприятие отступило от какого-либо требования настоящего МСФО в предыдущем периоде и это отступление влияет на суммы, признанные в финансовой отчетности за текущий период, то оно должно раскрыть информацию, изложенную в пункте 3.5(в).

- 3.7 В тех исключительно редких случаях, когда руководство приходит к заключению о том, что соответствие тому или иному требованию настоящего МСФО будет настолько вводящим в заблуждение, что это будет противоречить цели финансовой отчетности МСБ, изложенной в Разделе 2, но соответствующая регулятивная база запрещает отступление от этого требования, предприятие должно, насколько это возможно, свести к минимуму аспекты, которые считаются вводящими в заблуждение из-за соблюдения требования, раскрывая следующую информацию:
- (а) характер рассматриваемого требования настоящего МСФО, и причины, по которым руководство пришло к заключению о том, что соблюдение этого требования в данных обстоятельствах вводит в заблуждение настолько, что это противоречит цели финансовой отчетности, изложенной в Разделе.
 - (б) для каждого из представленных периодов корректировки по каждой статье финансовой отчетности, которые, по заключению руководства, необходимы для обеспечения достоверного представления.

Непрерывность деятельности

- 3.8 При подготовке финансовой отчетности руководство предприятия, использующего настоящий МСФО, оценивает способность своего предприятия продолжать свою деятельность непрерывно. Предприятие считается не способным продолжать свою деятельность непрерывно в тех случаях, когда руководство намерено либо ликвидировать предприятие, либо прекратить деятельность, либо вынуждено действовать подобным образом в силу отсутствия реальных альтернатив. При оценке того, является ли применение допущения о непрерывности деятельности приемлемым, руководство принимает во внимание всю имеющуюся в наличии информацию о будущих событиях за период не менее двенадцати месяцев с **отчетной даты**, но не ограничиваясь указанным сроком.
- 3.9 Если руководству, при определении перспектив непрерывности деятельности предприятия, стало известно о наличии **существенной** неопределенности, связанной с событиями или условиями, которые вызывают значительные сомнения в способности предприятия продолжать непрерывную деятельность, предприятие должно раскрыть информацию о данной неопределенности. Если финансовая отчетность составляется не на основе допущения о непрерывности деятельности, то этот факт раскрывается также, как и та основа, на которой подготовлена финансовая отчетность, и причина того, почему предприятие не считается непрерывно действующим.

Периодичность представления отчетности

- 3.10 Предприятие должно представлять полный комплект финансовой отчетности (включая сравнительную информацию – см. пункт 3.14) не реже одного раза в год. В случаях, когда меняется дата окончания **отчетного периода** предприятия и годовая финансовая отчетность предприятия составляется за период продолжительнее или короче, чем один год, предприятие должно раскрыть следующее:
- (а) сам факт изменения даты окончания отчетного периода.
 - (б) причины использования более продолжительного или более короткого периода.
 - (в) тот факт, что сравнительные суммы, представленные в финансовой отчетности (включая соответствующие примечания), не являются полностью сопоставимыми.

Последовательность представления

- 3.11 Представление и классификация статей в финансовой отчетности предприятия должны сохраняться от одного периода к следующему, за исключением случаев, когда:
- (а) в результате значительного изменения характера деятельности предприятия или пересмотра его финансовой отчетности становится очевидно, что другая форма представления или классификации была бы более подходящей с учетом критериев выбора и применения **учетной политики** в Разделе 10 «Учетная политика, оценки и ошибки», или
 - (б) настоящий МСФО предписывает изменение формы представления.
- 3.12 Если представление или классификация статей в финансовой отчетности изменились, предприятие должно реклассифицировать сравнительные суммы, за исключением случаев, когда такая реклассификация является **практически неосуществимой**. Если сравнительные суммы подвергаются реклассификации, предприятие должно раскрыть следующую информацию:

- (а) характер реклассификации.
 - (б) величина каждой статьи или класс статей, которые были реклассифицированы.
 - (в) причина реклассификации.
- 3.13 Если осуществить реклассификацию сравнительных сумм практически невозможно, предприятие раскрывает причину, по которой суммы не могут быть реклассифицированы.

Сравнительная информация

- 3.14 За исключением случаев, в которых настоящий МСФО допускает или требует иное, предприятие раскрывает сравнительную информацию в отношении предшествующего сопоставимого периода для всех сумм, представленных в финансовой отчетности текущего периода. В случаях, где таковое будет уместным для понимания финансовой отчетности текущего периода, предприятие также должно раскрывать сравнительную информацию для повествовательной и описательной информации.

Существенность и агрегирование

- 3.15 Предприятие должно представлять каждый существенный класс схожих статей отдельно. Предприятие должно представлять отдельно статьи, различные по своему характеру или функции, за исключением случаев, когда они несущественны.
- 3.16 Пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от объема и характера пропущенной информации или искажения, оцениваемых в рамках сопутствующих обстоятельств. Объем или характер статьи, или их сочетание, могут быть определяющим фактором.

Полный комплект финансовой отчетности

- 3.17 Полный комплект финансовой отчетности предприятия должен включать все нижеперечисленное:
- (а) **отчет о финансовом положении** по состоянию на **отчетную дату**.
 - (б) либо:
 - (i) один **отчет о совокупном доходе** за отчетный период, демонстрирующий все статьи доходов и расходов, признанные за период, включая статьи, признанные при определении **прибыли или убытка** (являющегося промежуточным итогом в отчете о совокупном доходе) и статьи **прочего совокупного дохода**, или
 - (ii) **отдельный отчет о прибылях и убытках** и отдельный отчет о совокупном доходе. Если предприятие принимает решение о представлении как отчета о прибылях и убытках, так и отчета о совокупном доходе, тогда отчет о совокупном доходе начинается строкой прибыли или убытка, а затем демонстрируются статьи прочего совокупного дохода.
 - (в) **отчет об изменениях в капитале** за отчетный период.
 - (г) отчет о движении денежных средств за отчетный период.
 - (д) **примечания**, содержащие свод значительных элементов учетной политики и прочую пояснительную информацию.
- 3.18 В случае если единственными изменениями в капитале предприятия за период, за который представляется финансовая отчетность, явились такие изменения, которые были вызваны прибылью или убытком, выплатой дивидендов, корректировками **ошибок** предыдущих периодов и изменениями в учетной политике, предприятие может представить единый **отчет о прибыли за год и нераспределенной прибыли** вместо двух отчетов – отчета о совокупном доходе и отчета об изменениях в капитале (см. пункт 6.4).
- 3.19 Если предприятие не имеет статей прочего совокупного дохода ни в одном из периодов, по которым представляется финансовая отчетность, оно может представить только отчет о прибылях и убытках или отчет о совокупном доходе, в котором «последняя строка» называется «прибыль или убыток».
- 3.20 Поскольку положения пункта 3.14 обязывают предприятие раскрывать сравнительную информацию в отношении предшествующего периода для всех сумм, представленных в финансовой отчетности,

полный комплект финансовой отчетности предприятия должен содержать, как минимум, по два отчета (с примечаниями к каждому из отчетов) для каждого обязательного финансового отчета.

- 3.21 В полном комплекте финансовой отчетности предприятие должно придавать каждому финансовому отчету равную значимость.
- 3.22 Предприятие может использовать названия финансовых отчетов отличные от тех, что использованы в настоящем МСФО, при условии, что такие названия не будут вводить пользователей в заблуждение.

Идентификация финансовой отчетности

- 3.23 Предприятие должно четко обозначить каждый компонент финансовой отчетности и примечания и выделить их из состава прочей информации, содержащейся в том же самом опубликованном документе. Кроме того, предприятие должно четко выделять и повторять следующие данные, если это необходимо для понимания представленной информации:
- (а) наименование отчитывающегося предприятия и любое изменение в его наименовании, произошедшее после окончания предыдущего отчетного периода.
 - (б) указание на то, охватывает ли финансовая отчетность отдельное предприятие или **группу** предприятий.
 - (в) дата окончания отчетного периода и период, охватываемый финансовой отчетностью.
 - (г) **валюта представления** в соответствии с определениями, приводимыми в Разделе 30 *«Переводы результатов деятельности в иностранной валюте»*.
 - (д) там, где уместно - степень округления, использованного при представлении сумм в финансовых отчетах.
- 3.24 Предприятие должно раскрывать следующую информацию в примечаниях:
- (а) постоянное место нахождения и организационно-правовая форма предприятия, страна его регистрации и юридический адрес (или основное место ведения хозяйственной деятельности, если оно отличается от юридического адреса).
 - (б) описание характера операций и основных направлений деятельности предприятия.

Представление информации, не требуемой настоящим МСФО

- 3.25 Настоящий МСФО не рассматривает представление сегментной информации, прибыль на акцию или промежуточные финансовые отчеты, представляемые предприятием малого или среднего бизнеса. Предприятие, делающее такие раскрытия, должно описать основу подготовки и представления информации.

Раздел 4

Отчет о финансовом положении

Сфера применения данного раздела

- 4.1 В данном разделе определяется информация, подлежащая представлению в **отчете о финансовом положении**, и формат ее представления. Отчет о финансовом положении (иногда называемый балансовым отчетом) представляет **активы, обязательства и капитал** предприятия по состоянию на определенную дату – конец **отчетного периода**.

Информация, подлежащая представлению в отчете о финансовом положении

- 4.2 Отчет о финансовом положении должен, по меньшей мере, включать статьи, представляющие следующие суммы:
- (а) **денежные средства и эквиваленты денежных средств.**
 - (б) торговая и прочая дебиторская задолженность.
 - (в) **финансовые активы** (исключая суммы, указанные в подпунктах (а), (б), (к) и (л)).
 - (г) **запасы.**
 - (д) **основные средства.**
 - (е) **инвестиционное имущество**, отраженное по справедливой стоимости через прибыль или убыток
 - (ж) **нематериальные активы.**
 - (з) **биологические активы**, отраженные по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и обесценения.
 - (и) биологические активы, отраженные по справедливой стоимости через прибыль или убыток
 - (к) инвестиции в **ассоциированные предприятия.**
 - (л) инвестиции в **совместно контролируемые предприятия.**
 - (м) торговая и прочая кредиторская задолженность.
 - (н) **финансовые обязательства** (исключая суммы указанные в подпунктах (м) и (р)).
 - (о) обязательства и активы по **текущему налогу.**
 - (п) **отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы** (эти активы надлежит всегда классифицировать как долгосрочные);
 - (р) **резервы.**
 - (с) **неконтролирующая доля**, представленная в составе **капитала** отдельно от капитала, относимого на **владельцев материнского предприятия**
 - (т) капитал, относимый на владельцев материнского предприятия.
- 4.3 Предприятие должно представить дополнительные статьи, заголовки и промежуточные итоговые суммы в отчете о финансовом положении, если такое представление необходимо для понимания **финансового положения** предприятия.

Разделение активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные

- 4.4 Предприятие представляет краткосрочные и долгосрочные активы, и краткосрочные и долгосрочные обязательства как отдельные классификации в своем отчете о финансовом положении в соответствии с пунктами 4.5-4.8, за исключением случаев, когда представление на основе ликвидности дает надежную и более уместную информацию. Когда применяется это исключение, все активы и обязательства должны представляться в порядке примерной ликвидности (в порядке возрастания или убывания).

Краткосрочные активы

- 4.5 Предприятие должно классифицировать актив как краткосрочный, если:
- (а) его предполагается реализовать или он предназначен для продажи или потребления в рамках обычного операционного цикла предприятия;
 - (б) он предназначен в основном для целей торговли;
 - (в) его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев после отчетной даты; или
 - (г) актив представляет собой денежные средства или их эквиваленты, если только не существует ограничения на его обмен или использование для погашения обязательств в течение как минимум двенадцати месяцев после отчетной даты.
- 4.6 Предприятие должно классифицировать все прочие активы как долгосрочные. Когда обычный операционный цикл предприятия четко не определен, его продолжительность принимается равной двенадцати месяцам.

Краткосрочные обязательства

- 4.7 Предприятие должно классифицировать обязательство как краткосрочное в случаях, когда:
- (а) предполагается погашение предприятием обязательства в рамках обычного операционного цикла предприятия;
 - (б) оно удерживает обязательство в основном для целей торговли;
 - (в) обязательство подлежит погашению в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода; или
 - (г) у предприятия нет безусловного права откладывать погашение обязательства в течение как минимум двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.
- 4.8 Предприятие должно классифицировать все прочие обязательства как долгосрочные.

Последовательность представления статей и формат их представления в отчете о финансовом положении

- 4.9 Настоящий МСФО не устанавливает последовательность изложения статей или формат, в котором статьи следует представлять. Пункт 4.2 просто предоставляет перечень статей, которые достаточно различаются по своему характеру или функции, чтобы это служило основанием для отдельного представления в отчете о финансовом положении. Кроме того:
- (а) отдельные статьи включаются, когда размер, характер и функция статьи или совокупности схожих статей таковы, что для понимания финансового положения предприятия уместно отдельное представление, и
 - (б) используемые названия и порядок расположения статей или объединение схожих статей могут изменяться в соответствии с характером деятельности предприятия и его операций, чтобы предоставить информацию, уместную для понимания финансового положения предприятия.
- 4.10 Суждение о том, следует ли отдельно представлять дополнительные статьи, основано на оценке всех следующих признаков:
- (а) характер и ликвидность активов.
 - (б) функция активов в пределах предприятия.
 - (в) суммы, характер и сроки погашения обязательств.

Информация, подлежащая представлению либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях

- 4.11 Предприятие должно раскрыть в отчете о финансовом положении или в примечаниях следующие подклассы представленных статей:

- (а) основные средства, с использованием классификации, которая подходит для деятельности предприятия.
- (б) торговая и прочая дебиторская задолженность, с отдельным указанием сумм, подлежащих получению от связанных сторон, и дебиторской задолженности, возникающей из начисленных доходов, по которым еще не выставлены счета.
- (в) запасы, с отдельным указанием сумм по запасам:
 - (i) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности.
 - (ii) находящиеся в процессе производства для такой продажи.
 - (iii) в виде материалов или поставок, которые подлежат потреблению в процессе производства или при оказании услуг.
- (г) торговая и прочая кредиторская задолженность, с отдельным указанием сумм, подлежащих уплате торговым поставщикам, связанным сторонам, сумм отложенного дохода и начислений.
- (д) резервы по выплате **вознаграждений работникам** и прочие резервы.
- (е) классы капитала – такие, как: оплаченный капитал, эмиссионный доход, нераспределенная прибыль и статьи доходов и расходов, которые, в соответствии с требованиями настоящего МСФО, признаются в составе прочего совокупного дохода и представляются отдельно в составе капитала.

4.12 Предприятие, имеющее акционерный капитал, должно раскрыть либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях, следующую информацию:

- (а) применительно к каждому классу акционерного капитала:
 - (i) количество акций, разрешенных к выпуску.
 - (ii) количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также количество акций, выпущенных, но не оплаченных полностью.
 - (iii) номинальная стоимость акции или указание на то, что акции не имеют номинальной стоимости.
 - (iv) сверка количества акций в обращении на начало и на конец периода.
 - (v) права, привилегии и ограничения по данному классу, включая ограничения по распределению дивидендов и возврату капитала.
 - (vi) акции предприятия, принадлежащие самому предприятию или его дочерним или ассоциированным предприятиям.
 - (vii) акции, зарезервированные для выпуска по опционам и договорам продажи акций, включая условия и суммы.
- (б) описание каждого капитального резерва в составе капитала

4.13 Предприятие без акционерного капитала, например, партнерство или траст, должно раскрывать информацию, эквивалентную той, которая требуется согласно пункту 4.12(а), с указанием изменений по каждой категории долей в капитале, произошедших за соответствующий период, а также прав, привилегий и ограничений по каждой категории долей в капитале.

4.14 Если на отчетную дату предприятие имеет соглашение о продаже, имеющее обязательную силу, которое предусматривает выбытие активов или группы активов и обязательств в крупном размере, предприятие должно раскрыть следующую информацию:

- (а) описание актива (-ов) или группы активов и обязательств.
- (б) описание фактов и обстоятельств продажи или плана продажи.
- (в) балансовая стоимость активов или, в случае выбытия группы активов и обязательств, балансовая стоимость данных активов и обязательств.

Раздел 5

Отчет о совокупном доходе и отчет о прибылях и убытках

Сфера применения данного раздела

- 5.1 В соответствии с данным разделом предприятие должно представлять свой **общий совокупный доход** за период – т.е. **финансовые результаты** своей деятельности за период – в одном или двух **финансовых отчетах**. В нем предусматривается информация, которая должна быть представлена в данных отчетах, и то, как она должна быть представлена.

Представление общего совокупного дохода

- 5.2 Предприятие должно представлять свой общий совокупный доход за период либо:
- (а) в одном **отчете о совокупном доходе**, при этом отчет о совокупном доходе представляет все статьи доходов и расходов, признанные за период, либо
 - (б) в двух отчетах – **отчете о прибылях и убытках** и отчете о совокупном доходе – при этом отчет о прибылях и убытках представляет все статьи доходов и расходов, признанные за период, за исключением статей, признанных в общем совокупном доходе не в составе **прибыли или убытка**, как это допускается или требуется в соответствии с настоящим МСФО.
- 5.3 Переход от использования метода одного отчета к использованию метода двух отчетов, или наоборот, представляет собой изменение в учетной политике, к которому применяется Раздел 10 «Учетная политика, оценки и ошибки».

Метод одного отчета

- 5.4 В соответствии с методом одного отчета отчет о совокупном доходе должен включать все статьи доходов и расходов, признанные за период, если иное не требуется настоящим МСФО. Настоящий МСФО предписывает иной порядок представления в следующих случаях:
- (а) Влияние исправления ошибок и изменений в **учетной политике** представляется как ретроспективная корректировка прошлых периодов, а не как часть прибыли или убытка за период, в котором они возникли (см. Раздел 10).
 - (б) Три вида **прочего совокупного дохода** при их возникновении признаются как часть общего совокупного дохода не в составе прибыли или убытка:
 - (i) некоторые **прибыли и убытки**, возникающие в результате пересчета **финансовой отчетности** иностранного подразделения (см. Раздел 30 «Перевод операций в иностранной валюте»).
 - (ii) некоторые актуарные прибыли и убытки (см. Раздел 28 «Вознаграждения работникам»).
 - (iii) некоторые изменения в справедливой стоимости инструментов хеджирования (см. Раздел 12 «Прочие финансовые инструменты»).
- 5.5 Информация, представляемая предприятием в отчете о совокупном доходе, должна включать в себя, как минимум, статьи, представляющие следующие суммы за период:
- (а) **выручка**.
 - (б) затраты на финансирование.
 - (в) доля прибыли или убытка от инвестиций в **ассоциированные предприятия** (см. Раздел 14 «Инвестиции в ассоциированные предприятия») и **совместно контролируемые предприятия** (см. Раздел 15 «Инвестиции в совместную деятельность»), учитываемых по методу долевого участия.
 - (г) **расходы по налогам**, исключая налоги, упомянутые в нижеследующих подпунктах (д), (ж) и (з) (см. пункт 29.27).
 - (д) единая сумма, составляющая итоговую сумму
 - (i) прибыли или убытка после налогов от **прекращенной деятельности**, и

- (ii) прибыли или убытка после налогов, признанного при оценке справедливой стоимости, за вычетом затрат на продажу или выбытие чистых активов, которые представляют собой прекращенную деятельность
 - (е) прибыль или убыток (если предприятие не имеет статей прочего совокупного дохода, представление этой строки необязательно).
 - (ж) все статьи прочего совокупного дохода (см. пункт 5.4 (б)), классифицируемые по характеру (исключая суммы, указанные в п. (з)).
 - (з) доля в прочем совокупном доходе ассоциированных предприятий и совместно контролируемых предприятий, учитываемых по методу долевого участия.
 - (и) общий совокупный доход (если предприятие не имеет статей прочего совокупного дохода, оно может использовать другой термин для обозначения этой строки, например «прибыль или убыток»).
- 5.6 Предприятие должно отдельно раскрывать следующие статьи в отчете о совокупном доходе в качестве распределения за период:
- (а) прибыль или убыток за период, относимый на
 - (i) **неконтролирующую долю.**
 - (ii) **владельцев материнского предприятия.**
 - (б) общий совокупный доход за период, относимый на
 - (i) **неконтролирующую долю.**
 - (ii) **владельцев материнского предприятия.**

Метод двух отчетов

- 5.7 В соответствии с методом двух отчетов отчет о прибылях и убытках должен демонстрировать, как минимум, статьи, представляющие суммы, описанные в подпунктах 5.5(а)–5.5(е), за период, при этом прибыль или убыток указывается последней строкой. Отчет о совокупном доходе должен начинаться строкой прибыли или убытка и демонстрировать, как минимум, статьи, представляющие суммы, описанные в подпунктах 5.5(ж)–5.5(и) и пункте 5.6, за период.

Требования, применимые к обоим методам

- 5.8 В соответствии с данным МСФО влияние исправления ошибок и изменений в учетной политике представляется как ретроспективная корректировка предыдущих периодов, а не как часть доходов или расходов за период, в котором они возникли (см. Раздел 10).
- 5.9 Предприятие должно представить дополнительные статьи, заголовки и промежуточные результаты в отчете о совокупном доходе (и в отчете о прибылях и убытках, если он представляется), если такое представление уместно для понимания финансовых результатов деятельности предприятия.
- 5.10 Предприятие не должно представлять или описывать какие-либо статьи доходов или расходов как «чрезвычайные статьи» в отчете о совокупном доходе (или в отчете о прибылях или убытках, если он представляется) или в примечаниях.

Анализ расходов

- 5.11 Предприятие должно представлять анализ расходов, используя классификацию, основанную либо на характере расходов, либо на функции расходов в рамках предприятия, в зависимости от того, какая из классификаций предоставляет надежную и более уместную информацию.

Анализ по характеру расходов

- (а) В рамках данного метода классификации расходы объединяются в отчете о совокупном доходе в соответствии с их характером (например, амортизация, закупки материалов, транспортные расходы, вознаграждения работникам и затраты на рекламу) и не перераспределяются между различными функциональными направлениями внутри предприятия.

Анализ по функции расходов

- (б) В рамках данного метода классификации расходы объединяются по их функции в соответствии с их функциональными направлениями, например, себестоимость продаж, расходы на реализацию или административные затраты. В соответствии с этим методом предприятие, как минимум, раскрывает себестоимость продаж отдельно от других расходов.

Раздел 6

Отчет об изменениях в капитале и Отчет о прибыли за период и нераспределенной прибыли

Сфера применения настоящего раздела

- 6.1 Данный раздел устанавливает требования к представлению изменений в **капитале** предприятия за период, либо в **отчете об изменениях в капитале**, либо при выполнении специальных условий и решении предприятия, в **отчете о прибыли за период и нераспределенной прибыли**.

Отчет об изменениях в капитале

Цель

- 6.2 Отчет об изменениях в капитале представляет прибыль или убыток за **отчетный период**, статьи доходов и расходов, признанных в составе **прочего совокупного дохода** за период, влияние изменений в **учетной политике** и исправления ошибок, признанных за период, суммы инвестиций, произведенных владельцами капитала, и суммы дивидендов и иных распределений, выплаченных им за период.

Информация, подлежащая представлению в отчете об изменениях в капитале

- 6.3 Предприятие должно представлять отчет об изменениях в капитале, показывая в отчете:
- (а) **общий совокупный доход** за период, отдельно указывая итоговые суммы, относимые на **владельцев** материнского предприятия и держателей неконтролирующей доли.
 - (б) по каждому компоненту капитала, влияние ретроспективного применения или ретроспективного пересчета, признанного в соответствии с Разделом 10 «*Учетная политика, оценки и ошибки*».
 - (в) по каждому компоненту капитала, сверку между балансовой стоимостью на начало и на конец периода, отдельно раскрывая изменения, вызванные:
 - (i) прибылью или убытком.
 - (ii) каждой статьей прочего совокупного дохода.
 - (iii) суммы инвестиций, произведенных владельцами, и суммы выплаченных им дивидендов и иных распределений, отдельно показывая выпуски акций, операции с собственными акциями, дивиденды и иные распределения владельцам, и изменения в непосредственных долях участия в дочерних предприятиях, которые не приводят к утрате контроля.

Отчет о прибыли за период и нераспределенной прибыли

Цель

- 6.4 Отчет о прибылях и убытках и нераспределенной прибыли Отчет о прибыли за период и нераспределенной прибыли представляет прибыль или убыток предприятия и изменения в нераспределенной прибыли за отчетный период. Пункт 3.18 позволяет предприятию представлять отчет о прибыли за период и нераспределенной прибыли вместо отчета о совокупном доходе и отчета об изменениях в капитале в случае, если единственными изменениями в капитале предприятия за периоды, по которым представляется финансовая отчетность, явились такие изменения, которые были вызваны прибылью или убытком, выплатой дивидендов, корректировками ошибок предыдущих периодов и изменениями в учетной политике. Информация, подлежащая представлению в отчете о прибылях и убытках и нераспределенной прибыли.

Информация, подлежащая представлению в отчете о прибыли за период и нераспределенной прибыли

6.5 В отчете о прибыли за период и нераспределенной прибыли предприятие должно представлять следующие статьи в дополнение к той информации, что предписывается Разделом 5 «*Отчет о совокупном доходе и Отчет о прибылях и убытках*»:

- (а) нераспределенная прибыль на начало отчетного периода.
- (б) дивиденды, объявленные к выплате и выплаченные в отчетном периоде.
- (в) пересчет нераспределенной прибыли в связи с исправлением ошибок предыдущих периодов.
- (г) пересчет нераспределенной прибыли в связи с изменениями в учетной политике.
- (д) нераспределенная прибыль на конец отчетного периода.

Раздел 7

Отчет о движении денежных средств

Сфера применения настоящего раздела

- 7.1 Данный раздел содержит информацию, которая должна представляться в **отчете о движении денежных средств**, а также способы её представления. Отчет о движении денежных средств содержит информацию об изменениях в **денежных средствах** и их **эквивалентах** предприятия за отчетный период, показывающий изменения за отчетный период от **операционной, инвестиционной и финансовой деятельности**.

Эквиваленты денежных средств

- 7.2 **Эквивалентами** денежных средств являются краткосрочные, высоколиквидные инвестиции, которые удерживаются, преимущественно, для погашения краткосрочных денежных обязательств, а не для инвестирования или других целей. Таким образом, обычно инвестиции подпадают под определение денежных эквивалентов, только когда они имеют короткий срок погашения, скажем, три месяца или менее с даты приобретения. Банковские овердрафты, как правило, рассматриваются по аналогии с заимствованиями, т.е. как финансовая деятельность. Тем не менее, в случае, если банковский овердрафт подлежит погашению по требованию и является неотъемлемой частью инструментов управления денежными средствами предприятия, то банковские овердрафты считаются составляющей денежных средств и их эквивалентов.

Информация, которая должна представляться в отчете о движении денежных средств

- 7.3 В отчете о движении денежных средств предприятие отражает потоки денежных средств за период, классифицированные по принадлежности к операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Операционная деятельность

- 7.4 Операционная деятельность, является основной деятельностью предприятия, приносящей выручку. Таким образом, потоки денежных средств от операционной деятельности, как правило, являются результатом операций и других событий, учитываемых при определении прибыли или убытка. Примерами потоков денежных средств от операционной деятельности являются:
- (а) денежные поступления от продажи товаров и предоставления услуг.
 - (б) денежные поступления в виде роялти, гонораров, комиссионных вознаграждений и прочая выручка.
 - (в) денежные выплаты поставщикам за товары и услуги.
 - (г) денежные выплаты работникам и от имени работников.
 - (д) денежные выплаты или возвраты налогов на прибыль, если они не могут быть непосредственно отнесены с финансовой инвестиционной деятельностью.
 - (е) поступления денежных средств и платежей в рамках инвестиционных договоров, договоров займа и иных договоров, удерживаемых для заключения сделок или в торговых целях, которые рассматриваются как товары, приобретенные специально для перепродажи.

Некоторые операции, такие как продажа единицы оборудования производственным предприятием, могут привести к возникновению прибыли или убытка, которые признаются в качестве прибыли или убытка. Однако, движение денежных средств, связанное с такими операциями, классифицируется как движение денежных средств от инвестиционной деятельности.

Инвестиционная деятельность

7.5 Инвестиционная деятельность включает приобретение и выбытие долгосрочных активов и прочих инвестиций не входящих в состав денежных эквивалентов. Примерами потоков денежных средств от инвестиционной деятельности являются:

- (а) выплаты денежных средств для приобретения основных средств (включая самостоятельно произведенные средства), нематериальных активов и других долгосрочных активов.
- (б) денежные поступления от продажи основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов.
- (в) денежные выплаты для приобретения долевых или долговых инструментов других предприятий и долей участия в совместной деятельности (кроме платежей за инструменты, которые классифицируются как эквиваленты денежных средств или предназначенные для коммерческих или торговых целей).
- (г) денежные поступления от продажи долевых или долговых инструментов других предприятий и долей участия в совместной деятельности (кроме поступлений за те инструменты, которые рассматриваются как денежные эквиваленты или за те инструменты, которые предназначены для заключения сделок или торговых целей).
- (д) денежные авансы и займы, предоставленные другим лицам.
- (е) поступления денежных средств от возврата авансов и займов, предоставленных другим лицам.
- (ж) денежные выплаты по фьючерсным и форвардным контрактам, опционам и свопам, кроме случаев, когда эти контракты удерживаются для заключения сделок или в торговых целях, или эти выплаты классифицируются как финансовая деятельность.
- (з) денежные поступления по фьючерсным и форвардным контрактам, опционам и договорам «своп», кроме случаев, когда контракты заключены в коммерческих или торговых целях или выплаты классифицируются как финансовая деятельность.

Когда контракт отражается в учете как хеджирование (см. Раздел 12 «Прочие выпуски финансовых инструментов»), предприятию следует классифицировать потоки денежных средств по такому контракту так же, как и потоки денежных средств по хеджируемой статье.

Финансовая деятельность

7.6 Финансовой является деятельность, которая включает результаты изменений в размере и составе внесенного капитала и заемных средств предприятия. Примерами потоков денежных средств от финансовой деятельности являются:

- (а) денежные поступления от эмиссии акций или других долевых инструментов.
- (б) денежные выплаты собственникам для приобретения или погашения акций предприятия.
- (в) денежные поступления от выпуска долговых обязательств, займов, векселей, облигаций, залладных и других краткосрочных или долгосрочных заимствований.
- (г) денежные выплаты по заемным средствам.
- (д) денежные выплаты арендатора для уменьшения непогашенной задолженности по **финансовой аренде**.

Отражение движения денежных средств от операционной деятельности

7.7 Предприятие должно представлять сведения о движении денежных средств от операционной деятельности, используя либо:

- (а) косвенный метод, при котором прибыль или убыток корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или выплат от операционной деятельности и статей доходов или расходов, связанных с движением денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности; либо

- (б) прямой метод, при котором раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и выплат.

Косвенный метод

- 7.8 При использовании косвенного метода чистый поток денежных средств от операционной деятельности определяется путем корректировки прибыли или убытка с учетом следующих факторов:
- (а) изменения в запасах и дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности в течение периода;
 - (б) неденежные статьи, такие как **амортизация, оценочные резервы, отложенный налог, накопленный доход (расходы) ещё не полученный (не оплаченный) в виде денежных средств, нереализованные прибыли и убытки от курсовой разницы, нераспределенные прибыли ассоциированных предприятий, а также неконтролирующие доли акционеров;** и
 - (в) прочие статьи, ведущие к возникновению потоков денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

Прямой метод

- 7.9 При использовании прямого метода, чистый поток денежных средств от операционной деятельности представляется путем раскрытия информации об основных видах валовых денежных поступлений и денежных выплат. Такая информация может быть получена либо:
- (а) из учетных записей предприятия; либо
 - (б) путем корректировки продаж, себестоимости и других статей отчета о совокупной прибыли (или отчета о прибылях и убытках, если такой представляется) с учетом следующих факторов:
 - (i) изменения в запасах и дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности в течение периода;
 - (ii) прочие неденежные статьи; и
 - (iii) прочие статьи, ведущие к возникновению потоков денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

Отражение движения денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности

- 7.10 Предприятие должно отдельно представлять информацию об основных видах валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат, возникающих в ходе инвестиционной и финансовой деятельности. Совокупные потоки денежных средств, возникающие в результате приобретений и выбытия дочерних предприятий и других структурных подразделений, должны представляться отдельно и классифицироваться как инвестиционная деятельность.

Движение денежных средств в иностранной валюте

- 7.11 Предприятие должно отражать движение денежных средств, возникающее в результате операций в иностранной валюте в **функциональной валюте** предприятия путем применения к сумме в иностранной валюте обменного курса между функциональной валютой и иностранной валютой на дату движения денежных средств.
- 7.12 Предприятие должно пересчитывать движение денежных средств иностранного дочернего предприятия по обменным курсам между функциональной валютой и иностранной валютой на даты движения денежных средств.
- 7.13 Нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате изменения обменных курсов валют, не являются движением денежных средств. Тем не менее, для сверки денежных средств и их эквивалентов на начало и на конец периода, в отчете о движении денежных средств следует отображать влияние изменений обменного курса на денежные средства и их эквиваленты, имеющиеся или подлежащие к

уплате в иностранной валюте. Поэтому предприятие должно пересчитывать денежные средства и их эквиваленты, имеющиеся на время отчетного периода (такие как имеющиеся суммы в иностранной валюте и банковские счета в деноминированные в иностранной валюте) по валютным курсам на конец периода. Предприятие должно показывать полученную нереализованную прибыль или убыток отдельно от денежных потоков от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Проценты и дивиденды

- 7.14 Поступления и выплаты денежных средств, возникающие в связи с получением и выплатой процентов и дивидендов, должны представляться предприятием по отдельности. Предприятие должно классифицировать потоки денежных средств последовательно из периода в период как операционную, инвестиционную или финансовую деятельность.
- 7.15 Предприятие может классифицировать выплаченные проценты и полученные проценты и дивиденды как движение денежных средств от операционной деятельности, потому что они включаются в определение прибыли или убытка. В то же время предприятие может классифицировать выплаченные проценты и полученные проценты и дивиденды, соответственно, как движение денежных средств от финансовой деятельности и движение денежных средств от инвестиционной деятельности, потому что они представляют собой затраты на привлечение финансовых ресурсов или доходы по инвестициям.
- 7.16 Предприятие может классифицировать выплаты дивидендов как движение денежных средств от финансовой деятельности, так как они являются затратами на привлечение финансовых ресурсов. В то же время предприятие может классифицировать выплаченные дивиденды как компонент движения денежных средств от операционной деятельности, потому что такие дивиденды выплачиваются из потоков денежных средств, поступивших в рамках операционной деятельности.

Налог на прибыль

- 7.17 Потоки денежных средств, возникающие в связи с налогом на прибыль, должны представляться предприятием отдельно и классифицироваться как движение денежных средств от операционной деятельности, за исключением случаев, когда они могут быть непосредственно отнесены к финансовой или инвестиционной деятельности. Когда потоки денежных средств по налогам относятся более чем к одному виду деятельности, предприятие должно раскрывать общую сумму уплаченных налогов.

Неденежные операции

- 7.18 Предприятие должно исключать из отчета о движении денежных средств такие инвестиционные операции и операции по финансированию, которые не требуют использования денежных средств или эквивалентов денежных средств. Подобные операции должны раскрываться предприятием в другом разделе финансовой отчетности таким образом, чтобы эти раскрытия предоставляли всю необходимую информацию об инвестиционной и финансовой деятельности.
- 7.19 Значительная часть инвестиционной и финансовой деятельности не оказывает непосредственного воздействия на текущие потоки денежных средств, но при этом влияет на структуру капитала и активов предприятия. Исключение неденежных операций из отчета о движении денежных средств отвечает цели этого отчета, поскольку эти статьи не затрагивают движение денежных средств в текущем периоде. Примерами неденежных операций являются:
- (а) приобретение активов либо путем непосредственного принятия на себя соответствующих обязательств, либо посредством финансовой аренды.
 - (б) приобретение предприятия путем выпуска долевых инструментов.
 - (в) конвертация долговых обязательств в капитал.

Компоненты денежных средств и эквивалентов денежных средств

- 7.20 Предприятие должно представлять компоненты денежных средств и эквивалентов денежных средств и представлять сверку сумм, содержащихся в отчете о движении денежных средств, с аналогичными статьями, содержащимися в отчете о финансовом положении. Однако предприятие может не представлять данную сверку сумм, если сумма денежных средств и эквивалентов денежных средств,

представленная в отчете о движении денежных средств, является идентичной сумме, аналогичным образом указанной в отчете о финансовом положении.

Раскрытие прочей информации

- 7.21 Предприятие должно раскрывать вместе с комментариями руководства сумму значительных остатков денежных средств и эквивалентов денежных средств, имеющихся у предприятия, но недоступных для использования предприятием. Денежные средства и эквиваленты денежных средств, имеющиеся у предприятия, могут быть недоступны для использования предприятием, в результате, помимо прочих причин, воздействия мер валютного регулирования или юридических ограничений.

Раздел 8

Примечания к финансовой отчетности

Сфера применения настоящего раздела

8.1 В данном разделе излагаются принципы, лежащие в основе определения той информации, которая должна быть представлена в **примечаниях** к финансовой отчетности, и формы ее представления. Примечания содержат информацию, представляемую в дополнение к той, что представлена в **отчете о финансовом положении, отчете о совокупном доходе, отчете о прибылях и убытках** (в случае его представления), комбинированном **отчете о прибылях и убытках и нераспределенной прибыли** (в случае его представления), **отчете об изменениях в капитале** и **отчете о движении денежных средств**. В примечаниях дается повествовательное описание или детализация статей, представленных в этих отчетах, и информация о статьях, не подлежащих **признанию** в этих отчетах. В дополнение к требованиям данного раздела почти каждый второй раздел настоящего МСФО предусматривает требования к раскрытию информации, которая обычно представляется в примечаниях.

Структура примечаний

- 8.2 Примечания должны:
- (а) представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и конкретных принципах **учетной политики**, использованных в соответствии с пунктами 8.5 и 8.7;
 - (б) раскрывать информацию, обязательную к раскрытию в соответствии с настоящим МСФО, но не представленную в других частях финансовой отчетности; и
 - (в) предоставлять информацию, которая не представлена в других частях финансовой отчетности, но является уместной для понимания любого из финансовых отчетов.
- 8.3 Предприятие должно, по мере практической возможности, представлять примечания в упорядоченном виде. К каждой статье, представленной в финансовых отчетах, к которой имеется соответствующая информация в примечаниях, предприятие должно указать перекрестную ссылку непосредственно в финансовых отчетах.
- 8.4 Как правило, предприятие излагает примечания в следующей последовательности:
- (а) заявление о том, что финансовая отчетность была подготовлена в соответствии с *МСФО для предприятий МСБ* (см. пункт 3.3);
 - (б) свод значительных положений применяемой учетной политики (см. пункт 8.5);
 - (в) сопроводительная информация для статей, представленных в финансовых отчетах, причем последовательность изложения такой информации должна совпадать с последовательностью представления финансовых отчетов и статей в них; и
 - (г) любые прочие раскрытия.

Раскрытие информации об учетной политике

- 8.5 В кратком описании основных положений учетной политики предприятие должно раскрывать:
- (а) основу (или основы) оценки, использованную при подготовке финансовой отчетности.
 - (б) прочие использованные положения учетной политики, которые могут оказаться полезными для понимания финансовой отчетности.

Информация о суждениях

- 8.6 В кратком описании основных положений учетной политики или других примечаниях предприятие должно раскрывать информацию о суждениях, помимо тех, что предполагают использование расчетных оценок (см. пункт 8.7), принятых руководством в процессе применения учетной политики предприятия, которые имеют наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовых отчетах.

Информация об основных источниках неопределенности оценки

- 8.7 Предприятие должно раскрывать в примечаниях информацию о ключевых допущениях относительно будущего и о прочих ключевых источниках неопределенности оценки на отчетную дату, которые вызывают значительный риск необходимости проведения существенных корректировок балансовой стоимости активов и обязательств в следующем финансовом году. В отношении этих активов и обязательств примечания должны включать подробную информацию:
- (а) об их характере.
 - (б) их балансовой стоимости на конец отчетного периода

Раздел 9 Консолидированная и отдельная финансовая отчетность

Сфера применения настоящего раздела

- 9.1 Данный раздел дает определения деталей, по которым предприятие представляет **консолидированную финансовую отчетность** и процедуры подготовки такой отчетности. Раздел также содержит руководство по подготовке **отдельной финансовой отчетности** и **комбинированной финансовой отчетности**.

Требования по представлению консолидированной финансовой отчетности

- 9.2 За исключением случаев, предусмотренных или требуемых пунктом 9.3, **материнское предприятие** должно представить **консолидированную** финансовую отчетность, в которой оно консолидирует свои инвестиции в **дочерние предприятия** в соответствии с настоящим МСФО. Консолидированная финансовая отчетность должна включать все дочерние предприятия материнского предприятия.
- 9.3 Материнскому предприятию не нужно представлять консолидированную финансовую отчетность в следующих случаях:
- (a) если предприятие отвечает двум следующим условиям:
 - (i) материнское предприятие само является дочерним предприятием, и
 - (ii) его фактическое материнское предприятие (или любое из промежуточных материнских предприятий) представляет консолидированную **финансовую отчетность общего назначения**, соответствующую **полной версии МСФО** или настоящему МСФО; или
 - (б) оно не имеет других дочерних предприятий кроме одного, которое было приобретено с целью последующей его продажи или выбытия в течение одного года. Материнское предприятие должно учитывать такое дочернее предприятие:
 - (i) по справедливой стоимости с изменениями в справедливой стоимости, признаваемыми в составе прибыли или убытка, если справедливая стоимость акций может быть надежно оценена, или
 - (ii) по себестоимости за вычетом обесценения (см. пункт 11.14 (в)).
- 9.4 Дочернее предприятие – это предприятие, которое контролируется материнским предприятием. Контроль – это право управлять финансовой и операционной политикой предприятия с тем, чтобы получать выгоды от его деятельности. В случае, если для выполнения какой-либо узкой и четко определенной цели предприятие учредило предприятие специального назначения (ПСН), предприятие может консолидировать отчетность ПСН если суть взаимосвязи указывает на то, что ПСН контролируется этим предприятием (см. пункты 9.10-9.12).
- 9.5 Существование контроля предполагается, когда материнское предприятие владеет прямо или опосредованно, через дочерние предприятия более чем половиной относящихся к какому-либо предприятию прав голоса. Такое допущение может быть преодолено в тех случаях, когда может быть четко продемонстрировано, что такое владение не создает контроля над предприятием. Контроль также имеет место в случае, если материнское предприятие владеет половиной относящихся к какому-либо предприятию прав голоса или меньше, но оно:
- (a) правомочно управлять более чем половиной прав голоса по соглашению с другими инвесторами;
 - (б) правомочно определять финансовую и хозяйственную (операционную) политику данного предприятия согласно уставу или соглашению;
 - (в) правомочно назначать или смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления данного предприятия, и именно этот совет директоров или иной орган управления осуществляет контроль над предприятием; или

- (г) правомочно представлять большинство голосов на заседаниях совета директоров или аналогичного органа управления данного предприятия, и именно этот совет директоров или иной орган управления осуществляет контроль над предприятием;
- 9.6 Контроль также может достигаться за счет владения опционами или конвертируемыми инструментами, которые могут быть исполнены в данный момент или за счет использования агента с возможностью управлять деятельностью в целях выгоды контролирующего предприятия.
- 9.7 Дочернее предприятие не исключается из консолидации лишь по причине того, что инвестор представляет собой организацию венчурного финансирования или иным аналогичным предприятием.
- 9.8 Дочернее предприятие не может исключаться из консолидации на том основании, что его деятельность по своему характеру отличается от деятельности других предприятий в рамках консолидации. Уместная информация обеспечивается путем консолидации таких дочерних предприятий и раскрытия дополнительной информации в консолидированной финансовой отчетности о различных видах деятельности дочерних предприятий.
- 9.9 Дочернее предприятие не может исключаться из консолидации на том основании, что дочернее предприятие осуществляет деятельность на территории, на которой действуют ограничения на вывод денежных средств или иных активов из данной территории.

Предприятия специального назначения

- 9.10 Предприятие может быть создано для осуществления конкретной цели (например, предоставление аренды, осуществление исследования и разработки или секьюритизации финансовых активов). Подобное ПСН может быть учреждено в виде корпорации, компании, осуществляющей доверительные операции, партнерства или в виде необразующей корпорации предприятие. Зачастую, ПСН создаются с правовыми условиями, которые налагают строгие требования на операции ПСН.
- 9.11 Предприятие должно подготавливать консолидированную финансовую отчетность, которая включает само предприятие и любые ПСН, которые контролируются этим предприятием. В дополнении к обстоятельствам, указанным в пункте 9.5, следующие обстоятельства могут указывать на то, что предприятие контролирует ПСН (данный список не является исчерпывающим):
 - (а) деятельность ПСН осуществляется от имени предприятия, в соответствии с его специфичными деловыми потребностями.
 - (б) предприятие имеет окончательное право голоса в принятии решений над деятельностью ПСН, даже если каждодневные решения были делегированы.
 - (в) предприятие имеет право получать большинство выгод ПСН и, следовательно, подвергаться рискам, присущим деятельности ПСН.
 - (г) предприятие сохраняет большинство оставшихся рисков или рисков владения, относящихся к ПСН или его активам.
- 9.12 В пунктах 9.10 и 9.11 не применяются планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности или прочим долгосрочным планам вознаграждений работникам, на которые распространяются требования Раздела 28 «Вознаграждения работникам».

Процедуры консолидации

- 9.13 Консолидированная финансовая отчетность представляет финансовую отчетность о группе, как о едином хозяйствующем субъекте. При составлении консолидированной финансовой отчетности предприятие должно:
 - (а) объединить финансовую отчетность материнского предприятия и его дочерних предприятий постатейно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов;
 - (б) исключить **балансовую стоимость** инвестиций материнского предприятия в каждое дочернее предприятие и ту часть собственного капитала каждого дочернего предприятия, которая принадлежит материнскому предприятию;
 - (в) произвести оценку и представить **неконтролирующую долю** в прибыли или убытке консолидированных дочерних предприятий за **отчетный период** отдельно от доли **владельцев** материнского предприятия; и

(г) произвести оценку и представить неконтролирующую долю акционеров в чистых активах консолидированных дочерних предприятий отдельно от долей капитала акционеров материнского предприятия в них. Неконтролирующая доля в чистых активах состоит:

- (i) из суммы неконтролирующей доли на дату первоначального объединения, рассчитанной в соответствии с Разделом 19 «Объединения бизнеса и гудвил», и
- (ii) изменений в капитале с момента объединения, относящихся к неконтролирующей доле.

9.14 Соотношения прибыли или убытка и изменений в капитале, распределенных на владельцев материнского предприятия и неконтролирующие доли, определяются на основе существующих долей собственности и не отражают возможное исполнение или конвертацию опционов или конвертируемых инструментов.

Внутригрупповые остатки и операции

9.15 Внутригрупповые остатки и операции, в том числе доходы, расходы и дивиденды должны исключаться полностью. Прибыли и убытки, возникающие вследствие внутригрупповых операций, признанные в активах, таких, как запасы и основные средства, полностью исключаются. Убытки внутри группы могут указывать на обесценение, которое требует **признания** в консолидированной финансовой отчетности (см. Раздел 27 «Обесценение Активов»). Раздел 29 «Налог на прибыль» применяется к **временным разницам**, являющимся результатом исключения прибылей и убытков, которые возникают в результате операций внутри группы.

Единая отчетная дата

9.16 Финансовая отчетность материнского предприятия и его дочерних предприятий, используемая для подготовки консолидированных финансовых отчетностей, должна составляться на одну и ту же **отчетную дату**, за исключением случаев, когда такое является **практически невозможным**.

Единая учетная политика

9.17 Консолидированная финансовая отчетность должна быть подготовлена с применением единой **учетной политики** для аналогичных операций и прочих событий в аналогичных обстоятельствах. Если предприятие группы использует учетную политику, отличную от учетной политики, принятой в консолидированной финансовой отчетности для аналогичных операций и событий в сходных обстоятельствах, то его финансовая отчетность соответствующим образом корректируются при подготовке консолидированной финансовой отчетности.

Приобретение и выбытие дочерних предприятий

9.18 Доходы и расходы дочернего предприятия включаются в консолидированную финансовую отчетность с даты приобретения. Доходы и расходы дочернего предприятия включаются в консолидированную финансовую отчетность до даты, с которой материнское предприятие теряет контроль над дочерним предприятием. Разница между поступлениями от выбытия дочернего предприятия и его балансовой стоимостью на дату выбытия, исключая кумулятивную сумму курсовых разниц, относящихся к дочернему предприятию и признанных в составе капитала в соответствии с Разделом 30 «Перевод результатов деятельности в иностранной валюте», признается в консолидированном отчете о совокупном доходе (или в отчете о прибылях и убытках, если такой отчет представляется) как прибыль или убыток от выбытия дочернего предприятия.

9.19 В случае, если предприятие перестает быть дочерним предприятием, но инвестор (бывшее материнское предприятие) продолжает удерживать долю в бывшем дочернем предприятии, то эта доля должна быть учтена как **финансовый актив** в соответствии с Разделом 11 «Основные финансовые инструменты» или Разделом 12 «Прочие финансовые инструменты» с даты, с которой предприятие перестает быть дочерним и при условии, что предприятие не становится **ассоциированным предприятием** (в таком случае применяется положение Раздела 14 «Инвестиции в Ассоциированные предприятия») или **совместно контролируемым предприятием** (к которому в таком случае применяется положение Раздела 15 «Инвестиции в совместную деятельность»). Балансовая стоимость инвестиции на дату, на которую предприятие перестает быть дочерним, должна рассматриваться как стоимость приобретения при первоначальной оценке финансового актива.

Неконтролирующая доля в дочерних предприятиях

- 9.20 Предприятие должно отражать неконтролирующую долю в консолидированном отчете о финансовом положении в составе капитала, отдельно от капитала владельцев материнского предприятия в соответствии с требованиями пункта 4.2(с).
- 9.21 Предприятие должно раскрывать неконтролирующую долю отдельно в составе прибыли или убытка группы в отчете о совокупном доходе, как того требует пункт 5.6. (или в отчете о прибылях и убытках, если таковой представляется, в соответствии с пунктом 5.7).
- 9.22 Прибыль или убыток и каждый компонент совокупного дохода должен относиться к акционерам материнского предприятия и неконтролирующей доли. Общий совокупный доход должна относиться к акционерам материнского предприятия и неконтролирующей доле даже если это может привести к дефициту баланса в неконтролирующей доле.

Раскрытие информации в консолидированной финансовой отчетности

- 9.23 Консолидированная финансовая отчетность должна раскрывать следующее:
- (а) тот факт, что данная отчетность является консолидированной финансовой отчетностью.
 - (б) основание для заключения о существовании контроля в том случае, когда материнское предприятие не владеет напрямую или косвенно, через дочерние предприятия, более 50% прав голоса.
 - (в) любые различия между отчетной датой финансовой отчетности материнского предприятия и отчетными датами финансовой отчетности его дочерних предприятий, используемыми при подготовке консолидированной финансовой отчетности.
 - (г) характер и степень любых значительных ограничений (например, возникающих в результате соглашений о займе или требований регулирующих органов), влияющих на способность дочерних предприятий передавать средства материнскому предприятию в форме денежных дивидендов или погашать займы.

Отдельная финансовая отчетность

Представление отдельной финансовой отчетности

- 9.24 В пункте 9.2 установлено требование, по которому материнское предприятие должно готовить консолидированную финансовую отчетность. Настоящий МСФО не обязывает материнское предприятие представлять **отдельную финансовую отчетность** по материнскому предприятию или по отдельным дочерним предприятиям.
- 9.25 Финансовая отчетность предприятия, не имеющего дочернего предприятия, не является отдельной финансовой отчетностью. Следовательно, предприятие, которое не является материнским, но является инвестором в ассоциированном предприятии или имеет долю **участника в совместной деятельности**, представляет свою финансовую отчетность в соответствии с Разделом 14 или с Разделом 15. Оно также может выбрать представление отдельной финансовой отчетности.

Выбор учетной политики

- 9.26 Если материнское предприятие, инвестор в ассоциированное предприятие или участник совместной деятельности с долей в совместно контролируемом предприятии подготавливает отдельную финансовую отчетность и указывает, что эта отчетность соответствует *МСФО для предприятий МСБ*, то эта отчетность должна соответствовать всем требованиям настоящего МСФО. Предприятие должно утвердить политику по учёту своих инвестиций в дочерние, ассоциированные и **совместно контролируемые предприятия** следующим образом:
- (а) по себестоимости за вычетом суммы обесценения, или
 - (б) по **справедливой стоимости** с изменениями в справедливой стоимости, признаваемые в составе прибыли или убытка.

Предприятие должно применять ту же учетную политику для всех инвестиций в едином классе (дочерние, ассоциированные, совместно контролируемые предприятия), но может выбрать разные политики для разных классов.

Раскрытие информации в отдельной финансовой отчетности

- 9.27 Если материнское предприятие, инвестор в ассоциированное предприятие или участник совместной деятельности с долей в совместно контролируемом предприятии подготавливает отдельную финансовую отчетность, то такая отдельная финансовая отчетность должна раскрывать следующее:
- (а) тот факт, что отчетность является отдельной финансовой отчетностью, и
 - (б) описание методов, используемых для учета инвестиций в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные предприятия,
- и указать консолидированную финансовую отчетность или прочую первоначальную финансовую отчетность, к которой они относятся.

Комбинированная финансовая отчетность

- 9.28 Объединенные финансовые отчетности – это единый комплект финансовой отчетности двух или более предприятий, контролируемых одним инвестором. Настоящий МСФО не требует подготовки комбинированной финансовой отчетности.
- 9.29 В случае, если инвестор готовит комбинированную финансовую отчетность и указывает, что эта отчетность соответствует *МСФО для предприятий МСБ*, то эта финансовая отчетность должна соответствовать всем требованиям настоящего МСФО. Результаты операций и остатки внутри компании должны быть исключены; прибыли или убытки от операций внутри компании, признанные в качестве актива, такие как запасы и основные средства, должны быть исключены; финансовые отчетности предприятий, включенных в комбинированные финансовые отчетности, должны быть подготовлены на одну и ту же отчетную дату за исключением случаев, когда такое является практически невозможным; для учета аналогичных операций и прочих событий в сходных обстоятельствах должны использоваться единые положения учетной политики.

Раскрытие информации в комбинированной финансовой отчетности

- 9.30 Комбинированная финансовая отчетность должна раскрывать следующую информацию:
- (а) тот факт, что финансовая отчетность является комбинированной финансовой отчетностью.
 - (б) причина, по которой подготавливается комбинированная финансовая отчетность.
 - (в) основание для определения, какие предприятия включаются в комбинированную финансовую отчетность.
 - (г) основу подготовки комбинированной финансовой отчетности.
 - (д) информацию о **связанных сторонах** предусмотренную Разделом 33 «*Раскрытие информации о связанных сторонах*»

Раздел 10

Учетная политика, оценки и ошибки

Сфера применения данного раздела

- 10.1 Данный раздел предоставляет руководство по выбору и применению **учетной политики**, используемой при подготовке **финансовой отчетности**. Он также охватывает **изменения в бухгалтерских оценках** и исправление **ошибок** в финансовой отчетности предыдущих периодов.

Выбор и применение учетной политики

- 10.2 Учетная политика – это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, применяемые предприятием при подготовке и представлении финансовой отчетности.
- 10.3 Если настоящий МСФО специально рассматривает какую-либо операцию, прочее событие или условие, предприятие должно применить настоящий МСФО. Однако, предприятию нет необходимости следовать требованию настоящего МСФО, если влияние этого не будет **существенным**.
- 10.4 В случаях, когда настоящий МСФО не содержит конкретных указаний по учету операции, прочего события или условия, руководство должно использовать собственное суждение для разработки и применения такой учетной политики, которая приводит к появлению информации, которая:
- (а) **уместна** для потребностей пользователей при принятии экономических решений, и
 - (б) **надежна** в том, что финансовая отчетность:
 - (i) достоверно представляет **финансовое положение**, **финансовые результаты** деятельности и **движение денежных средств** предприятия;
 - (ii) отражает экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только их юридическую форму;
 - (iii) является нейтральной, т.е. не содержит предвзятости;
 - (iv) является консервативной; и
 - (v) является полной во всех существенных отношениях.
- 10.5 При использовании суждения, как предусмотрено пунктом 10.4, руководство должно рассматривать применимость следующих источников (в порядке уменьшения приоритетности):
- (а) требования и указания, содержащиеся в настоящем МСФО, затрагивающие аналогичные и связанные вопросы, и
 - (б) определения, критерии **признания** и концепции **оценки** активов, обязательств, доходов и расходов, и основные принципы, изложенные в Разделе 2 «*Концепции и основные принципы*».
- 10.6 При использовании суждения, как предусмотрено пунктом 10.4, руководство также может принять во внимание требования и руководящие указания, содержащиеся в **полной версии Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)** для схожих или связанных случаев.

Последовательность применения учетной политики

- 10.7 Предприятие должно выбрать и применять учетную политику последовательно в отношении аналогичных операций, прочих событий и условий, за исключением случаев, когда настоящий МСФО специально требует или разрешает деление статей по категориям, для которых следует применять иную учетную политику. В случае, если настоящий МСФО требует или допускает такое деление по категориям, следует выбрать подходящую учетную политику и последовательно ее применять к каждой такой категории.

Изменения в учетной политике

- 10.8 Предприятие должно менять свою учетную политику только в тех случаях, когда такое изменение:

- (а) необходимо для выполнения изменений в настоящем МСФО, или
 - (б) приведет к тому, что финансовая отчетность будет предоставлять надежную и более уместную информацию о влиянии операций, прочих событий или условий на финансовое положение, финансовые результаты деятельности или движение денежных средств предприятия.
- 10.9 Следующие действия не являются изменениями в учетной политике:
- (а) применение учетной политики в отношении операций, прочих событий или условий, отличающихся по своей сущности от операций, прочих событий или условий, ранее имевших место.
 - (б) применение новой учетной политики в отношении операций, прочих событий или условий, которые ранее не имели место или были несущественными.
 - (в) изменение метода учета по фактическим затратам в том случае, когда надежная оценка справедливой стоимости более не является доступной (или наоборот) в отношении актива, который в ином случае настоящий МСФО требовал бы или разрешал бы оценивать по справедливой стоимости.
- 10.10 Случаи, в которых настоящий МСФО допускает выбор порядка учета (включая основу оценки) какой-либо особой операции или прочего события или условия, и предприятие меняет свой предыдущий выбор, являются изменениями в учетной политике.

Применение изменений в учетной политике

- 10.11 Предприятие должно учитывать изменения в учетной политике следующим образом:
- (а) предприятие должно учитывать изменения в учетной политике, возникающие в результате изменений в требованиях настоящего МСФО в соответствии с условиями переходного периода – если таковые имеются - содержащимися в такой поправке;
 - (б) если предприятие решило следовать требованиям МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*» вместо требований Раздела 11 «*Основные финансовые инструменты*» и Раздела 12 «*Прочие финансовые инструменты*» в соответствии с пунктом 11.2, а требования МСФО (IAS) 39 изменяются, предприятие должно учитывать изменение в учетной политике в соответствии с условиями переходного периода – если таковые имеются - содержащимися в пересмотренном МСФО (IAS) 39; и
 - (в) все прочие изменения в учетной политике учитываются предприятием **ретроспективно** (см. пункт 10.12).

Ретроспективное применение

- 10.12 В случаях, когда изменение в учетной политике применяется ретроспективно в соответствии с пунктом 10.11, предприятие должно применять новую учетную политику к сравнительной информации за предыдущие периоды на столько периодов назад, насколько это практически осуществимо и так, как если бы новая учетная политика применялась всегда. Когда практически **невозможно** определить влияние изменения в учетной политике, относящегося к определенному периоду, на сравнительную информацию за один или несколько представленных периодов, предприятие должно применить новую учетную политику в отношении балансовой стоимости активов и обязательств на начало самого раннего периода, для которого ретроспективный пересчет практически осуществим (этот период может быть текущим), и должно провести соответствующую корректировку сальдо на начало периода каждого затронутого компонента капитала за этот период.

Раскрытие изменения в учетной политике

- 10.13 В случаях, когда поправка к настоящему МСФО оказывает влияние на текущий период или любой из предыдущих периодов, или может оказать влияние на будущие периоды, предприятие должно раскрыть следующую информацию:
- (а) характер изменения в учетной политике.
 - (б) сумму корректировки каждой затронутой статьи в финансовой отчетности за текущий период и каждый из представленных предыдущих периодов в той степени, в какой это практически осуществимо.

- (в) сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим тем, которые были представлены, в той степени, в какой это практически осуществимо.
- (г) в случае если практически невозможно определить суммы, подлежащие раскрытию в соответствии с пунктами (б) или (в) выше, – объяснение причин, почему это невозможно.

Повторного раскрытия этой информации в финансовой отчетности последующих периодов не требуется.

10.14 В случаях, когда добровольное изменение в учетной политике оказывает влияние на текущий период или любой из предыдущих периодов, предприятие должно раскрыть следующую информацию:

- (а) характер изменения в учетной политике.
- (б) причины, по которым применение новой учетной политики предоставляет надежную и более уместную информацию.
- (в) сумму корректировки каждой затронутой статьи в финансовой отчетности в той степени, в какой это практически возможно, отдельно указывая сумму корректировки:
 - (i) за текущий период;
 - (ii) за каждый представленный предыдущий период; и
 - (iii) в совокупности за периоды, имевшие место до представленных периодов.
- (г) в случае если практически невозможно определить суммы, подлежащие раскрытию в соответствии с пунктами (в) или (г) выше, – объяснение причин, почему это невозможно.

Повторного раскрытия этой информации в финансовой отчетности последующих периодов не требуется.

Изменения в бухгалтерских оценках

10.15 Изменение в бухгалтерской оценке – это корректировка балансовой стоимости актива или обязательства, или суммы периодического потребления актива, которая возникает в результате оценки текущего состояния активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами. Изменения в бухгалтерских оценках возникают в результате получения новой информации или развития событий и, соответственно, не являются корректировками ошибок. В случаях, когда сложно отличить изменение в учетной политике от изменения в бухгалтерской оценке, изменение рассматривается как изменение в бухгалтерской оценке.

10.16 Предприятие должно признать влияние изменения в бухгалтерской оценке, отличного от изменения, к которому применяется пунктом 10.17, на **перспективной основе** посредством включения его в прибыль или убыток:

- (а) периода, в котором имело место изменение, если оно влияет только на данный период, или
- (б) периода, в котором имело место изменение, и будущих периодов, если оно влияет как на данный, так и на будущие периоды.

10.17 В той степени, в какой изменение в бухгалтерской оценке служит причиной изменений в активах и обязательствах или имеет отношение к статье капитала, предприятие должно признавать его путем корректировки балансовой стоимости соответствующего актива, обязательства или статьи капитала в периоде изменения.

Раскрытие информации об изменении в оценке

10.18 Предприятие должно раскрывать характер любого изменения в бухгалтерской оценке и влияние этого изменения на активы, обязательства, доходы и расходы за текущий период. Если для предприятия практически невозможно оценить влияние изменения в одном или нескольких будущих периодах, предприятие должно раскрыть данные оценки.

Исправление ошибок предыдущих периодов

10.19 Ошибки предыдущих периодов – это пропуски или искажения в финансовой отчетности предприятия за один или несколько периодов, возникающие вследствие неиспользования либо ненадлежащего использования надежной информации, которая:

- (а) имела в наличии, когда финансовая отчетность за те периоды была утверждена к выпуску, и
 - (б) как обоснованно можно ожидать, могла быть получена и принята во внимание в ходе подготовки и представления этой финансовой отчетности.
- 10.20 Такие ошибки содержат результаты математических просчетов, ошибок при применении учетной политики, невнимательности или неверного толкования фактов, и мошенничества.
- 10.21 В той степени, в которой это будет практически возможно, предприятие должно ретроспективно корректировать существенные ошибки предыдущих периодов в первом комплекте финансовой отчетности, утвержденной к выпуску, после их обнаружения посредством:
- (а) пересчета сравнительных сумм за представленный предыдущий период (-ы), в котором была допущена ошибка, или
 - (б) если ошибка была допущена до самого раннего из представленных периодов, то пересчета сальдо активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из представленных периодов.
- 10.22 Когда невозможно практически определить влияние ошибки, относящейся к определенному периоду, на сравнительную информацию за один или несколько представленных периодов, предприятие должно пересчитать сальдо активов, обязательств и капитала на начало самого раннего периода, для которого ретроспективный пересчет практически возможен (этот период может быть текущим).

Раскрытие ошибок предыдущих периодов

- 10.23 Предприятие должно раскрыть следующую информацию об ошибках предыдущих периодов:
- (а) характер ошибки предыдущего периода.
 - (б) для каждого представленного предыдущего периода, сумму корректировки каждой затронутой статьи в финансовой отчетности в той степени, в какой это практически возможно.
 - (в) сумму исправления на начало самого раннего из представленных предыдущих периодов в той степени, в какой это практически возможно.
 - (г) в случае если практически невозможно определить суммы, подлежащие раскрытию в соответствии с пунктами (б) или (в) выше, – объяснение причин, почему это невозможно.
- Повторного раскрытия этой информации в финансовой отчетности последующих периодов не требуется.

Раздел 11 Основные финансовые инструменты

Сфера применения Разделов 11 и 12

- 11.1 Раздел 11 «Основные финансовые инструменты» и Раздел 12 «Прочие финансовые инструменты» совместно используются для признания, выбытия, оценки и раскрытия **финансовых инструментов (финансовых активов и финансовых обязательств)**. Раздел 11 применяется к основным финансовым инструментам и относится ко всем предприятиям. Раздел 12 применяется к другим, более сложным финансовым инструментам и операциям. Если предприятие вступает в операции только с основными финансовыми инструментами, тогда Раздел 12 не применяется. Однако, даже те предприятия, которые применяют только основные финансовые инструменты, должны изучить Раздел 12, чтобы убедиться, что они не попадают под его действие.

Выбор учетной политики

- 11.2 Предприятие должно выбрать, на основании чего следует вести учет:
- (а) на основании всех положений, содержащихся в Разделах 11 и 12, или
 - (б) признания и раскрытия положений, прописанных в МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: Признание и Раскрытие» и раскрытия информации в соответствии с требованиями, прописанными в Разделах 11 и 12
- для учета всех своих финансовых инструментов. Выбор предприятием между (а) и (б) выше является выбором учетной политики. В пунктах 10.8-10.14 содержатся требования по выявлению необходимости в изменении учетной политики и о том, каким образом надлежит учитывать такое изменение и то, какую информацию следует раскрывать о таком изменении.

Введение в Раздел 11

- 11.3 Финансовый инструмент – это договор, в результате которого возникает финансовый актив у одного предприятия и финансовое обязательство или долевого инструмент – у другого.
- 11.4 Раздел 11 предусматривает модель амортизированной стоимости для всех основных финансовых инструментов, кроме инвестиций в неконвертируемые и привилегированные акции без права обратной продажи и обыкновенные акции без права обратной продажи, которые **свободно обращаются на рынке** или справедливая стоимость которых может быть надежно оценена иным способом.
- 11.5 Основными финансовыми инструментами, которые находятся в рамках Раздела 11, являются те инструменты, которые отвечают условиям пункта 11.8. Примеры финансовых инструментов, которые обычно отвечают этим условиям, включают:
- (а) денежные средства.
 - (б) вклады до востребования и срочные вклады, когда предприятие выступает в качестве вкладчика, например банковские счета.
 - (в) удерживаемые коммерческие векселя.
 - (г) дебиторскую и кредиторскую задолженность по займам, счетам и векселям.
 - (д) облигации и схожие долговые инструменты.
 - (е) инвестиции в неконвертируемые привилегированные акции и обыкновенные без права обратной продажи и привилегированные акции.
 - (ж) обязательства по получению займа, если обязательство не может быть погашено денежными средствами
- 11.6 Примеры финансовых инструментов, которые обычно отвечают условиям пункта 11.8, и которые находятся в рамках Раздела 12, включают:
- (а) ценные бумаги, обеспеченные активами – такие, как облигации, обеспеченные ипотечными обязательствами, договоры обратной покупки (РЕПО) и секьюритизированные пакеты долговых инструментов.

- (б) опционы, преимущественные права, варранты, фьючерсные контракты, форвардные контракты и процентные свопы, которые могут быть исполнены денежными средствами или путем обмена на другой финансовый инструмент.
- (в) финансовые инструменты, которые учитываются и обозначаются как инструменты хеджирования в соответствии с требованиями Раздела 12.
- (г) обязательства предоставить заём другому предприятию.
- (д) обязательства по получению займа, если такое обязательство может быть погашено денежными средствами.

Сфера применения Раздела 11

- 11.7 Раздел 11 применяется ко всем финансовым инструментам, отвечающим условиям пункта 11.8 за исключением следующих случаев:
- (а) инвестиций в дочерние предприятия, ассоциированные предприятия и совместную деятельность, которые учитываются в соответствии с разделом 9 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», с Разделом 14 «Инвестиции в ассоциированные предприятия» и Разделом 15 «Инвестиции в совместную деятельность».
 - (б) финансовым инструментам, которые соответствуют определениям собственного капитала предприятия (см. Раздел 22 «Обязательства и капитал» и Раздел 26 «Выплаты, основанные на акциях»).
 - (в) аренды, к которой применяются условия Раздела 20 «Аренда». Однако, прекращение отражения требований в балансе в пунктах 11.33-11.38 применяются для прекращения отражения в балансе дебиторской задолженности по аренде, признанной арендодателем и выплаты по аренде признанные арендатором. Также Раздел 12 применяется в отношении договоров аренды для арендаторов и арендодателей с учетом характеристик, указанных в пункте 12.3 (е).
 - (г) прав и обязательств работодателей по планам вознаграждений работникам, к которым применяется Раздел 28 «Вознаграждения работникам».

Основные финансовые инструменты

- 11.8 Предприятие должно учитывать следующие финансовые инструменты как основные финансовые инструменты в соответствии с разделом 11:
- (а) денежные средства.
 - (б) долговой инструмент (такой как дебиторская или кредиторская задолженность, вексель к оплате или к получению и дебиторская задолженность или обязательство по займу), который отвечает условиям пункта 11.9.
 - (в) обязательство взять заём:
 - (i) нетто-расчет по которому не может быть произведен денежными средствами, и
 - (ii) который, при его исполнении, как ожидается, будет соответствовать требованиям пункта 11.9.
 - (г) инвестицию в неконвертируемые привилегированные акции и обыкновенные акции без права обратной продажи или привилегированные акции.
- 11.9 Долговой инструмент, который отвечает всем условиям нижеследующих п. (а)-(г), должен учитываться в соответствии с Разделом 11:
- (а) Доходами держателя инструмента являются:
 - (i) фиксированная сумма дохода;
 - (ii) доход с фиксированной ставкой в течение срока действия инструмента;
 - (iii) доход с переменной ставкой, который в течение срока действия инструмента равен единой котируемой или наблюдаемой ставке вознаграждения (такой как ЛИБОР); или
 - (iv) некоторые комбинации таких фиксированных и переменных ставок (например ЛИБОР плюс 200 базисных пунктов), при условии, что переменная и фиксированная

ставки являются положительными (например, процентный своп с положительной фиксированной ставкой вознаграждения и отрицательной переменной ставкой вознаграждения не отвечает данному критерию). Для доходов с фиксированной и переменной ставкой вознаграждения, вознаграждение исчисляется путем умножения процентной ставки за рассматриваемый период на непогашенную основную сумму за тот же период.

- (б) Не имеется каких-либо положений в соответствующих договорах, условия которых могут привести к тому, что держатель потеряет основную сумму и проценты, начисленные за текущий или предыдущий периоды. Тот факт, что долговой инструмент является субординированным по отношению к прочим долговым инструментам, не является примером такого договорного положения.
- (в) Договорные положения, которые позволяют эмитенту (должнику) погасить долговой инструмент досрочно, или позволяют держателю (кредитору) предъявить инструмент к погашению до наступления срока погашения, не зависят от наступления каких-либо событий в будущем.
- (г) Нет условных положений в части доходности или погашения, за исключением договорных положений о переменной ставке доходности, что упомянуто в пункте (а) и положений о досрочном погашении, что упомянуто в пункте (в).

11.10 Примерами финансовых инструментов, которые обычно соответствуют требованиям, изложенным в пункте 11.9. являются:

- (а) торговая дебиторская и кредиторская задолженность, векселя к получению и оплате и займы от банков и иных третьих лиц.
- (б) кредиторская задолженность в иностранной валюте. Тем не менее, следует отметить, что изменения в статье кредиторской задолженности, номинированной в иностранной валюте, вызванные колебаниями валютного курса, включаются в состав прибыли или убытка как предписано пунктом 30.10.
- (в) займы, полученные от дочерних или ассоциированных предприятий и займы таким предприятиям выданные и подлежащие погашению по требованию.
- (г) долговые инструменты, которые подлежат немедленному погашению в случае неисполнения эмитентом обязательств по выплате процентов или основной суммы – поскольку такое положение не противоречит условиям, изложенным в пункте 11.9.

11.11 Примеры финансовых инструментов, которые не отвечают условиям пункта 11.9 (и, следовательно, условиям Раздела 12) включают:

- (а) инвестиции в прочие долевые инструменты предприятия, за исключением неконвертируемых привилегированных акций и обыкновенных и привилегированных акций без права обратной продажи (см. пункт 11.8 (г)).
- (б) процентный своп, по которому имеется положительное или отрицательное движение денежных средств или форвардное соглашение на приобретение какого-либо товара, или финансового инструмента, и которое может быть исполнено уплатой денежных средств, и которое при исполнении, может дать положительное или отрицательное движение денежных средств - поскольку такие свопы и форвардные соглашения не соответствуют требованиям, изложенным в пункте 11.9(а).
- (в) опционы и форвардные договоры, поскольку доходность, получаемая держателем, не является фиксированной и, соответственно, не выполняется требование, содержащееся в пункте 11.9(а).
- (г) инвестиции в конвертируемые долговые инструменты – поскольку доходность, получаемая держателем, может меняться с колебаниями цены долевых инструментов эмитента, а не только с колебаниями рыночных процентных ставок.
- (д) дебиторская задолженность по займу к третьей стороне, которая дает право или обязательство по предоплате, если изменяются применимые налоги или требования бухгалтерского учета, потому что такой заем не отвечает требованиям пункта 11.9 (в).

Первоначальное признание финансовых активов и обязательств

11.12 Предприятие должно признавать финансовый актив или финансовое обязательство только тогда, когда на предприятие распространяются договорные положения инструмента.

Первоначальная оценка

- 11.13 Если финансовый актив или финансовое обязательство признается впервые, предприятие должно произвести его оценку по цене сделки (включая затраты по сделке кроме первоначальной оценки финансовых активов и обязательств, которые оцениваются по справедливой стоимости через прибыль или убыток) если только условия не определяют по сути операцию финансирования. Операция финансирования может иметь место в связи с продажей товаров или услуг, например, если выплата откладывается на сроки, превышающие нормальные или финансируется по процентной ставке, которая не является рыночной. Если условие определяет операцию финансирования, предприятие должно оценить финансовый актив или финансовое обязательство по приведенной стоимости будущих выплат, дисконтированных по рыночной процентной ставке аналогичного долгового инструмента.

Примеры – финансовые активы

Примеры – Финансовые обязательства

- 2 Для товаров, приобретенных у поставщика по краткосрочному кредиту, кредиторская задолженность признается по недисконтированной сумме, уплачиваемой поставщику, которая обычно является фактурной ценой.

Последующая оценка

- 11.14 В конце каждого **отчетного периода** предприятие должно оценивать финансовые инструменты следующими способами, без каких-либо вычетов на затраты по сделке, которые предприятие может понести при продаже или при организации выбытия таких инструментов:

- (а) Долговые инструменты, которые отвечают требованиям пункта 11.8 (б) должны оцениваться по **амортизированной стоимости** с использованием **метода эффективной ставки процента**. В пунктах 11.15-11.20 приводится руководство для определения амортизированной стоимости, используя метод эффективной ставки процента. Долговые инструменты, которые классифицируются как краткосрочные активы или краткосрочные обязательства должны оцениваться по недисконтированной величине денежных средств или прочего возмещения, подлежащих выплате или получению (т.е. чистое обесценение см. пункты 11.21-11.26), кроме договора фактически представляющего собой операцию по финансированию (см. пункт 11.13). Если договор представляет собой операцию по финансированию, предприятие должно оценивать долговой инструмент по настоящей приведенной стоимости всех будущих

платежей, дисконтированных по рыночной процентной ставке по аналогичным долговым инструментам.

- (б) Обязательства по получению займа, которые отвечают требованиям пункта 11.8 (в) должны оцениваться по себестоимости (которые иногда равны нулю) за вычетом обесценения.
- (в) Инвестиции в неконвертируемые привилегированные акции, обыкновенные акции без права обратной продажи и привилегированные акции без права обратной продажи, которые отвечают требованиям пункта 11.8 (г) должны оцениваться следующим образом (в пунктах 11.27-11.33 приводится руководство для оценки справедливой стоимости):
 - (i) если акции обращаются на открытом рынке или их справедливая стоимость может быть надежно оценена, то инвестиция должна быть оценена по справедливой стоимости с отражением изменений в справедливой стоимости в составе прибыли или убытка.
 - (ii) все прочие подобные инвестиции должны оцениваться по себестоимости за вычетом обесценения.

Обесценение или безнадежная задолженность по финансовым инструментам должны оцениваться в соответствии с п. (а), (б) и (в)(ii), указанных выше. В пунктах 11.21-11.26 приводится соответствующее руководство.

Амортизированная стоимость и метод эффективной ставки процента

- 11.15 Амортизированной стоимостью финансового актива или обязательства на каждую отчетную дату является чистая сумма следующих величин:
- (а) величина, по которой финансовый актив или финансовое обязательство оценивается при первоначальном признании,
 - (б) за вычетом выплат в погашение основной суммы долга,
 - (в) уменьшенная или увеличенная на сумму накопленной с использованием метода эффективной ставки процента амортизации разницы между первоначальной стоимостью и суммой погашения,
 - (г) за вычетом суммы уменьшения (прямого или путем использования счета оценочного резерва) на обесценение или безнадежную задолженность.

Финансовые активы и финансовые обязательства, которые не имеют номинальной ставки процента и классифицируются как краткосрочные активы или краткосрочные обязательства первоначально оцениваются по недисконтируемой сумме в соответствии с пунктом 11.14 (а). Следовательно, п. (в), указанный выше, не применяется к ним.

- 11.16 Метод эффективной ставки процента – метод расчета амортизированной стоимости финансового актива или финансового обязательства (или группы финансовых активов или финансовых обязательств) и распределения процентного дохода или процентного расхода на соответствующий период. Эффективная процентная ставка – ставка, применяемая при точном дисконтировании расчетных будущих денежных платежей или поступлений на протяжении ожидаемого времени существования финансового инструмента или, где это уместно, более короткого периода, до балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства. Эффективная процентная ставка определяется на основе балансовой стоимости финансового актива или обязательства при первоначальном признании. Метод эффективной ставки процента включает:
- (а) амортизированную стоимость финансового актива (обязательства), которая является приведенной стоимостью будущих поступлений (выплат) денежных средств, дисконтированных по эффективной процентной ставке, и
 - (б) процентные расходы (процентные доходы) равные произведению балансовой стоимости финансового обязательства (актива) на начало периода и эффективной процентной ставки за период.

- 11.17 При расчете эффективной ставки процента предприятие должно рассчитать потоки денежных средств с учетом всех договорных условий финансового инструмента (например, права на досрочное погашение, опциона на покупку и аналогичных опционов) и знать о понесенных кредитных потерях, но не должно принимать во внимание будущие кредитные потери.

- 11.18 При расчете эффективной ставки процента предприятие должно амортизировать все связанные комиссии, уплаченные или полученные финансовые расходы (такие как «прочие суммы»), затраты по

сделке и другие премии или скидки на протяжении ожидаемого периода существования инструмента, за исключением следующего. Предприятие должно использовать короткий период если это период к которому относятся вознаграждения, выплаченные или полученные финансовые расходы, затраты по сделке, премии или скидки. Такая ситуация возникает, если переменная, к которой относятся вознаграждения и финансовые расходы, выплаченные или полученные, затраты по сделке, премии или скидки, переоценивается по рыночным ставкам до ожидаемого окончания срока действия инструмента.

- 11.19 По финансовым активам и финансовым обязательствам с переменной процентной ставкой периодическая переоценка денежных потоков с целью отражения изменений рыночных процентных ставок приводит к изменению эффективной ставки процента. Если финансовый актив или финансовое обязательство с переменной процентной ставкой первоначально признается в размере, равном основной сумме, подлежащей получению или выплате при наступлении срока, то переоценка будущих процентных выплат обычно не оказывает значительного влияния на балансовую стоимость актива или обязательства.
- 11.20 Если предприятие пересматривает расчетные суммы выплат или поступлений, то оно должно скорректировать балансовую стоимость финансового актива или финансового обязательства (или группы финансовых инструментов) с тем, чтобы отразить фактические и пересмотренные расчетные денежные потоки. Предприятие должно пересчитать балансовую стоимость путем расчета приведенной стоимости предполагаемых будущих потоков денежных средств по первоначальной эффективной ставке процента финансового инструмента. Предприятие должно признать корректировку в составе прибыли или убытка как доход или расход в дату проведения пересмотра.

Пример определения амортизированной стоимости с займом на пятилетний срок методом эффективной ставки процента

$$40/(1,069583)^1 + 40/(1,069583)^2 + 40/(1,069583)^3 + 40/(1,069583)^4 + 1\ 140/(1,069583)^5 = 950$$

Обесценение стоимости финансовых инструментов, оцениваемых по себестоимости или амортизированной стоимости

Признание

- 11.21 В конце каждого **отчетного периода**, предприятие должно проводить анализ есть ли в наличии объективные доказательства обесценения любого финансового актива, стоимость которых оценивается по себестоимости или амортизированной стоимости. В случае наличия объективных доказательств обесценения, предприятие должно сразу же признать **убыток от обесценения** в составе прибыли или убытка.
- 11.22 Объективные подтверждения обесценения финансового актива или группы активов включают наблюдаемые данные, ставшие известными держателю актива, о следующих событиях, приводящих к убытку:
- (а) значительные финансовые трудности эмитента или должника.
 - (б) нарушение договора, например, просрочка или невыполнение обязательств по выплате процентов или основной суммы долга.
 - (в) предоставление кредитором - по экономическим или юридическим причинам, связанным с финансовыми трудностями заемщика – разрешения должнику на отступление от положений договора; разрешения, которого, кредитор бы при иных обстоятельствах не давал.
 - (г) банкротство или финансовая реорганизация заемщика каким-либо иным образом стало вероятным.
 - (д) наличие наблюдаемых данных, свидетельствующих о снижении суммы ожидаемых будущих денежных средств по группе финансовых активов после первоначального признания таких активов, хотя такое снижение еще не может быть определено для отдельных финансовых активов в группе, как, например, в случае с неблагоприятной экономической обстановкой в государстве или регионе или неблагоприятными отраслевыми изменениями.
- 11.23 Свидетельством обесценения могут быть и другие факторы – существенные изменения с отрицательными последствиями в технической, рыночной, экономической или нормативно-правовой среде эмитента.
- 11.24 Предприятие должно отдельно оценивать следующие финансовые активы на обесценение:
- (а) все долевыми инструментами вне зависимости от их значительности, и
 - (б) прочие финансовые активы, которые оцениваются отдельно.
- Предприятие должно оценивать прочие финансовые активы на обесценение либо отдельно, либо по группам на основе схожих характеристик кредитного риска.

Оценка

- 11.25 Предприятие должно оценивать убыток от обесценения инструментов, оцениваемых по себестоимости или амортизированной стоимости следующим образом:
- (а) для тех финансовых инструментов, что учитываются по амортизированной стоимости в соответствии с пунктом 11.14(а), убыток от обесценения равен разнице между балансовой стоимостью актива и приведенной стоимостью прогнозируемых денежных потоков, дисконтированных по первоначальной эффективной ставке процента по активу. Если подобный финансовый инструмент имеет переменную процентную ставку, установленную в соответствии с договором.
 - (б) для инструментов, которые учитываются по себестоимости за вычетом обесценения, в соответствии с пунктом 11.14(б) и (в) (ii), убыток от обесценения равен разнице между балансовой стоимостью актива и наилучшей оценкой (которая обязательно будет иметь приближенное значение) той суммы (которая может быть равной нулю), которую предприятие получит за актив, если он будет продан в конце отчетного периода.

Восстановление

- 11.26 Если в последующем периоде величина убытка от обесценения сокращается, и это сокращение можно объективно связать с событием, произошедшим после того, как было признано обесценение (например, с повышением рейтинга кредитоспособности дебитора), ранее признанный убыток от обесценения следует восстановить, либо напрямую, либо путем корректировки счета оценочного резерва. Восстановление убытка от обесценения не должно приводить к тому, чтобы балансовая стоимость финансового актива (за вычетом сумм оценочных резервов) превысила балансовую стоимость, как если бы обесценение не было ранее признано. Предприятие должно сразу же признать сумму восстановления в составе прибыли или убытка.

Справедливая стоимость

- 11.27 Пункт 11.14(в)(i) требует, чтобы инвестиции в обычные акции и привилегированные акции оценивались по справедливой стоимости, при условии, что справедливая стоимость этих акций может быть надежно оценена. Предприятие должно использовать следующую иерархическую лестницу для оценки справедливой стоимости акций:
- (а) Наилучшим подтверждением справедливой стоимости является котированная цена для одного и того же актива на активном рынке. Обычно это текущая цена спроса.
 - (б) В случае отсутствия информации о котированных ценах, основой для определения справедливой стоимости служит цена последней операции для одного и того же актива при условии, что с момента ее проведения не произошло существенных изменений экономических условий или не прошло значительного промежутка времени. Если предприятие может продемонстрировать, что цена последней операции не является хорошей оценкой справедливой стоимости (например, потому что эта оценка отражает ту сумму, которую бы предприятие получило или выплатило в случае вынужденной операции, принудительной ликвидации или продаже по крайне низким ценам), то эта цена корректируется.
 - (в) Если рынок для данного инструмента не активен и последние операции по этому активу сами по себе не являются хорошей оценкой справедливой стоимости, предприятие оценивает справедливую стоимость, используя метод оценки. Цель применения метода оценки состоит в том, чтобы определить, какой была бы цена операции на дату измерения при совершении мотивированного нормальными деловыми соображениями обмена между независимыми сторонами.

Другие разделы настоящего МСФО приводят ссылки на руководство по справедливой стоимости в пунктах 11.27-11.32, включая Раздел 12, Раздел 14, Раздел 15 и Раздел 16 «*Инвестиционное имущество*». При применении этого руководства в отношении активов, указанных в этих разделах, ссылка на простые и привилегированные акции в данном пункте должна рассматриваться с учетом тех видов активов, которые указываются в этих разделах.

Методы оценки

- 11.28 Методы оценки включают использование информации о недавних рыночных операциях для одного и того же актива между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить такие операции сторонами, при наличии таковой, сопоставление с текущей справедливой стоимостью другого актива, существенные характеристики которого аналогичны оцениваемому активу, анализ дисконтированных денежных потоков и моделей оценки опциона. Если существует метод оценки, широко используемый участниками рынка для определения цены актива, и было продемонстрировано, что этот метод предоставляет надежные расчеты цен, полученных в фактических рыночных операциях, то предприятие использует этот метод.
- 11.29 Цель применения метода оценки состоит в том, чтобы определить, какой была бы цена операции на дату измерения при совершении мотивированного нормальными деловыми соображениями обмена между независимыми сторонами. Справедливая стоимость рассчитывается на основе результатов применения метода оценки, в котором максимально используются рыночные исходные данные и как можно меньше полагаются на обусловленные данные предприятия. Предполагается, что метод оценки обеспечивает надежную оценку справедливой стоимости, если
- (а) он в достаточной степени отражает ожидаемую оценку актива рынком, и
 - (б) исходные данные для метода оценки обоснованно представляют рыночные ожидания и измерения коэффициентов риск-доходность, присущих этому активу.

Отсутствие активного рынка Долевые инструменты

- 11.30 Справедливая стоимость инвестиций в те активы, которые не имеют котировочной рыночной цены на активном рынке, оцениваются с достаточной степенью надежности, если
- (а) изменчивость пределов, в которых производятся расчетные оценки обоснованной справедливой стоимости, не является значительной для этого актива, или
 - (б) можно обоснованно оценить вероятность разных расчетных оценок в рамках этих пределов и использовать ее в оценке справедливой стоимости.
- 11.31 Существует много ситуаций, в которых диапазон, в котором находятся обоснованные расчетные оценки справедливой стоимости активов, не имеющие рыночных котировок, вероятно, не является значительной. Как правило, у предприятия имеется возможность рассчитать справедливую стоимость актива, приобретенного у внешней стороны. Однако, если диапазон, в котором находятся обоснованные расчетные оценки справедливой стоимости, значителен и вероятности разных расчетных оценок нельзя обоснованно оценить, предприятие не оценивает актив по справедливой стоимости.
- 11.32 В случае исчезновения источника данных для надежной оценки справедливой стоимости актива по справедливой стоимости (например, долевого инструмента, стоимость которого оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток), балансовая стоимость такого надежно оцененного актива на конечную дату признается его новой себестоимостью. В таком случае предприятие оценивает стоимость такого актива по данной себестоимости за вычетом убытков от обесценения до тех пор, пока не появляется источник данных для надежной оценки справедливой стоимости.

Прекращение признания финансового актива

- 11.33 Прекращение признания финансового актива предприятием производится только тогда, когда
- (а) обусловленные договором права на потоки денежных средств от данного финансового актива истекают или исполняются в полном объеме, или
 - (б) предприятие передает другой стороне все существенные риски и выгоды, связанные с владением финансового актива, или
 - (в) предприятие, несмотря на то, что оно сохраняет некоторые существенные риски и выгоды, связанные с правом собственности, передает контроль над данным активом другой стороне и эта сторона обладает практической возможностью продать данный актив целиком любой третьей стороне, и третья сторона может воспользоваться этой возможностью в одностороннем порядке, без необходимости налагать дополнительные ограничения на такую передачу. В таком случае предприятие должно:
 - (i) прекратить признание актива, и
 - (ii) отдельно признать все права и обязательства, созданные или сохраненные в ходе передачи.

Балансовая стоимость переданного актива должна быть распределена между сохранившимися и переданными правами и обязанностями на основе их относительной справедливой стоимости на момент передачи. Вновь созданные права и обязанности должны оцениваться по их справедливой стоимости на эту дату. Разница в стоимости между полученным возмещением и признанными стоимостями и стоимостями, чье признание было прекращено в соответствии с настоящим пунктом, включается в состав прибыли или убытка в период передачи.

- 11.34 Если передача не приводит к прекращению признания, потому что предприятие сохранило существенные риски и выгоды, связанные с владением переданного актива, то предприятие должно продолжать признавать переданный актив в полном объеме и должно признать финансовое обязательство в отношении полученного возмещения. Данный актив и обязательство не должны взаимозачитываться. В последующие периоды предприятие должно признавать все доходы от переданного актива и все расходы, понесенные по финансовому обязательству.
- 11.35 Если передающая сторона предоставляет неденежное обеспечение (такое, как долговой или долевой инструмент) принимающей стороне, то учет этого обеспечения передающей и получающей сторонами зависит от того, имеет ли получающая сторона право продать или перезаложить это обеспечение, и от того, выполнила передающая сторона свои обязательства или нет. Передающая и принимающая стороны должны учитывать такое обеспечение следующим образом:
- (а) Если принимающая сторона имеет право, согласно договору или общепринятой практике, продать или перезаложить это обеспечение, то передающая сторона должна переклассифицировать такой актив в своем отчет о финансовом положении (например, в

качестве заемного актива, переданных в залог долевых инструментов или дебиторской задолженности по обратной покупке) отдельно от других активов.

- (б) Если принимающая сторона продает обеспечение, переданное ей в залог, то она должна признавать поступления от продажи и обязательство, оцениваемое по справедливой стоимости, вернуть это обеспечение.
- (в) Если передающая сторона не выполняет условия договора и не имеет права получить обратно такое обеспечение, то она должна прекратить признание этого обеспечения, а принимающая сторона должна признать это обеспечение в качестве своего актива, первоначально оцененного по справедливой стоимости, или, если она уже продала это обеспечение, то прекратить признание своего обязательства по возврату этого обеспечения.
- (г) За исключением случаев, предусмотренных в пункте (в), передающая сторона должна продолжать учитывать это обеспечение как свой актив, а принимающая сторона не должна учитывать это обеспечение как актив.

Примеры—Передача, удовлетворяющая требованиям для прекращения признания

Пример- Передача, не удовлетворяющая требованиям для прекращения признания

Факты, такие же, как изложенные в примере выше, за исключением того, что предприятие согласилось выкупить у банка любую задолженность, по которой дебитор находится в просрочке более 120 дней. В этом случае, предприятие удерживало риски по несвоевременному погашению или непогашению задолженности должниками, а именно основной риск в отношении дебиторской задолженности. Следовательно, предприятие не рассматривает эти задолженности как проданные банку и не списывает их с баланса. Вместо этого, предприятие рассматривает доходы от банка как займы, обеспеченные этой дебиторской задолженностью. Предприятие продолжает признавать дебиторскую задолженность как актив, пока она находится в стадии взимания или списания как безнадежная.

Прекращение признания финансового обязательства

- 11.36 Предприятию следует исключить финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) из баланса только тогда, когда оно погашено, то есть когда указанное в договоре обязательство исполнено или аннулировано, или срок его действия истек.
- 11.37 Обмен между существующими заемщиком и кредитором финансовыми инструментами с существенно различающимися условиями должен учитываться предприятиями как погашение первоначального финансового обязательства и признание нового финансового обязательства. Аналогичным образом, значительное изменение условий существующего финансового обязательства или его части (независимо от того, связано это изменение с финансовыми трудностями должника или нет) предприятие должно учитывать как погашение первоначального финансового обязательства и признание нового финансового обязательства.
- 11.38 Разница между балансовой стоимостью погашенного или переданного другой стороне финансового обязательства (или части финансового обязательства) и выплаченным возмещением, включая любые переданные неденежные активы или принятые обязательства, должна быть признана предприятием в составе прибыли или убытка.

Раскрытие информации

- 11.39 Представленные ниже раскрытия ссылаются на раскрытие информации о финансовых обязательствах, учитываемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Предприятия, которые имеют только основные финансовые инструменты (и соответственно не применяют положения Раздела 12), не будут иметь каких-либо финансовых обязательств, учитываемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, и, следовательно, им не нужно будет делать таких раскрытий.

Раскрытие учетной политики для финансовых инструментов

- 11.40 В соответствии с пунктом 8.5 в своде значительных элементов учетной политики предприятие должно раскрывать основу (или основы), используемую для учета финансовых инструментов, а также другие элементы учетной политики, используемые в связи с финансовыми инструментами и уместные для понимания финансовой отчетности.

Отчет о финансовом положении – категории финансовых активов и финансовых обязательств

- 11.41 Либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях предприятие должно раскрыть данные о балансовой стоимости каждой из нижеперечисленных категорий финансовых активов и финансовых обязательств по состоянию на отчетную дату:
- (а) финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток (пункт 11.14 (в)(i)) и пункты 12.8 и 12.9).
 - (б) являющиеся долговыми инструментами финансовые активы, которые оцениваются по амортизированной стоимости (пункт 11.14(а)).
 - (в) являющиеся долевыми инструментами финансовые активы, которые оцениваются по себестоимости за вычетом обесценения (пункт 11.14 (в)(ii) и пункты 12.8 и 12.9).
 - (г) финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток (пункты 12.8 и 12.9).
 - (д) финансовые обязательства, оцениваемые по амортизированной стоимости (пункт 11.14(а)); и
 - (е) обязательства по займам, оцениваемые по себестоимости за вычетом обесценения (пункт 11.14(б)).
- 11.42 Предприятие должно раскрыть информацию, которая позволит пользователям его финансовой отчетности оценить, насколько существенным является влияние финансовых инструментов на финансовое положение и финансовые результаты его деятельности. Например, в случае долгосрочного долга такая информация, как правило, включает условия долгового инструмента (такие как ставка вознаграждения, срок погашения, график погашения, и ограничения, накладываемые долговым инструментом на предприятие).
- 11.43 Для всех финансовых активов и финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости, предприятие должно раскрыть данные о базе определения справедливой стоимости, т.е. котируемые цены на активном рынке или методы оценки. Если предприятие использует методы оценки, предприятие должно раскрыть информацию об основных допущениях, используемых для определения справедливой стоимости каждого класса финансовых активов или финансовых обязательств. Например, если это применимо, предприятие должно раскрыть информацию о допущениях, сделанных в отношении уровня предоплаты, уровня расчетных кредитных потерь, процентных ставок или ставок дисконтирования.
- 11.44 В случае исчезновения источника данных для надежной оценки справедливой стоимости долевого инструмента, стоимость которого оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток, предприятие должно раскрыть этот факт.

Прекращение отражения в балансе

- 11.45 В случае если предприятие передало финансовые активы другой стороне в рамках операции, которая не удовлетворяет критериям прекращения признания (см. пункты 11.33-11.35), то для каждого класса таких активов предприятие раскрывает следующую информацию:
- (а) характер активов.
 - (б) характер рисков и выгод, связанных с правом собственности, которые остались у предприятия.

- (в) балансовая стоимость активов и всех связанных с ними обязательств, которые предприятие продолжает признавать.

Обеспечение

- 11.46 В случае, если предприятие передало финансовые активы в качестве обеспечения обязательств или условных обязательств, предприятие должно раскрыть следующую информацию:
- (а) балансовую стоимость финансовых активов, переданных в качестве обеспечения.
 - (б) условия и сроки такого залога.

Невыполнения обязательств и невыплаты кредиторских задолженностей по займам

- 11.47 Предприятие должно раскрыть следующую информацию о задолженности по займам, признанной на отчетную дату, по которым отмечается нарушение условий или невыполнение обязательств в части погашения основного долга, процентов, фонда погашения или условий погашения, которое не было исправлено на отчетную дату:
- (а) сведения о нарушениях или невыполнениях обязательств.
 - (б) балансовая стоимость просроченной кредиторской задолженности на отчетную дату.
 - (в) сведения о том, было ли устранено нарушение и невыполнение обязательств, или были ли пересмотрены условия погашения займов до того, как финансовая отчетность была утверждена к выпуску.

Статьи доходов, расходов, прибыли или убытков

- 11.48 Предприятие должно раскрыть данные о нижеследующих составляющих доходов, расходов, прибыли или убытков:
- (а) доходы, расходы, прибыли или убытки, включая изменения в справедливой стоимости, признанные по:
 - (i) финансовым активам, оцениваемым по справедливой стоимости через прибыль или убыток.
 - (ii) финансовым обязательствам, оцениваемым по справедливой стоимости через прибыль или убыток.
 - (iii) финансовым активам, оцениваемым по амортизированной стоимости.
 - (iv) финансовым обязательствам, оцениваемым по амортизированной стоимости.
 - (б) общие процентные доходы и общие процентные расходы (рассчитываемые по методу эффективной ставки процента) по финансовым активам или финансовым обязательствам, которые не оцениваются по справедливой стоимости через прибыль или убыток.
 - (в) сумму убытка от обесценения для каждого класса финансовых активов.

Раздел 12 Прочие финансовые инструменты

Сфера применения Разделов 11 и 12

- 12.1 Раздел 11 «Основные финансовые инструменты» и Раздел 12 «Прочие финансовые инструменты» совместно используются для признания, выбытия, оценки и раскрытия **финансовых инструментов (финансовых активов и финансовых обязательств)**. Раздел 11 применяется к основным финансовым инструментам и относится ко всем предприятиям. Раздел 12 применяется к другим, более сложным финансовым инструментам и операциям. Если предприятие вступает в операции только с основными финансовыми инструментами, тогда Раздел 12 не применяется. Однако, даже те предприятия, которые применяют только основные финансовые инструменты, должны изучить Раздел 12, чтобы убедиться, что они не попадают под его действие.

Выбор учетной политики

- 12.2 Предприятие должно выбрать, на основании чего следует вести учет:
- (а) на основании положений Разделов 11 и 12, либо
 - (б) признание и оценка на основании МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: Признание и оценка» и раскрытие информации в соответствии с Разделами 11 и 12

для учета всех своих финансовых инструментов. Выбор предприятием между (а) или (б) выше является выбором учетной политики. В пунктах 10.8-10.14 содержатся требования по выявлению необходимости в изменении учетной политике, каким образом надлежит учитывать такое изменение и то, какую информацию следует раскрывать о таком изменении.

Сфера применения Раздела 12

- 12.3 Раздел 12 применяется ко всем финансовым инструментам, за исключением следующих случаев:
- (а) тех, которые указаны в Разделе 11.
 - (б) долей в дочерних предприятиях (см. Раздел 9 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»), долей в ассоциированных предприятиях (см. Раздел 14 «Инвестиции в ассоциированные предприятия») и долей в совместной деятельности (см. Раздел 15 «Инвестиции в совместную деятельность»).
 - (в) прав и обязательств работодателей по планам вознаграждений работникам (см. Раздел 28 «Вознаграждения работникам»).
 - (г) правам, возникающим по договорам страхования, за исключением случаев, в которых договор страхования может привести к возникновению убытков у любой из сторон как следствие договорных обязательств, не относящихся к следующему:
 - (i) изменениям в застрахованном риске;
 - (ii) изменениям в курсах иностранных валют; или
 - (iii) невыполнению обязательств одной из встречных сторон.
 - (д) финансовым инструментам, которые соответствуют определениям собственного капитала предприятия (см. Раздел 22 «Обязательства и Капитал» и Раздел 26 «Выплаты, основанные на акциях»).
 - (е) аренде (см. Раздел 20 «Аренда»), за исключением аренды, которая может привести к возникновению убытков у арендодателя либо арендатора в результате выполнения договорных условий, не относящихся к:
 - (i) изменениям цены актива, являющегося предметом аренды;
 - (ii) изменениям в курсах иностранных валют; или
 - (iii) невыполнении обязательств одной из встречных сторон.

(ж) договоров для потенциально возможной компенсации при объединении бизнеса (см. Раздел 19 «Объединение бизнеса и гудвил»). Данное исключение применяется только к покупателю.

- 12.4 Большинство договоров купли-продажи нефинансовых активов – например, купля-продажа запасов, основных средств исключаются из области применения настоящего раздела, так как такие активы не являются финансовыми инструментами. Тем не менее, данный раздел применяется ко всем договорам, которые подвергают риску покупателей или продавцов и не являются типовыми договорами на покупку или продажу материальных активов. Например, данный раздел применяется ко всем договорам, которые, вследствие своих положений (отличных от изменения цен на нефинансовый актив, изменения в курсах иностранных валют или неисполнения обязательств одной из встреченных сторон) могут привести к убыткам покупателя или продавца.
- 12.5 Помимо договоров, указанных в пункте 12.4, данный раздел применяется в отношении договоров на покупку или продажу нефинансовых активов в случае, если нетто-расчет по таким договорам может быть произведен с помощью денежных средств или другого финансового инструмента, или путем обмена финансовыми инструментами, как если бы эти договоры были финансовыми инструментами, за исключением: договоры, заключенные и удерживаемые с целью получения или поставки нефинансовой статьи в соответствии с ожидаемыми потребностями предприятия в закупках, продажах или потреблении, не являются финансовыми инструментами для целей настоящего раздела.

Первоначальное признание активов и обязательств

- 12.6 Предприятие должно признавать финансовый актив или финансовое обязательство только тогда, когда на предприятие распространяются договорные положения инструмента.

Первоначальная оценка

- 12.7 При первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства, предприятие должно оценивать такой актив или обязательство по его справедливой стоимости, которой обычно является цена операции.

Последующая оценка

- 12.8 В конце каждого **отчетного периода** предприятие должно оценивать все финансовые инструменты в соответствии с требованиями Раздела 12 по справедливой стоимости и признавать изменения в справедливой стоимости в составе прибыли или убытка, за исключением: долевых инструментов, которые не обращаются на открытом рынке и справедливая стоимость которых не может быть надежно оценена каким-либо иным образом, и договоров, которые связаны с этими инструментами и а также связанные с такими инструментами договоры, которые, в случае исполнения, предусматривают передачу таких инструментов, которые должны оцениваться по себестоимости за вычетом обесценения.
- 12.9 Если надежная оценка справедливой стоимости больше не доступна для долевого инструмента, который не обращается на рынке, но стоимость которого оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток, его справедливая стоимость на последнюю дату, когда этот инструмент был надежно оценен, учитывается как стоимость этого инструмента. Предприятие должно оценивать стоимость такого инструмента по этой стоимости за вычетом обесценения до тех пор, когда надежная оценка справедливой стоимости не станет доступна.

Справедливая стоимость

- 12.10 Предприятие должно применять руководство по справедливой стоимости в пунктах 11.27–11.32, для (к) оценки справедливой стоимости в соответствии с настоящим разделом, а также для оценки справедливой стоимости в соответствии Разделом 11.
- 12.11 Справедливая стоимость финансового обязательства, подлежащего погашению по требованию, не является меньшей, чем сумма, подлежащая выплате по требованию, дисконтированная с первой даты, на которую может быть потребована выплата этой суммы.
- 12.12 В состав стоимости финансовых активов и обязательств, которые в последствии будут оцениваться по справедливой стоимости через прибыль или убыток, предприятие не должно включать затраты по сделке. В случае если имеется отсрочка по оплате за актив (бесплатная или платная, но в размере,

отличном от рыночной ставки процента) предприятие должно первоначально оценивать актив по приведенной стоимости всех будущих платежей, дисконтированных по рыночной процентной ставке.

Обесценение стоимости финансовых инструментов, оцениваемых по себестоимости или амортизированной стоимости

- 12.13 Предприятие должно применять руководство по обесценению стоимости финансовых инструментов, оцениваемых по себестоимости в пунктах 11.21-11.26 к финансовым инструментам, оцениваемых по себестоимости за вычетом обесценения в соответствии с настоящим разделом.

Прекращение признания финансового актива или финансового обязательства

- 12.14 Предприятие должно применять требования по прекращению признания в пунктах 11.33-11.38 к финансовым активам и финансовым обязательствам, к которым данный раздел относится.

Учет хеджирования

- 12.15 При условии соблюдения указанных критериев, предприятие может определить отношения хеджирования между **инструментом хеджирования** и **хеджируемой статьёй** с тем, чтобы отвечать требованиям учета хеджирования. Прибыль или убыток по инструменту хеджирования и по хеджируемой статье могут включаться в состав прибыли или убытка одновременно.

- 12.16 Чтобы отвечать требованиям учета хеджирования, предприятие должно соответствовать всем нижеперечисленным требованиям:

- (а) предприятие указывает на наличие отношений хеджирования и документирует такие отношения таким образом, чтобы четко определялся вид хеджируемого риска, объект хеджирования и инструмент хеджирования и чтобы риск в объекте хеджирования был риском, хеджируемым инструментом хеджирования.
- (б) хеджируемый риск должен быть одним из рисков, упомянутых в пункте 12.17.
- (в) инструмент хеджирования должен соответствовать требованиям, изложенным в пункте 12.18.
- (г) предприятие ожидает, что инструмент хеджирования будет иметь высокую эффективность в страховании обозначенного хеджируемого риска. **Эффективность хеджирования** – это степень, в которой изменения справедливой стоимости или потоков денежных средств хеджируемой статьи, относящиеся к хеджируемому риску, компенсируются изменениями справедливой стоимости или потоками денежных средств инструмента хеджирования.

- 12.17 Настоящий МСФО допускает учет хеджирования только для следующих рисков:

- (а) процентный риск по долговому инструменту, оцениваемому по амортизированной стоимости.
- (б) валютный или процентный риск по твердому соглашению или **по прогнозируемой операции с высшей степенью вероятности**.
- (в) ценовой риск по товару, который удерживается предприятием, по твердому соглашению или по прогнозируемой операции с высшей степенью вероятности покупки или продажи.
- (г) валютный риск по чистой сумме инвестиции в зарубежную деятельность.

Валютный риск по долговому инструменту, оцениваемого по амортизированной стоимости, не входит в список вышеперечисленных рисков, т.к. учет хеджирования не оказывает значимого эффекта на финансовую отчетность. Основная дебиторская и кредиторская задолженность по займам, счетам и векселям обычно оценивается по амортизированной стоимости (см. пункт 11.5 (г)). Это включает дебиторскую задолженность, выраженную в иностранной валюте. Пункт 30.10 предусматривает любое изменение в балансовой стоимости дебиторской задолженности в результате изменения в обменном курсе валют, которое требуется признавать в составе прибыли или убытка. Следовательно, изменение в справедливой стоимости инструмента хеджирования (валютный своп) и изменение в балансовой стоимости дебиторской задолженности, относящиеся к изменению в обменном курсе валют, будут признаваться в составе прибыли или убытка, и должны будут взаимозачитываться, кроме тех случаев, когда существует разница между курсом спот (по которому оценивается обязательство) и курсом по срочной сделке (по которому оценивается своп).

- 12.18 Настоящий МСФО допускает учет хеджирования, только если инструмент хеджирования соответствует всем нижеперечисленным условиям:
- (а) инструмент представляет собой своп по процентной ставке, валютный своп, форвардный валютный контракт или форвардный товарный контракт, который, как ожидается, будет высокоэффективен в страховании риска, указанного в пункте 12.17 и обозначенного как хеджируемый риск.
 - (б) инструмент предусматривает участие стороны, внешней по отношению к отчитывающемуся предприятию (т.е. внешний по отношению к **группе**, сегменту или отдельному предприятию, по которому (-ой) составляется отчетность).
 - (в) его **условная сумма** равна сумме, обозначенной как основная или условная в хеджируемой статье.
 - (г) у него есть обозначенный срок погашения, который не должен быть позднее, чем:
 - (i) срок погашения хеджируемого финансового инструмента,
 - (ii) даты предполагаемого исполнения договора на покупку или товара, или
 - (iii) наступление с высшей степенью вероятности прогнозируемой хеджируемой операции по иностранной валюте или товару.
 - (д) инструмент не содержит положений о предоплате, досрочном погашении или продлении.

Хеджирование риска фиксированной процентной ставки по признанному финансовому инструменту или ценового риска по удерживаемому товару

- 12.19 В случае, если условия, предусмотренные пунктом 12.16, выполнены, а хеджируемым риском является подверженность риску фиксированной процентной ставки по долговому инструменту, оцениваемому по амортизированной стоимости или риск товарной цены по товару, удерживаемому предприятием, предприятие должно:
- (а) признать инструмент хеджирования как актив или обязательство, а изменения в справедливой стоимости инструмента хеджирования признавать в составе прибыли или убытка, и
 - (б) признавать в составе прибыли или убытка изменения в справедливой стоимости объекта хеджирования, связанного с хеджируемым риском и производить соответствующие корректировки балансовой стоимости объекта хеджирования.
- 12.20 В случае, если хеджируемым риском является риск фиксированной процентной ставки по долговому инструменту, оцениваемому по амортизируемой стоимости, предприятие должно включать в состав прибыли или убытка за соответствующий период те периодические нетто-расчеты денежными средствами, которые идут по процентному свопу, являющемуся инструментом хеджирования.
- 12.21 Предприятие должно прекратить операцию по учету хеджирования, указанную в пункте 12.19 если:
- (а) срок инструмента хеджирования истек, либо инструмент продан или исполнен;
 - (б) хеджирование больше не удовлетворяет критериям учета хеджирования, установленным в пункте 12.16; или
 - (в) предприятие отменяет определение хеджирования.
- 12.22 В случае прекращения учета хеджирования, а сама хеджируемая статья является активом или обязательством, учитываемым по амортизированной стоимости, и его признание не прекратилось, все прибыли или убытки, признанные в качестве корректировок балансовой стоимости хеджируемой статьи амортизируются на счет прибыли или убытка с использования метода эффективной ставки процента на протяжении оставшегося срока действия инструмента хеджирования.

Хеджирование риска переменной процентной ставки по признанному финансовому инструменту, валютного риска или ценового риска по твердому соглашению или прогнозируемой операции с высшей степенью вероятности или по чистым инвестициям в зарубежную деятельность.

- 12.23 В случае, если выполняются требования, содержащиеся в пункте 12.16, а хеджируемый риск является

- (а) риском переменной процентной ставки по долговому инструменту, оцениваемому по амортизированной стоимости,
- (б) валютным риском по **твердому соглашению** или прогнозируемой операции с высшей степенью вероятности,
- (в) ценовым риском по твердому соглашению или прогнозируемой операции с высшей степенью вероятности, или
- (г) валютным риском по чистой инвестиции в зарубежную деятельность,

предприятие должно признавать в составе прочего совокупного дохода часть изменения в справедливой стоимости инструмента хеджирования, который был эффективен при страховании изменения в справедливой стоимости или по которому ожидалось движение денежных средств в хеджируемой статье. Предприятие должно признать в составе прибыли или убытка любое превышение справедливой стоимости инструмента хеджирования над изменением в справедливой стоимости ожидаемых движений денежных средств (иногда называемая «неэффективность хеджирования»). Прибыль или убыток от хеджирования, признанные в составе прочего совокупного дохода, подлежат реклассификации в состав прибыли или убытка, при признании хеджируемой статьи в составе прибыли и убытка или при завершении отношений хеджирования.

12.24 В случае, если хеджируемым риском является риск переменной процентной ставки в долговом инструменте, оцененный по амортизируемой стоимости, предприятие впоследствии должно включать в состав прибыли или убытка за соответствующий период те периодические нетто-расчеты денежными средствами, которые идут от процентного свопа, являющимся инструментом хеджирования.

12.25 Предприятие должно прекратить учет хеджирования, указанного в пункте 12.23, если:

- (а) срок инструмента хеджирования истек, либо инструмент продан или исполнен;
- (б) операция хеджирования больше не удовлетворяет критериям, установленным в пункте 12.16;
- (в) в хеджировании прогнозируемой операций вероятность прогнозируемой операции более не является высокой; или
- (г) предприятие прекращает признание операции как операции хеджирования.

В случае, если прогнозируемая операция более не является вероятной, или в случае, если прекращается признание долгового инструмента хеджирования, оцениваемого по амортизированной стоимости, прибыли или убытки по инструменту хеджирования, которые были признаны в составе прочего совокупного дохода, должны реклассифицироваться из прочего совокупного дохода в состав прибыли или убытка.

Раскрытие информации

12.26 Предприятие, применяющее данный раздел должно раскрывать информацию, требуемую Разделом 11, объединяя в этих раскрытиях финансовые инструменты, рассматриваемые в рамках настоящего раздела, и финансовые инструменты, рассматриваемые в рамках Раздела 11. Кроме того, если предприятие использует учет хеджирования, оно должно раскрывать дополнительную информацию, требуемую пунктами 12.27-12.29.

12.27 Предприятие должно отдельно раскрывать следующую информацию по хеджированию каждого из четырех видов рисков, описанных в пункте 12.17:

- (а) описание хеджирования.
- (б) описание финансовых инструментов, определенных в качестве инструментов хеджирования, и их справедливую стоимость на отчетную дату.
- (в) характер хеджируемых рисков, включая описание хеджируемой статьи.

12.28 Если предприятие использует учет хеджирования при хеджировании риска фиксированной процентной ставки или ценового риска по удерживаемому товару (пункты 12.19-12.22), предприятие должно раскрывать следующую информацию:

- (а) сумму изменений в справедливой стоимости инструмента хеджирования, признанную в составе прибыли или убытка.
- (б) сумму изменений в справедливой стоимости статьи хеджирования, признанную в составе прибыли или убытка.

12.29 Если предприятие использует учет хеджирования при хеджировании риска переменной процентной ставки, валютного риска, ценового риска по твердому соглашению, или по прогнозируемой с высокой

степень вероятности операции, или по чистым инвестициям в зарубежную деятельность (пункты 12.23-12.25), предприятие должно раскрывать следующую информацию:

- (а) периоды, в которых ожидается поступление денежных средств, и когда, согласно ожиданиям, эти поступления повлияют на прибыль или убыток.
- (б) описание всех прогнозирувавшихся операций, в отношении которых ранее использовался учет хеджирования, наступление которых теперь считается маловероятным.
- (в) сумму изменения в справедливой стоимости инструмента хеджирования, которая была признана в течение периода в составе капитала (пункт 12.23).
- (г) сумма, которая была переведена из состава прочего совокупного дохода в состав прибыли или убытка за период (пункты 12.23 и 12.25).
- (д) сумму любого превышения справедливой стоимости инструмента хеджирования над изменением в справедливой стоимости ожидаемых движений денежных средств, которые были признаны в составе прибыли или убытка (пункт 12.24).

Раздел 13 Запасы

Сфера применения настоящего раздела

- 13.1 Данный раздел устанавливает принципы для признания и оценки **запасов**. Запасы – это **активы**:
- (а) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
 - (б) находящиеся в процессе производства для такой продажи; или
 - (в) в виде сырья или материалов, предназначенные для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.
- 13.2 Данный раздел применяется в отношении всех запасов, за исключением следующих:
- (а) незавершенное производство, возникающее по договорам на строительство, включая непосредственно связанные с ними договора на предоставление услуг (см. Раздел 23 «Выручка»).
 - (б) финансовые инструменты (см. Раздел 11 «Основные финансовые инструменты» и Раздел 12 «Прочие финансовые инструменты»).
 - (в) **биологические активы**, относящиеся к **сельскохозяйственной деятельности**, и сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора (см. Раздел 34 «Специализированная деятельность»).
- 13.3 Данный раздел не применяется при оценке запасов, которыми владеют:
- (а) производители сельскохозяйственной продукции и продукции лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, а также полезных ископаемых и продуктов переработки полезных ископаемых при условии, что они оцениваются по **справедливой стоимости** за вычетом затрат на продажу через прибыль или убыток, или
 - (б) товарные брокеры и дилеры, которые оценивают свои запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу через прибыль или убыток.

Оценка запасов

- 13.4 Предприятие должно оценивать запасы по наименьшей из двух величин: себестоимости и расчетной продажной цены за вычетом затрат на завершение и продажу.

Себестоимость запасов

- 13.5 В себестоимость запасов предприятие должно включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные в процессе доставки запасов до их настоящего местонахождения и доведения их до настоящего состояния.

Затраты на приобретение

- 13.6 Затраты на приобретение запасов включают цену покупки, импортные пошлины и прочие налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются предприятию налоговыми органами), а также расходы на транспортировку, обработку и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением готовой продукции, сырья и услуг. Торговые скидки, дисконты и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на приобретение.
- 13.7 Предприятие может приобретать запасы на условиях отложенного расчета. В некоторых случаях договор, по существу, содержит незаявленный элемент финансирования, например, разницу между ценой покупки при обычных условиях кредитования и суммой отложенного расчета. В таких случаях данная разница признается в составе затрат по процентам на протяжении периода финансирования и не включается в себестоимость запасов.

Затраты на переработку

- 13.8 Затраты на переработку запасов включают затраты, непосредственно связанные с единицами продукции, такие, как прямые затраты на оплату труда. К ним также относится систематическое распределение постоянных и переменных производственных накладных расходов, возникающих при переработке сырья в готовую продукцию. Постоянными производственными накладными расходами являются такие косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, например, амортизация и затраты на обслуживание производственных зданий и оборудования, и производственные административно-управленческие расходы. Переменными производственными накладными расходами являются такие косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти в прямой зависимости от изменения объема производства, например, косвенные затраты материалов и косвенные затраты труда.

Распределение производственных накладных расходов

- 13.9 Предприятие должно распределять постоянные производственные накладные расходы на затраты по переработке на основе величины нормальной загрузки производственных мощностей. Нормальная загрузка – это объем производства, достижение которого ожидается в среднем за несколько периодов или сезонов работы в обычных условиях, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания. Фактический уровень производства может использоваться в том случае, когда он приближенно соответствует нормальной загрузке. Сумма постоянных накладных расходов, относимая на каждую единицу продукции, не увеличивается вследствие низкого уровня производства или простаивающего оборудования. Нераспределенные накладные расходы признаются как расход в периоде их возникновения. В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных производственных накладных расходов, относимая на каждую единицу продукции, уменьшается таким образом, что запасы не оцениваются сверх себестоимости. Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

Совместная и побочная продукция

- 13.10 В результате производственного процесса одновременно может производиться несколько видов продукции. Например, это происходит в случае совместного производства изделий или когда производство основного продукта сопровождается производством побочного продукта. Когда затраты сырья или затраты на переработку каждого вида продукции не могут быть определены отдельно, предприятие должно распределять такие затраты между видами продукции на рациональной и последовательной основе. Распределение может основываться, например, на относительной стоимости продаж по каждому виду продукции либо на том этапе производственного процесса, когда продукция становится идентифицируемой, либо по завершении производственного процесса. Большинство побочных продуктов по своей природе несут незначительные затраты. В случаях, когда побочные продукты несут незначительные затраты, предприятие должно оценивать такие виды продукции по цене продажи за вычетом затрат на завершение и продажу, и вычитать полученную сумму из себестоимости основного вида продукции. В результате **балансовая стоимость** основного вида продукции не отличается существенно от его себестоимости.

Прочие затраты, включаемые в себестоимость запасов

- 13.11 Предприятие должно включать прочие затраты в себестоимость запасов только в той степени, в которой они связаны с доставкой запасов до их настоящего местонахождения и доведением их до настоящего состояния.
- 13.12 В пункте 12.19(б) указано, что при определенных обстоятельствах изменение в справедливой стоимости инструмента хеджирования, являющегося частью хеджирования риска фиксированной процентной ставки или риска товарной цены по товару, имеющемуся на руках, влечет за собой корректировку балансовой стоимости товара.

Затраты, не включаемые в себестоимость запасов

- 13.13 Ниже приведены примеры затрат, не включаемых в себестоимость запасов и признаваемых в качестве расходов в периоде их возникновения:
- (а) сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат.
 - (б) затраты на хранение, за исключением случаев, когда они необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу.
 - (в) административные накладные расходы, которые не связаны с доставкой запасов до их настоящего местонахождения и доведением их до настоящего состояния.
 - (г) затраты на продажу.

Себестоимость запасов поставщика услуг

- 13.14 Если поставщики услуг имеют запасы, они оценивают их по себестоимости производства. Такая себестоимость главным образом включает затраты на оплату труда и прочие затраты на персонал, непосредственно участвующий в предоставлении услуг, в том числе контролирующий персонал, а также соответствующие накладные расходы. Затраты на оплату труда и прочие затраты на торговый и общий административный персонал в себестоимость запасов не включаются, а признаются как расходы в периоде их возникновения. Себестоимость запасов поставщика услуг не включает нормы прибыли или косвенные накладные расходы, которые часто включаются в цены поставщика услуг.

Себестоимость сельскохозяйственной продукции, полученной от биологических активов

- 13.15 Согласно Разделу 34 запасы сельскохозяйственной продукции, полученной предприятием от биологических активов, следует в момент первоначального **признания** оценивать по справедливой стоимости за вычетом расчетных затрат на продажу на момент сбора урожая. Полученная таким образом величина представляет собой себестоимость запасов на эту дату при применении настоящего раздела.

Методы оценки себестоимости, такие как метод учета по нормативным затратам, метод учета по розничным ценам и метод учета по цене последней покупки

- 13.16 При оценке себестоимости запасов предприятие может использовать такие методы, как метод учета по нормативным затратам, метод розничных цен или метод учета по цене последней покупки, в случае, если итоговые результаты такого использования таких методов приблизительно равны фактической себестоимости. Нормативные затраты учитывают нормальные уровни использования сырья и материалов, труда, эффективности и мощности. Они регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются в свете текущих условий. Метод розничных цен предусматривает учет себестоимости путем уменьшения стоимости продаж запасов на величину соответствующего процента валовой прибыли.

Способы расчета себестоимости

- 13.17 Предприятие должно оценивать себестоимость отдельных статей запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов, путем специфической идентификации индивидуальных затрат на них.
- 13.18 Предприятие должно оценивать себестоимость запасов, кроме тех, которые рассмотрены в пункте 13.17, двумя способами: «первое поступление – первый отпуск» (ФИФО) или по методу средневзвешенной стоимости. Предприятие должно применять один и тот же способ расчета себестоимости для всех запасов, сходных по основным свойствам и способам их использования предприятием. Для запасов с различными основными свойствами или отличающихся по способу их использования применение различных способов расчета себестоимости может быть оправданным. Настоящий МСФО не допускает использования метода «последнее поступление-первый отпуск» (ЛИФО).

Обесценение запасов

- 13.19 В соответствии с пунктами 27.2-27.4 предприятие на каждую **отчетную дату** должно определить, обесценились ли запасы, т.е. балансовая стоимость не может быть возмещена в полном объеме (например, по причине повреждений, устаревания или снижающихся продажных цен). В случаях, когда статья (или группа статей) запасов обесценилась, указанные пункты обязывают предприятие оценивать запасы по их продажной цене за вычетом затрат на завершение и продажу и признать **убыток от обесценения**. В этих пунктах также описываются обстоятельства, при которых стоимость обесцененных запасов должна восстанавливаться.

Признание в качестве расхода

- 13.20 После продажи запасов их балансовая стоимость должна быть признана предприятием в качестве расхода в том периоде, когда признается соответствующая выручка.
- 13.21 Некоторые запасы могут относиться на счета других активов, например, запасы, использованные в качестве компонента самостоятельно произведенных объектов основных средств. Запасы, распределенные таким образом на другие активы, впоследствии учитываются в соответствии с разделом настоящего МСФО, применимым к данному виду активов.

Раскрытие информации

- 13.22 Предприятие должно раскрыть:
- (а) **учетную политику**, принятую для оценки запасов, в том числе используемый способ расчета их себестоимости.
 - (б) общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость в классификациях, уместных для данного предприятия.
 - (в) сумму запасов, признанную в качестве расхода в течение периода.
 - (г) убытки от обесценения, признанные или восстановленные в составе прибыли или убытка в соответствии с Разделом 27.
 - (е) общую балансовую стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обязательств.

Раздел 14

Инвестиции в ассоциированные предприятия

Сфера применения данного раздела

- 14.1 Данный раздел применяется к учету **ассоциированных предприятий в консолидированной финансовой отчетности** и в финансовой отчетности инвестора, который не является материнским предприятием, но имеет инвестиции в одном или нескольких ассоциированных предприятиях. Пункт 9.26 устанавливает требования к учету ассоциированных предприятий в **индивидуальной финансовой отчетности**.

Определение ассоциированных предприятий

- 14.2 Ассоциированное предприятие – это предприятие (включая предприятие, не являющееся корпорацией, например, товарищество), на которое инвестор оказывает значительное влияние и которое не является **дочерним предприятием** и не представляет собой участие в **совместной деятельности**.
- 14.3 Значительное влияние – право участвовать в принятии решений по финансовой и операционной политике ассоциированного предприятия, но не представляющее собой **контроль** или **совместный контроль** над этой политикой.
- (а) Если инвестор владеет прямо или косвенно (например, через дочерние предприятия), 20 или более процентами прав голоса в ассоциированном предприятии, считается, что инвестор имеет значительное влияние, за исключением случаев, когда можно четко продемонстрировать, что это не так.
- (б) И наоборот, если инвестор владеет прямо или косвенно (например, через дочерние предприятия) менее чем 20 процентами прав голоса в ассоциированном предприятии, считается, что инвестор не имеет значительного влияния, за исключением случаев, когда наличие такого влияния можно четко продемонстрировать.
- (в) Тот факт, что другой инвестор обладает существенной или большей частью прав собственности, не исключает возможности для инвестора иметь значительное влияние.

Оценка – выбор учетной политики

- 14.4 Инвестор должен учитывать свои инвестиции во все ассоциированные предприятия по одному из следующих методов:
- (а) метод учета по фактическим затратам, представленный в пункте 14.5.
- (б) метод долевого участия, представленный в пункте 14.8.
- (в) метод учета по справедливой стоимости, представленный в пункте 14.9.

Метод учета по фактическим затратам

- 14.5 Инвестор должен отражать свои инвестиции в ассоциированные предприятия, кроме тех, для которых существуют опубликованные котировки цен (см. пункт 14.7), по себестоимости за вычетом любых накопленных **убытков от обесценения**, признанных в соответствии с Разделом 27 «*Обесценение активов*».
- 14.6 Инвестор должен признавать дивиденды и другие распределения, полученные от инвестиций, в составе дохода, независимо от того, являются ли распределения результатом накопленной прибыли ассоциированного предприятия, возникающей до или после даты приобретения.
- 14.7 Инвестор должен отражать свои инвестиции в ассоциированные предприятия, для которых существуют опубликованные котировки цен, используя метод учета по справедливой стоимости (см. пункт 14.9).

Метод долевого участия

- 14.8 По методу долевого участия долевая инвестиция первоначально признается по цене операции (включая затраты по сделке), а впоследствии корректируется с учетом доли инвестора в **прибыли или убытке и прочем совокупном доходе** ассоциированного предприятия.
- (а) *Распределения и прочие корректировки к балансовой стоимости.* Распределения, полученные от ассоциированного предприятия, уменьшают балансовую стоимость инвестиции. Корректировки к балансовой стоимости могут также требоваться вследствие изменений в капитале ассоциированного предприятия, возникающих в связи со статьями **прочего совокупного дохода**.
 - (б) *Потенциальные права голоса.* Хотя потенциальные права голоса рассматриваются при принятии решения о том, имеется ли значительное влияние, инвестор должен оценить свою долю в прибыли или убытке ассоциированного предприятия и свою долю в изменениях в капитале ассоциированного предприятия на основе существующих непосредственных долей участия. Данные оценки не должны отражать возможную реализацию или конвертацию потенциальных прав голоса.
 - (в) *Подразумеваемый гудвил и корректировки справедливой стоимости.* При приобретении инвестиции в ассоциированное предприятие инвестор должен отражать в учете любые различия (как положительные, так и отрицательные) между стоимостью приобретения и долей инвестора в справедливой стоимости чистых идентифицируемых активов ассоциированного предприятия в соответствии с пунктами 19.22-19.24. Инвестор должен корректировать свою долю в прибылях или убытках ассоциированного предприятия после приобретения, чтобы учесть дополнительную амортизацию амортизируемых активов ассоциированного предприятия (включая гудвил) на основе превышения их справедливой стоимости над их балансовой стоимостью на момент приобретения инвестиции.
 - (г) *Обесценение.* При наличии признака возможного обесценения инвестиции в ассоциированное предприятие, инвестор должен протестировать всю балансовую стоимость инвестиции на обесценение в соответствии с Разделом 27 как отдельный актив. Любой гудвил, включенный в балансовую стоимость инвестиции в ассоциированное предприятие, не тестируется на обесценение отдельно, но, в рамках теста на обесценение инвестиции в целом.
 - (д) *Операции инвестора с ассоциированными предприятиями.* Если ассоциированное предприятие отражается в учете с использованием метода долевого участия, то инвестор должен исключить нереализованные прибыли и убытки, полученные от операций «снизу-вверх» (от ассоциированного предприятия к инвестору) и «сверху-вниз» (от инвестора к ассоциированному предприятию) в объеме, равном доле инвестора в ассоциированном предприятии. Нереализованные убытки от таких операций могут послужить доказательством обесценения переданного актива.
 - (е) *Дата финансовой отчетности ассоциированного предприятия.* При применении метода долевого участия инвестор должен использовать финансовую отчетность ассоциированного предприятия, подготовленную на ту же самую дату, что и финансовая отчетность инвестора, за исключением случаев, когда сделать это **невозможно практически**. Если сделать это невозможно практически, то инвестор должен использовать финансовую отчетность ассоциированного предприятия, подготовленную на самую последнюю дату, с корректировками, сделанными с учетом влияния любых значительных операций или событий, произошедших в период между датами окончания отчетных периодов.
 - (ж) *Учетная политика ассоциированного предприятия.* Если ассоциированное предприятие использует учетную политику, которая отличается от учетной политики инвестора, то инвестор должен скорректировать финансовую отчетность ассоциированного предприятия, чтобы отразить учетную политику инвестора с целью применения метода долевого участия, за исключением случаев, когда сделать это невозможно практически.
 - (з) *Убытки, превышающие сумму инвестиции.* Если доля инвестора в убытках ассоциированного предприятия равна балансовой стоимости его инвестиции в ассоциированное предприятие или превышает ее, то инвестор должен прекратить признание своей доли в дальнейших убытках. После того, как доля инвестора снизится до нуля, инвестор должен признать дополнительные убытки, создав резерв (см. Раздел 21 «Резервы и условные события»), только на сумму, равную сумме юридических обязанностей инвестора или его обязанностей, обусловленных сложившейся практикой, или сумме платежей, сделанных от имени ассоциированного предприятия. Если ассоциированное предприятие впоследствии представляет прибыли, то инвестор должен возобновить признание своей доли в данной прибыли только после того, как его доля в прибыли сравнивается с долей в непризнанных убытках.

- (и) *Прекращение использования метода долевого участия.* Инвестор должен прекратить использовать метод долевого участия, начиная с даты, на которую пришлось значительное влияние.
- (i) Если ассоциированное предприятие становится дочерним предприятием или предприятием с совместной деятельностью, инвестор должен провести переоценку своей ранее имевшейся доли в капитале до справедливой стоимости и признать полученные в результате прибыль или убыток, при наличии такового, в составе прибыли или убытка.
- (ii) При утрате инвестором значительного влияния на ассоциированное предприятие в результате полного или частичного выбытия, инвестор должен прекратить признание данного ассоциированного предприятия и признать в составе прибыли или убытка разницу между суммой полученных поступлений плюс справедливая стоимость любой сохранившейся доли, с одной стороны, и балансовой стоимостью инвестиции в ассоциированное предприятие, на ту дату, когда было утрачено значительное влияние, с другой стороны. Впоследствии инвестор должен учитывать любую сохранившуюся долю, применяя требования Раздела 11 «*Основные финансовые инструменты*» и Раздела 12 «*Прочие финансовые инструменты*», в зависимости от обстоятельств.
- (iii) Если инвестор утратил значительное влияние по иным причинам, но не в результате частичного выбытия его инвестиции, инвестор должен расценивать балансовую стоимость инвестиции на указанную дату как новую основу себестоимости и должен отражать инвестицию в учете, применяя требования Разделов 11 и 12, в зависимости от обстоятельств.

Метод учета по справедливой стоимости

- 14.9 При первоначальном признании инвестиции в ассоциированное предприятие инвестор должен оценить ее по цене операции. Цена операции не включает затраты по сделке.
- 14.10 На каждую **отчетную дату** инвестор должен оценивать свои инвестиции в ассоциированные предприятия по справедливой стоимости, а изменения в справедливой стоимости признавать в составе прибыли или убытка, используя руководство по оценке справедливой стоимости, предложенное в пунктах 11.27–11.32. Инвестор, использующий метод учета по справедливой стоимости, должен использовать метод учета по фактическим затратам в отношении любой инвестиции в ассоциированное предприятие, справедливую стоимость которой практически невозможно надежно оценить без применения чрезмерных затрат или усилий.

Представление финансовой отчетности

- 14.11 Инвестор должен классифицировать инвестиции в ассоциированные предприятия как долгосрочные активы.

Раскрытие информации

- 14.12 Инвестор ассоциированного предприятия должен раскрывать следующую информацию:
- (а) свою **учетную политику** в отношении инвестиций в ассоциированные предприятия.
- (б) **балансовую стоимость** инвестиций в ассоциированные предприятия (см. пункт 4.2(к)).
- (в) справедливую стоимость инвестиций в ассоциированные предприятия, учитываемых с использованием метода долевого участия, для которых нет опубликованных котировок цен.
- 14.13 В отношении инвестиций в ассоциированные предприятия, учитываемых по методу учета по фактическим затратам, инвестор должен раскрывать сумму дивидендов и прочих распределений, признанных в составе дохода.
- 14.14 В отношении инвестиций в ассоциированные предприятия, учитываемых по методу долевого участия, инвестор должен раскрывать отдельно информацию о своей доле в прибыли или убытке таких ассоциированных предприятий, и информацию о своей доле в любых **видах прекращенной деятельности** таких ассоциированных предприятий.

- 14.15 В отношении инвестиций в ассоциированные предприятия, учитываемых по методу учета по справедливой стоимости, инвестор должен раскрывать информацию, которая требуется к раскрытию в соответствии с пунктами 11.41–11.44.

Раздел 15

Инвестиции в совместную деятельность

Сфера применения настоящего раздела

- 15.1 Данный раздел применяется при учете **совместной деятельности в консолидированной финансовой отчетности** и в финансовой отчетности инвестора, который не является материнским предприятием, но имеет долю **участника совместной деятельности** в одной или более совместной деятельности. Пункт 9.26 устанавливает требования к отражению доли участника совместной деятельности в **индивидуальной финансовой отчетности**.

Определение совместной деятельности

- 15.2 **Совместный контроль** – определенное договором распределение **контроля** над экономической деятельностью; совместный контроль существует только тогда, когда стратегические финансовые и операционные решения, относящиеся к данной деятельности, требуют единодушного согласия сторон, обладающих контролем (участников совместной деятельности).
- 15.3 Совместная деятельность – договорное соглашение, по которому две или более стороны осуществляют экономическую деятельность, подлежащую совместному контролю. Совместная деятельность может принимать форму совместно контролируемых активов, совместно контролируемой деятельности или **совместно контролируемых предприятий**.

Совместно контролируемые операции

- 15.4 Функционирование некоторых видов совместной деятельности включает использование активов и прочих ресурсов участников совместной деятельности, а не учреждение корпорации, товарищества или иного предприятия, или финансовой структуры, отдельной от самих участников совместной деятельности. Каждый участник совместной деятельности использует свои собственные основные средства и имеет свои собственные запасы. Он также несет свои собственные расходы и обязательства и формирует собственные финансовые ресурсы, которые представляют собой его собственные обязательства. Совместная деятельность может осуществляться сотрудниками участника совместной деятельности параллельно аналогичной деятельности участника совместной деятельности. Соглашение о совместной деятельности обычно предусматривает способ, с помощью которого выручка от продаж совместного продукта и любые расходы, понесенные совместно, делятся между участниками совместной деятельности
- 15.5 В отношении доли своего участия в совместно контролируемых операциях участник совместной деятельности должен признавать в своей финансовой отчетности:
- (а) контролируемые им активы и имеющиеся у него обязательства, и
 - (б) понесенные расходы и свою долю в доходах, которую он получает в результате продаж товаров или услуг совместной деятельности.

Совместно контролируемые активы

- 15.6 Некоторые виды совместной деятельности включают совместный контроль и, зачастую, совместную собственность участников совместной деятельности на один или несколько активов, внесенных или приобретенных в целях совместной деятельности и предназначенных для целей совместной деятельности.
- 15.7 В отношении доли своего участия в совместно контролируемых активах участник совместной деятельности должен признавать в своей финансовой отчетности:
- (а) свою долю в совместно контролируемых активах, классифицируемую в соответствии с характером активов;
 - (б) принятые им обязательства;

- (в) свою долю любых обязательств, понесенных совместно с другими участниками совместной деятельности в отношении совместной деятельности;
- (г) доход от продажи или использования своей доли продукции, полученной от совместной деятельности, вместе со своей долей расходов, понесенных совместной деятельностью; и
- (д) расходы, которые он понес в отношении своей доли участия в совместной деятельности.

Совместно контролируемые предприятия

- 15.8 Совместно контролируемое предприятие – это совместная деятельность, которая предполагает учреждение корпорации, товарищества или иного предприятия, в котором каждый из участников совместной деятельности имеет свою долю участия. Предприятие ведет деятельность точно также, как и другие предприятия, за исключением того, что договорное соглашение между участниками совместной деятельности устанавливает совместный контроль над хозяйственной деятельностью предприятия.

Оценка – выбор учетной политики

- 15.9 Участник совместной деятельности учитывает свое участие во всех совместно контролируемых предприятиях с помощью одного из перечисленных методов:
- (а) метод учета по фактическим затратам, представленный в пункте 15.10.
 - (б) метод долевого участия, представленный в пункте 15.13.
 - (в) метод учета по **справедливой стоимости**, представленный в пункте 15.14.

Метод учета по фактическим затратам

- 15.10 Участник совместной деятельности должен оценивать свои инвестиции в совместно контролируемых предприятиях, для которых нет объявленных котировок цен (см. пункт 15.12), по фактическим затратам за вычетом накопленных убытков от обесценения, признанных в соответствии с Разделом 27 «Обесценение активов».
- 15.11 Инвестор должен признавать дивиденды, полученные от инвестиций, как доход вне зависимости от того, являются ли они дивидендами от накопленной прибыли в совместно контролируемом предприятии, полученной до или после даты приобретения.
- 15.12 Участник совместной деятельности должен оценивать свои инвестиции в совместно контролируемых предприятиях, для которых имеются объявленные котировки цен, используя метод учета по справедливой стоимости (см. пункт 15.14).

Метод долевого участия

- 15.13 Участник совместной деятельности должен оценивать свои инвестиции в совместно контролируемых предприятиях по методу долевого участия, используя процедуры, изложенные в пункте 14.8 (подставляя выражение «совместный контроль» вместо выражения «значительное влияние» в указанном пункте).

Метод учета по справедливой стоимости

- 15.14 При первоначальном признании инвестиции в совместно контролируемое предприятие участник совместной деятельности должен оценить их по цене сделки. Цена сделки не учитывает затраты по сделке.
- 15.15 На каждую **отчетную дату** участник совместной деятельности должен оценить свои инвестиции в совместно контролируемые предприятия по справедливой стоимости, признавая изменения справедливой стоимости в составе прибыли или убытка с использованием руководства по оценке справедливой стоимости, изложенного в пунктах 11.27-11.32. Участник совместной деятельности, использующий метод учета по справедливой стоимости, должен использовать метод учета по фактическим затратам в отношении любых инвестиций в совместно контролируемое предприятие, справедливую стоимость которого невозможно оценить без чрезмерных затрат или усилий.

Операции между участником совместной деятельности и совместной деятельностью

- 15.16 Если участник совместной деятельности вкладывает в совместную деятельность активы или продает их совместной деятельности, признание какой-либо части прибыли или убытка от такой сделки должно отражать сущность этой сделки. Тогда как активы остаются у совместной деятельности, притом, что участник совместной деятельности передал значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности на активы, участник должен признать указанную прибыль или убыток только в той части, которая приходится на прочих участников согласно их долям участия. Участник совместной деятельности должен признать любую сумму убытка в полном объеме, если такой вклад или продажа свидетельствуют об убытке от обесценения.
- 15.17 При покупке активов у совместной деятельности участник совместной деятельности не должен признавать своей доли в прибыли совместной деятельности от такой сделки, пока он не продаст эти активы независимой стороне. Участник совместной деятельности должен признавать свою долю убытков, возникающих в результате таких сделок в том же порядке, что и прибыли, с той разницей, что убытки должны быть признаны сразу, если они отражают **убыток от обесценения**

Случаи, когда инвестор не обладает совместным контролем

- 15.18 Инвестор совместной деятельности, не имеющий совместного контроля, должен учитывать такую инвестицию в соответствии с Разделом 11 или, при наличии у него значительного влияния на совместную деятельность, в соответствии с Разделом 14 *«Инвестиции в ассоциированные предприятия»*.

Раскрытие информации

- 15.19 Инвестор в совместную деятельность должен раскрыть следующую информацию:
- (а) **учетную политику**, которую он использует для признания своей доли участия в совместно контролируемых предприятиях.
 - (б) **балансовую стоимость** инвестиций в совместно контролируемые предприятия (см. пункт 4.2(л)).
 - (в) справедливую стоимость инвестиций в совместно контролируемые предприятия, отражаемых с использованием метода долевого участия, для которых есть объявленные котировки цен.
 - (г) совокупную сумму своих обязательств, связанных с совместной деятельностью, включая долю в обязательствах инвестиционного характера, которые были приняты совместно с другими участниками совместной деятельности, а также долю в обязательствах инвестиционного характера совместной деятельности непосредственно.
- 15.20 В отношении совместно контролируемых предприятий, учет которых осуществляется по методу долевого участия, участник совместной деятельности также должен раскрыть информацию, требуемую в соответствии с пунктом 14.14 для инвестиций, учитываемых по методу долевого участия.
- 15.21 В отношении совместно контролируемых предприятий, учитываемых по методу справедливой стоимости, участник совместной деятельности должен раскрыть информацию, требуемую в пунктах 11.41–11.44.

Раздел 16 Инвестиционное имущество

Сфера применения настоящего раздела

- 16.1 Данный раздел рассматривает учет инвестиций в землю или здания, которые соответствуют определению **инвестиционного имущества**, изложенному в пункте 16.2, а также учет некоторых долей недвижимости, которыми арендатор владеет по договору операционной аренды (см. пункт 16.3), которые расцениваются как инвестиционное имущество. В соответствии с данным разделом по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, учитывается только инвестиционное имущество, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена на любой момент времени без чрезмерных затрат или усилий. Все прочее инвестиционное имущество учитывается в составе основных средств с использованием метода учета по фактическим затратам (себестоимости) за вычетом амортизации и обесценения, описанного в Разделе 17 «*Основные средства*», и остается в рамках Раздела 17, если только надежная оценка справедливой стоимости не становится возможной и не ожидается, что можно будет надежно оценивать справедливую стоимость на любой момент времени.

Определение и первоначальное признание инвестиционного имущества

- 16.2 Инвестиционное имущество – собственность (земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящаяся в собственности владельца или арендатора по договору **финансовой аренды** с целью получения арендных платежей или прироста стоимости капитала, или того и другого, но не с целью:
- (а) использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, или в административных целях, или
 - (б) продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.
- 16.3 Доля недвижимости, которой арендатор владеет по договору **операционной аренды**, может быть классифицирована и отражена в учете как инвестиционное имущество в соответствии с данным разделом только при условии, что такая недвижимость во всем остальном соответствует определению инвестиционного имущества и арендатор может на любой момент времени оценить справедливую стоимость доли недвижимости надежно без чрезмерных затрат или усилий. Данная альтернативная классификация может быть применена к отдельным объектам недвижимости.
- 16.4 Недвижимость смешанного пользования должна быть распределена между инвестиционным имуществом и основными средствами. Однако, если справедливая стоимость компонента инвестиционного имущества не может быть надежно оценена без чрезмерных затрат или усилий, вся недвижимость должна учитываться в составе основных средств в соответствии с Разделом 17.

Оценка при первоначальном признании

- 16.5 При первоначальном признании предприятие должно оценивать инвестиционное имущество по себестоимости. Себестоимость приобретенного инвестиционного имущества включает цену покупки и расходы, непосредственно относимые на такую недвижимость, такие как гонорары юристов и брокеров, налоги на передачу недвижимости и прочие затраты по сделке. Если период отсрочки платежа превышает обычные сроки, себестоимость является **приведенной стоимостью** всех будущих платежей. Предприятие должно определять себестоимость самостоятельно построенного инвестиционного имущества в соответствии с пунктами 17.10-17.14
- 16.6 Первоначальная стоимость доли недвижимости, находящейся во владении предприятия по договору аренды и классифицируемой как инвестиционное имущество, определяется также, как для финансовой аренды в соответствии с пунктом 20.9, даже если бы аренда, в противном случае, классифицировалась как операционная аренда, если бы она попадала в сферу применения Раздела 20 «*Аренда*». Другими словами, актив должен признаваться по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости недвижимости и приведенной стоимости минимальных арендных платежей. Эквивалентная сумма должна признаваться как обязательство в соответствии с пунктом 20.9.

Оценка после признания

- 16.7 Инвестиционное имущество, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена без чрезмерных затрат или усилий, должно оцениваться по справедливой стоимости на каждую **отчетную дату** с отражением изменений справедливой стоимости в составе прибыли или убытка. Если доля недвижимости, находящаяся во владении предприятия по договору аренды, классифицируется как инвестиционное имущество, то статьей, которая учитывается по справедливой стоимости, является эта доля, а не основная недвижимость. В пунктах 11.27-11.32 представлено руководство по оценке справедливой стоимости. Предприятие должно учитывать все прочее инвестиционное имущество в составе основных средств с использованием метода учета по фактическим затратам за вычетом амортизации и обесценения согласно Разделу 17.

Переводы

- 16.8 Если надежная оценка справедливой стоимости объекта инвестиционного имущества, который оценивается с использованием метода учета по справедливой стоимости, более невозможна без чрезмерных затрат или усилий, то предприятие должно учитывать такой объект в составе основных средств в соответствии с Разделом 17 до тех пор, пока не появится возможность надежно оценить справедливую стоимость. Балансовая стоимость инвестиционного имущества на такую дату становится его себестоимостью согласно Разделу 17. Пункт 16.10(д)(iii) требует раскрытия информации об этом изменении. Это изменение является изменением обстоятельств, а не изменением учетной политики.
- 16.9 Кроме случаев, описанных в пункте 16.8, предприятие должно переводить недвижимость в категорию инвестиционного имущества (или исключать из категории инвестиционного имущества) только тогда, когда объект недвижимости соответствует (или более не соответствует) определению инвестиционного имущества.

Раскрытие информации

- 16.10 Предприятие должно раскрыть следующую информацию в отношении всего инвестиционного имущества, учитываемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка (пункт 16.7):
- (а) методы и значительные допущения, применяемые при определении справедливой стоимости инвестиционного имущества.
 - (б) степень, в которой справедливая стоимость инвестиционного имущества (оцененная или раскрытая в финансовой отчетности) основана на оценке, произведенной независимым оценщиком, обладающим признанной и соответствующей профессиональной квалификацией, а также недавним опытом проведения оценки инвестиционного имущества той же категории и местонахождения, что и оцениваемый объект. Факт отсутствия подобной оценки должен быть раскрыт.
 - (в) наличие и суммы ограничений в отношении возможности реализации инвестиционного имущества или перевода дохода и поступлений от выбытия.
 - (г) контрактные обязательства по приобретению, строительству или реконструкции инвестиционного имущества, либо по ремонту, текущему обслуживанию или улучшению.
 - (д) сверка балансовой стоимости инвестиционного имущества на начало и на конец периода, отражая отдельно:
 - (i) поступления, отдельно раскрывая поступления, которые являются результатом приобретений посредством объединения бизнеса.
 - (ii) чистые прибыли или убытки от корректировок справедливой стоимости.
 - (iii) перевод в категорию основных средств, когда надежная оценка справедливой стоимости более невозможна без чрезмерных затрат или усилий (см. пункт 16.8).
 - (iv) перевод из категории запасов в категорию недвижимости, занимаемой владельцем, и обратно.
 - (v) другие изменения.

Представлять данную сверку для предшествующих периодов не нужно.

- 16.11 В соответствии с Разделом 20 владелец инвестиционного имущества раскрывает информацию о заключенных договорах аренды в соответствии с требованиями к раскрытию информации арендодателями. Предприятие, владеющее инвестиционным имуществом по условиям договора финансовой или операционной аренды, раскрывает информацию о заключенных договорах аренды в соответствии с требованиями к раскрытию информации арендаторами – для финансовой аренды и арендодателями – для операционной аренды.

Раздел 17 Основные средства

Сфера применения

- 17.1 Данный раздел применяется при учете **основных средств и инвестиционного имущества**, справедливая стоимость которого не может быть надежно оценена на любой момент времени без чрезмерных затрат или усилий. Раздел 16 «*Инвестиционное имущество*» применяется при учете инвестиционного имущества, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена без чрезмерных затрат или усилий.
- 17.2 Основные средства - это материальные активы, которые:
- (а) предназначены для использования в производстве или поставке товаров или услуг, для сдачи в аренду другим лицам или для административных целей, и
 - (б) предположительно будут использоваться в течение нескольких периодов.
- 17.3 Основные средства не включают:
- (а) биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью (см. Раздел 34 «*Специализированная деятельность*»), или
 - (б) права на недропользование и запасы полезных ископаемых, такие как нефть, природный газ и подобные невозобновляемые природные ресурсы.

Признание

- 17.4 При определении того, признавать ли объект основных средств, предприятие должно применить критерии признания, изложенные в пункте 2.27. Следовательно, предприятие должно признавать себестоимость объектов основных средств как актив только при условии, что:
- (а) существует **вероятность**, что будущие экономические выгоды, связанные с объектом, будут получены предприятием, и
 - (б) стоимость объекта может быть надежно оценена.
- 17.5 Запасные части и вспомогательное оборудование, как правило, отражаются в учёте в составе запасов и подлежат списанию на прибыль или убыток по мере их использования. Тем не менее, крупные запасные части и резервное оборудование классифицируются как основные средства в случае, когда предприятие рассчитывает использовать их в течение нескольких отчетных периодов. Аналогичным образом, если запасные части и сервисное оборудование можно использовать только в связи с эксплуатацией объекта основных средств, они учитываются как основные средства.
- 17.6 Элементы некоторых объектов основных средств могут требовать регулярной замены (например, крыша здания). В случае если предприятие ожидает, что замена элемента объекта основных средств увеличит приток в предприятие будущих экономических выгод, то стоимость такой замены должна прибавляться к **балансовой стоимости** объекта в момент признания затрат на замену элемента. В таком случае **признание** балансовой стоимости заменяемых элементов **прекращается** в соответствии с пунктами 17.27-17.30. Пункт 17.16 указывает, что, если значительные элементы объекта основных средств имеют различный (в значительной мере) характер потребления экономической выгоды, предприятие должно распределять сумму, первоначально признанную в отношении объекта основных средств, на его значительные части и **амортизировать** каждую такую часть отдельно на протяжении **срока его полезного использования**.
- 17.7 Условием продолжения эксплуатации объекта основных средств (например, автобуса) может быть проведение регулярных масштабных технических осмотров на предмет выявления дефектов, независимо от того, производится ли при этом замена элементов объекта. При выполнении каждого масштабного технического осмотра связанные с ним затраты признаются в балансовой стоимости объекта основных средств в качестве замены при условии соблюдения критериев признания. Любая оставшаяся в балансовой стоимости сумма затрат на проведение предыдущего технического осмотра (в отличие от запчастей) подлежит прекращению признания. Это происходит вне зависимости от того, указывались или нет затраты, связанные с предыдущим техническим осмотром, в операции по приобретению или строительству объекта. При необходимости сумма предварительной оценки затрат на предстоящий

аналогичный технический осмотр может служить показателем суммы затрат на технический осмотр, включённых в состав балансовой стоимости объекта на момент его приобретения или строительства.

- 17.8 Земля и здания являются отдельными активами и учитываются отдельно, даже если они приобретаются вместе.

Оценка при признании

- 17.9 При первоначальном признании объекта основных средств предприятие должно оценить данный объект по себестоимости.

Элементы себестоимости

- 17.10 Себестоимость объекта основных средств включает:
- (а) цену его покупки, включая гонорары юристов и брокеров, пошлины на импорт и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и дисконтов.
 - (б) любые прямые затраты на доставку актива до нужного места и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия; Такими затратами могут быть затраты на подготовку места для установки объекта, затраты на его доставку и погрузку/разгрузку, установку, сборку и пуско-наладочные работы.
 - (в) предварительную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода.
- 17.11 Нижеследующие затраты не являются затратами, включаемыми в себестоимость объекта основных средств и должны признаваться предприятием в качестве расхода в момент, когда они понесены:
- (а) затраты на открытие нового производственного комплекса.
 - (б) затраты, связанные с внедрением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению).
 - (в) затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала).
 - (г) административные и прочие общие накладные расходы.
 - (д) **затраты по займам** (см. раздел 25 «Затраты по займам»).
- 17.12 Если побочные операции не являются необходимыми для доставки объекта в нужное место и приведение его в состояние, обеспечивающее возможность эксплуатации, доходы и относящиеся к ним расходы по таким операциям признаются в качестве прибыли или убытка.

Оценка себестоимости

- 17.13 Себестоимость объекта основных средств представляет собой эквивалент цены при условии немедленного платежа на дату отражения в учёте. В случае, если платеж отложен на период, превышающий обычные условия кредитования, то себестоимостью объекта будет **приведенная стоимость** всех будущих платежей.

Обмен активами

- 17.14 Возможно приобретение одного или более объектов основных средств в обмен на немонетарный актив или активы, либо в обмен на сочетание монетарных и немонетарных актив. Себестоимость объекта основных средств оценивается по **справедливой стоимости**, кроме случаев, когда: (а) операция обмена не имеет коммерческой сущности, или (б) ни справедливая стоимость полученного актива, ни справедливая стоимость переданного актива не поддается надежной оценке. В этом случае оценка себестоимости актив производится на основе балансовой стоимости переданного актива.

Оценка после первоначального признания

- 17.15 После первоначального признания предприятие должно оценивать все объекты основных средств по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных **убытков от обесценения**. Предприятие должно признать затраты на текущее обслуживание объектов основных средств в составе прибыли или убытка того периода, в котором затраты понесены.

Амортизация

- 17.16 Если характер потребления экономических выгод от значительных компонентов объекта основных средств разнится значительно, предприятие должно распределять сумму, первоначально признанную в отношении объекта основных средств, на его значительные компоненты и амортизировать каждый такой компонент отдельно на протяжении срока его полезного использования. Другие активы должны амортизироваться как единые активы на протяжении соответствующих сроков полезного использования. Земля имеет неограниченный срок полезного использования и поэтому не амортизируется с некоторыми исключениями, такими как карьеры и участки, используемые для захоронения отходов.
- 17.17 Амортизационные отчисления за каждый период должны признаваться в прибыли или убытке, за исключением случаев, когда какой-либо другой раздел данного МСФО требует, чтобы такие отчисления были включены в себестоимость какого-либо актива. Например, амортизация производственных зданий и оборудования включается в себестоимость запасов (см. Раздел 13 «Запасы»).

Амортизируемая величина и период амортизации

- 17.18 **Амортизируемая величина** актива подлежит равномерному погашению на протяжении срока полезного использования этого актива.
- 17.19 Такие факторы как изменение способа использования актива, значительный непрогнозируемый физический износ, новые технологические разработки и изменение рыночных цен могут указывать на то, что остаточная стоимость или срок полезного использования актива изменились за время, прошедшее с последней годовой **отчетной даты**. Если такие признаки имеются, предприятие должно пересмотреть свои предыдущие оценки, и, если текущие прогнозы отличаются от таких оценок, внести поправки в остаточную стоимость, метод амортизации или срок полезного использования актива. Предприятие должно учитывать изменение в остаточной стоимости, методе амортизации или сроке полезного использования как **изменение в расчетной оценке** в соответствии с пунктами 10.15-10.18.
- 17.20 Амортизация актива начинается тогда, когда он становится доступен для использования, т.е., когда его местоположение и состояние позволяют осуществлять эксплуатацию в соответствии с намерениями руководства. Начисление амортизации актива прекращается, начиная с даты прекращения признания актива. Начисление амортизации не прекращается в случае простоя актива или прекращения активного использования актива, за исключением случаев, когда актив полностью амортизирован. Тем не менее, при применении методов амортизации на основе использования актива сумма амортизационного отчисления может быть равна нулю, если актив не участвует в процессе производства.
- 17.21 При определении срока полезного использования актива предприятие должно принимать во внимание все перечисленные ниже факторы:
- (а) ожидаемый режим использования (загрузки) актива. Загрузка оценивается, исходя из ожидаемой мощности или физической производительности актива.
 - (б) ожидаемый физический износ, который зависит от производственных факторов, таких как количество смен, использующих данный актив, план ремонта и текущего обслуживания, а также условия хранения и обслуживания актива во время простоев.
 - (в) моральное или коммерческое устаревание, возникающее в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи актива.
 - (г) юридические или аналогичные ограничения по использованию активов, такие как истечение сроков соответствующих договоров аренды.

Метод амортизации

- 17.22 Предприятие должно выбрать такой метод амортизации, который отражает характер ожидаемого потребления предприятием будущих экономических выгод от актива. Допустимые методы амортизации включают в себя прямолинейный метод, метод уменьшающегося остатка и метод, основанный на использовании, такой как метод единиц продукции.
- 17.23 В случае, если существуют признаки значительного изменения в предполагаемой структуре потребления предприятием будущих экономических выгод, заключенных в активе, по сравнению с предыдущей годовой отчетной датой, предприятие должно проанализировать метод амортизации, и, если текущие ожидания изменились, изменить метод амортизации, чтобы отразить новую структуру потребления. Это изменение должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с пунктами 10.15-10.18.

Обесценение

Признание и оценка обесценения

- 17.24 На каждую **отчетную дату** предприятие должно выполнить мероприятия, предусмотренные Разделом 27 «Обесценение активов» с целью выявления возможного обесценения объекта или группы объектов основных средств, и, если обесценение произошло, определения порядка признания и оценки убытка от обесценения. Этот раздел объясняет, когда и каким образом предприятие пересматривает балансовую стоимость своих активов, как оно определяет **возмещаемую величину** актива, и когда оно признает или восстанавливает убыток от обесценения.

Компенсация обесценения

- 17.25 Предприятие должно включать в состав прибыли или убытка суммы компенсации, полученные от третьих сторон в отношении объектов основных средств, которые обесценились, были утрачены или переданы, только тогда, когда такая компенсация причитается к получению.

Основные средства, предназначенные для продажи

- 17.26 Пункт 27.9(е) указывает, что планируемое отчуждение актива до ожидаемой ранее даты является признаком обесценения, что является основанием для вычисления возмещаемой величины актива с целью определения, подвергся ли актив обесценению.

Прекращение признания

- 17.27 Предприятие прекращает признание объекта основных средств:
- (а) в случае выбытия объекта, или
 - (б) когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.
- 17.28 Предприятие должно признавать прибыль или убыток от прекращения признания объектов основных средств в составе прибыли или убытка в момент прекращения признания объектов (если Раздел 20 «Аренда» не содержит других требований в отношении продажи с обратной арендой). Предприятие не должно классифицировать такую прибыль как выручку.
- 17.29 При определении даты выбытия объекта предприятие должно применять критерии признания выручки от продажи товаров, изложенные в Разделе 23 «Выручка». Раздел 20 применяется к выбытию в случае продажи с обратной арендой.
- 17.30 Прибыль или убыток, возникающие при прекращении признания объекта основных средств, определяются предприятием как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью объекта.

Раскрытие информации

- 17.31 Предприятие должно раскрыть следующую информацию по каждому классу основных средств предприятия из тех, что изложены в пункте 4.11(а):
- (а) база оценки, используемая для определения валовой балансовой стоимости.
 - (б) используемые методы начисления амортизации.
 - (в) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации.
 - (г) валовая балансовая стоимость и накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода.
 - (д) сверку балансовой стоимости на начало и конец периода, показывающую:
 - (i) поступления.
 - (ii) выбытие.
 - (iii) приобретения путем **объединения бизнеса**.
 - (iv) перевод инвестиционного имущества в категорию основных средств, если надежная оценка справедливой стоимости становится невозможной (см. пункт 16.8).
 - (v) убытки от обесценения, признанные или восстановленные в прибыли или убытке в соответствии с разделом 27.
 - (vi) амортизация.
 - (vii) прочие изменения.
- Представлять такую сверку в отношении предыдущих периодов необходимости нет.
- 17.32 Предприятие также должно раскрывать:
- (а) наличие и величину ограничений прав собственности на основные средства, а также основные средства, заложенные в качестве обеспечения исполнения обязательств
 - (б) сумму договорных обязательств по приобретению основных средств.

Раздел 18

Нематериальные активы, за исключением гудвила

Сфера применения настоящего раздела

- 18.1 Данный раздел применяется к учету всех **нематериальных активов** за исключением гудвила (см. Раздел 19 «Объединения бизнеса») и нематериальным активам предприятия, предназначенным для продажи в ходе обычной деятельности (см. Раздел 13 «Запасы» и Раздел 23 «Выручка»).
- 18.2 Нематериальный актив – это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы. Такой актив является идентифицируемым, когда он:
- (а) является отделимым, т.е. его можно отделить или выделить из предприятия и продать, передать, лицензировать, сдать в аренду или обменять, отдельно или вместе с соответствующими договором, активом или обязательством, или
 - (б) возникает в результате договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от предприятия или от других прав и обязательств.
- 18.3 Нематериальные активы не включают:
- (а) **финансовые активы**, или
 - (б) прав на разработку недр и полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и других подобных невозобновляемых ресурсов.

Признание

Общий принцип признания нематериальных активов

- 18.4 При признании нематериального актива предприятие использует критерии признания, содержащиеся в пункте 2.27. Соответственно, предприятие должно признать нематериальный актив в качестве актива только тогда, когда:
- (а) **вероятно**, что ожидаемые будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, поступят в предприятие;
 - (б) стоимость актива может быть надежно оценена; и
 - (в) сам актив не является результатом затрат, понесенных предприятием в связи с образованием нематериальной статьи.
- 18.5 Предприятие должно оценить вероятность ожидаемых будущих экономических выгод, используя обоснованные и приемлемые допущения, представляющие наилучшие расчетные оценки руководством экономических условий, которые будут существовать на протяжении срока **полезного использования** актива.
- 18.6 Предприятие использует субъективную оценку для установления степени определенности поступления будущих экономических выгод от использования актива, на основе имеющихся на дату первоначального признания данных, придавая большее значение внешним данным.
- 18.7 Критерий признания в пункте 18.4(а), основанный на вероятности, всегда считается удовлетворенным для отдельно приобретаемых нематериальных активов.

Приобретение как часть объединения бизнеса

- 18.8 Нематериальный актив, приобретаемый при объединении бизнеса, обычно признается активом, так как **справедливая стоимость** этого актива может быть оценена с достаточной степенью надежности. Тем не менее, нематериальный актив, приобретаемый при объединении бизнеса, не будет признаваться в тех случаях, когда такой актив возникает в результате юридических или прочих договорных прав и его справедливая стоимость не может быть оценена с достаточной долей надежности потому, что:
- (а) актив не является отделимым от **гудвила**; либо

- (б) актив является отделимым, но при этом не существует предыдущего опыта или данных об операциях обмена с такими же или подобными активами, и во всех других отношениях оценка справедливой стоимости основывалась бы на переменных, не поддающихся оценке.

Первоначальная оценка

- 18.9 Предприятие должно оценивать нематериальный актив по его себестоимости.

Отдельное приобретение

- 18.10 Себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива включает:
- (а) цену его покупки после вычета торговых скидок и дисконтов, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку;
 - (б) любые прямо относимые затраты на подготовку актива к использованию по назначению.

Приобретение в рамках объединения бизнеса

- 18.11 В случае, если нематериальный актив приобретается при объединении бизнеса, себестоимостью этого нематериального актива является его справедливая стоимость на дату приобретения.

Приобретение при помощи государственной субсидии

- 18.12 В случае, если нематериальный актив приобретается при помощи **государственной субсидии**, себестоимостью этого нематериального актива является его справедливая стоимость на дату приобретения или на дату подлежащей приобретению гранта в соответствии с Разделом 24 «Государственные субсидии».

Обмен активами

- 18.13 Нематериальный актив может быть приобретен путем обмена на немонетарный актив или активы, или сочетание монетарного и немонетарного активов. Себестоимость такого нематериального актива должна оцениваться предприятием по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда (а) в операции обмена недостаточно коммерческого содержания или (б) справедливая стоимость и полученного, и переданного актива не может быть оценена надежно. В этом случае стоимость актива оценивается по **балансовой стоимости** отдаваемого взамен актива.

Самостоятельно созданные нематериальные активы

- 18.14 Предприятие признает затраты, понесенные самостоятельно в связи с нематериальной статьей, с учетом всех понесенных в ходе работ по исследованиям и разработкам затрат в качестве расхода тогда, когда они понесены, за исключением тех затрат, которые включаются в себестоимость другого актива, соответствующего критериям признания в настоящем МСФО.
- 18.15 В качестве примеров применения предыдущего пункта ниже приведены статьи, по которым предприятие должно признавать расходы и не должно включать такие затраты в состав нематериальных активов:
- (а) затраты на торговые марки, логотипы, издательские права, списки клиентов и аналогичные по существу статьи.
 - (б) затраты в связи с началом деятельности (т.е. начальные затраты), которые включают учредительные расходы, такие как затраты на юристов и секретариат; затраты, понесенные при учреждении юридического лица; затраты на открытие нового объекта или бизнеса (т.е. предпусковые затраты); затраты на начало новой операционной деятельности; запуск производства новой продукции или процессов (т.е. предоперационные затраты).
 - (в) затраты на деятельность, связанную с обучением персонала.
 - (г) затраты на рекламу и деятельность по продвижению товара.
 - (д) затраты на перемещение или реорганизацию части или всего предприятия.

(е) самостоятельно созданный гудвил.

- 18.16 Пункт 18,15 не исключает возможности признания предварительной оплаты в качестве актива в случае, если оплата за поставку товаров или услуг произведена до поставки товаров или предоставления услуг.

Прошлые расходы, не подлежащие признанию в качестве актива

- 18.17 Затраты на нематериальную статью, первоначально признанную в качестве расхода, не должна впоследствии признаваться как часть себестоимости актива.

Оценка после признания

- 18.18 Предприятие должно оценивать нематериальный актив по себестоимости за вычетом любой накопленной **амортизации** и любого накопленного **убытка от обесценения**. Требования по оценке амортизации установлены в данном разделе. Требования по признанию обесценения установлены в Разделе 27 «*Обесценение активов*».

Амортизация за время срока полезного использования

- 18.19 Для достижения цели настоящего МСФО, все нематериальные активы должны рассматриваться с учетом имеющегося ограниченного срока полезного использования. Срок полезного использования нематериального актива, являющегося результатом договорных или иных юридических прав, не должен превышать срок действия этих прав, но может быть короче в зависимости от периода, в течение которого предприятие предполагает использовать данный актив. Если договорные или иные юридические права передаются на ограниченный срок, который может быть возобновлен, то при определении срока полезного использования этого нематериального актива возобновляемый срок (сроки) должны учитываться только в том случае, если имеются свидетельства в пользу того, что предприятие сможет получить пролонгацию без значительных затрат.
- 18.20 Если предприятие не в состоянии дать надежную оценку срока полезного использования нематериального актива, то этот срок должен составлять 10 лет.

Период амортизации и метод начисления амортизации

- 18.21 Предприятие должно распределять **амортизируемую величину** нематериального актива на систематической основе на протяжении срока его полезного использования. Амортизация, начисленная за каждый период, должна признаваться в составе убытка, кроме тех случаев, когда настоящим МСФО требует ее признания, как части стоимости актива, такого как запасы или основные средства.
- 18.22 Амортизация должна начинаться с того момента, когда этот актив становится доступным для использования, т. е. когда его местоположение и состояние обеспечивают возможность его использования в соответствии с намерениями руководства. Амортизация должна быть прекращена, когда актив списывается с баланса. Предприятие должно избрать такой метод амортизации, который отражает характер ожидаемого потребления предприятием будущих экономических выгод от актива. В случае, если предприятие не может надежно определить характер ожидаемого потребления, предприятие должно использовать прямолинейный метод.

Остаточная стоимость

- 18.23 Предприятие должно исходить из допущения о том, что у нематериального актива **остаточная стоимость** будет всегда равна нулю, за исключением случаев, когда:
- (а) существует обязанность третьего лица купить данный актив в конце срока его полезного использования; или
 - (б) существует активный рынок для этого актива и:
 - (i) остаточную стоимость можно определить с использованием данных этого рынка, и
 - (ii) существует высокая вероятность того, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования данного актива.

Анализ срока амортизации и метода начисления амортизации

- 18.24 Факторы, такие как изменение, в том, как используется нематериальный актив, технический прогресс и как изменения в рыночной цене могут указать на то, что остаточная стоимость или срок полезного использования изменились с момента последней годовой отчетной даты. При наличии таких указателей, предприятие должно провести проверку своих предыдущих оценок и, если текущие результаты будут отличаться, предприятие должно внести изменения в остаточную стоимость, в метод начисления амортизации или в срок полезного использования. Предприятие должно отражать изменения в остаточной стоимости, в методе исчисления амортизации или сроке полезного использования как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с пунктами 10.15-10.18.

Возмещаемость балансовой стоимости — убытки от обесценения

- 18.25 Для того чтобы определить, произошло ли обесценение актива, предприятие применяет положения Раздела 27. Этот раздел объясняет, когда и каким образом предприятие пересматривает балансовую стоимость своих активов, как оно определяет **возмещаемую сумму** актива и когда оно признает или восстанавливает убыток от обесценения.

Прекращение использования и выбытие

- 18.26 Предприятие должно прекратить признание нематериального актива и должно признать доходы или расходы в составе прибыли или убытка в следующих обстоятельствах:
- (а) при выбытии актива, или
 - (б) когда не ожидается никаких будущих экономических выгод от использования или выбытия данного актива.

Раскрытие информации

- 18.27 Предприятие должно раскрывать следующую информацию по каждому классу нематериальных активов:
- (а) какие применяются сроки полезного использования или нормы амортизации.
 - (б) применяемые методы начисления амортизации.
 - (в) валовую балансовую стоимость и любую накопленную амортизацию (объединенную с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец отчетного периода.
 - (г) статью (статьи) отчета о совокупном доходе (и в отчете о прибылях и убытках, если такой отчет представляется), в которую включена любая амортизация нематериальных активов.
 - (д) сверку балансовой стоимости на начало и на конец отчетного периода с отдельным указанием:
 - (i) поступлений.
 - (ii) выбытий.
 - (iii) приобретений в рамках объединения бизнеса.
 - (iv) амортизации.
 - (v) убытка от обесценения.
 - (vi) прочих изменений.
- Необходимости представлять такую сверку в отношении предыдущих периодов нет.
- 18.28 Предприятие также должно раскрывать следующую информацию:
- (а) описание, балансовую стоимость и оставшийся период начисления амортизации в отношении любого отдельного нематериального актива, являющегося существенным для финансовой отчетности предприятия.
 - (б) применительно к нематериальным активам, приобретенным при помощи государственной субсидии и первоначально признанным по справедливой стоимости (см. пункт 18.12):
 - (i) справедливую стоимость, по которой эти активы были первоначально признаны, и
 - (ii) их балансовую стоимость.

- (в) наличие и балансовую стоимость нематериальных активов, в отношении прав собственности на которые действуют определенные ограничения, а также балансовую стоимость нематериальных активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;
- (г) сумму принятых на себя по договору обязанностей по приобретению нематериальных активов.

18.29 Предприятие должно раскрывать совокупную сумму затрат на исследования и разработки, признанную в качестве расхода в течение периода (т.е. сумму затрат, возникшую вследствие исследования и разработки, которые не были капитализированы как часть суммы другого актива, который отвечает критериям признания в настоящем МСФО).

Раздел 19 Объединения бизнеса и гудвил

Сфера применения настоящего раздела

- 19.1 Данный раздел применяется для учета **объединения бизнеса**. В раздел входит руководство по определению предприятия-покупателя, руководство по оценке затрат на объединение бизнеса предприятий и распределение этих затрат по отношению к приобретенным активам и принятым обязательствам и запасам, а также для **условных обязательств**. В разделе также рассматривается учет **гудвила** как во время объединения бизнеса, так и после него.
- 19.2 В настоящем разделе указывается порядок учета всех видов объединения бизнеса, за исключением:
- (а) объединения предприятий или **бизнеса**, находящихся под совместным **контролем**. Совместный контроль означает, что все объединяющиеся предприятия или бизнесы в конечном счете контролируются той же самой стороной или сторонами как до, так и после объединения, и этот контроль не является временным.
 - (б) создания **совместной деятельности**.
 - (в) приобретения группы активов, которые формируют бизнес.

Определение объединения бизнеса

- 19.3 **Объединение бизнеса** - это объединение отдельных предприятий или видов бизнеса в одно отчитывающееся предприятие. Результатом почти всех объединений бизнеса является то, что одно предприятие (покупатель) получает контроль над одним или несколькими другими видами бизнеса (приобретаемыми предприятиями). Датой приобретения является дата, на которую покупатель фактически получает контроль над приобретаемым предприятием.
- 19.4 Структурно объединение бизнеса может быть осуществлено самыми разными способами по юридическим, налоговым или другим причинам. Это может быть покупка предприятием собственного капитала другого предприятия, покупка всех чистых активов другого предприятия, принятие на себя обязательств другого предприятия или покупка части чистых активов другого предприятия, которые совместно образуют одно или несколько бизнесов.
- 19.5 Объединение бизнеса может осуществляться посредством выпуска долевых инструментов, перевода денежных средств и их **эквивалентов** или посредством применения всех перечисленных способов. Операция может осуществляться между акционерами объединяющихся предприятий или между одним предприятием и акционерами другого предприятия. Это может быть учреждение нового предприятия для контроля над объединяющимися предприятиями или чистыми переданными активами или реорганизация одного или нескольких объединяющихся предприятий.

Учет объединения

- 19.6 Все объединения бизнеса должны учитываться с применением метода приобретения.
- 19.7 Применение метода приобретения включает следующие этапы:
- (а) определение покупателя.
 - (б) оценка затрат на объединение бизнеса.
 - (в) распределение на дату приобретения затрат на объединение бизнеса между приобретенными активами и принятыми обязательствами и **условными обязательствами**.

Определение покупателя

- 19.8 Во всех случаях объединения бизнеса необходимо определить покупателя. Приобретатель – это объединяющееся предприятие, которое приобретает контроль над другими объединяющимися предприятиями.

- 19.9 Контроль - это право управлять финансовой и операционной политикой предприятия или бизнеса, для того чтобы получать выгоды от их деятельности. Определение контроля одним предприятием над другим приводится в Разделе 9 «*Консолидированные и отдельные финансовые отчеты*».
- 19.10 Несмотря на то, что иногда может быть затруднительно определить покупателя, обычно имеются признаки его наличия. Например:
- (а) если **справедливая стоимость** одного из объединяющихся предприятий значительно выше справедливой стоимости другого объединяющегося предприятия, то, вероятно, покупателем является предприятие с большей справедливой стоимостью.
 - (б) если объединение бизнеса осуществляется путем обмена обыкновенных, обладающих правом голоса, долевых инструментов на денежные средства или другие активы, то, вероятно, покупателем является предприятие, передающее денежные средства или другие активы.
 - (в) если объединение бизнеса ведет к тому, что руководство одного из объединяющихся предприятий получает возможность доминировать при подборе руководящих кадров предприятия, возникающего в результате объединения, то, вероятно, покупателем является предприятие, руководство которого может таким образом доминировать.

Затраты на объединение бизнеса

- 19.11 Покупатель оценивает стоимость объединения бизнеса по суммарному значению следующих величин:
- (а) справедливой стоимости (на дату обмена) активов, переданных покупателем, обязательств, принятых на себя покупателем и долевых инструментов, выпущенных покупателем в обмен на контроль над приобретаемым предприятием, плюс
 - (б) сумму всех затрат, непосредственно относимых на данное объединение бизнеса

Корректировки затрат на объединение бизнеса, обусловленные будущими событиями

- 19.12 Если договор об объединении бизнеса предусматривает корректировку затрат на объединение, обусловленную будущими событиями, то оцениваемая сумма корректировки должна включаться покупателем в фактические затраты на это объединение на дату приобретения, если корректировка **вероятна**, а ее величина может быть надежно оценена.
- 19.13 Однако, следует отметить, что если такая потенциальная корректировка не признается в момент приобретения, но в последующем она становится вероятной, а ее величина становится надежно оцениваемой, то дополнительное возмещение будет учитываться как корректировка к затратам на данное объединение.

Распределение затрат на объединение бизнеса на приобретенные активы и принятые обязательства и условные обязательства

- 19.14 Покупатель должен на дату приобретения распределить затраты на объединение бизнеса путем признания идентифицируемых активов, обязательств и резервов по тем условным обязательствам приобретаемого предприятия, которые удовлетворяют критериям признания, содержащимся в пункте 19.20 по их справедливой стоимости на эту дату. Любая разница между стоимостью объединения бизнеса и долей собственности покупателя в чистой справедливой стоимости признанных идентифицируемых активов, обязательств и резервов для условных обязательств должна учитываться в соответствии с пунктами 19.22-19.24 (как гудвил или так называемый «отрицательный гудвил»).
- 19.15 Покупатель должен признавать на дату приобретения только те отдельно идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемого предприятия, которые соответствуют следующим критериям:
- (а) В случае, если актив не является нематериальным активом, является вероятным получение покупателем связанных с активом будущих экономических выгод, и справедливая стоимость актива может быть надежно оценена.
 - (б) Если обязательство не является условным обязательством, является вероятным выбытие ресурсов, для урегулирования обязательства, и его справедливая стоимость может быть надежно оценена.

- (в) Для нематериального актива или условного обязательства - их справедливая стоимость может быть надежно оценена.
- 19.16 Отчет о совокупном доходе покупателя после даты приобретения должен содержать прибыли и убытки приобретаемого предприятия путем включения доходов и расходов приобретаемого предприятия, основанных на затратах на объединение бизнеса для покупателя. Например, амортизационные расходы, включенные после даты приобретения в отчет о совокупном доходе покупателя, которые относятся к амортизируемым активам приобретаемого предприятия, должны основываться на справедливой стоимости таких амортизируемых активов на дату приобретения, т.е. на их стоимости для покупателя.
- 19.17 Применять метод приобретения начинают с даты приобретения, которая является датой, на которую покупатель фактически получает контроль над приобретаемым предприятием. Нет необходимости в закрытии или завершении операции в соответствии с законом, до того как покупатель получит контроль, так как контроль – это право управлять финансовой и операционной политикой предприятия или бизнеса, для того чтобы получать выгоды от их деятельности. Все уместные факты и обстоятельства, сопутствующие объединению бизнеса, должны приниматься во внимание при оценке того, когда покупатель получил контроль.
- 19.18 В соответствии с пунктом 19.14 покупатель признает отдельно только те идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемого предприятия, которые существуют на дату приобретения и отвечают критериям признания в пункте 19.15. Поэтому:
- (а) покупатель должен признавать обязательства по прекращению или сокращению деятельности приобретаемого предприятия при распределении затрат на объединение, только когда приобретаемое предприятие имеет на дату приобретения существующее обязательство по реструктуризации, признанное в соответствии с Разделом 21 *«Резервы и условные события»*; и
- (б) покупатель при распределении затрат на объединение бизнеса не должен признавать обязательства по будущим убыткам или прочим расходам, которые, как ожидается, будут понесены в результате этого объединения.
- 19.19 Если первоначальный учет объединения бизнеса не завершается к концу отчетного периода, в котором происходит объединение, покупатель должен отразить в своей финансовой отчетности условные суммы в отношении тех статей, учет которых не завершен. В течение двенадцати месяцев после даты приобретения, покупатель должен осуществлять ретроспективную корректировку условных сумм, признанных как активы и обязательства на дату приобретения (т.е. учитывать их, как если бы они были сделаны на дату приобретения), чтобы отразить новую полученную информацию. По истечении двенадцати месяцев после даты приобретения, корректировки по первоначальному учету объединения бизнеса должны отражаться только для того, чтобы исправить ошибку в соответствии с Разделом 10 *«Учетная политика, оценки и ошибки»*.

Условные обязательства

- 19.20 В пункте 19.14 указано, что покупатель признает отдельно резервы по условному обязательству приобретаемого предприятия лишь в случаях, когда справедливая стоимость такого обязательства может быть надежно оценена. В случае, если справедливая стоимость такого обязательства не может быть надежно оценена:
- (а) существует влияние на сумму признанную как гудвил или учитываемую в соответствии с пунктом 19.24; и
- (б) предприятие-покупатель раскрывает информацию об условном обязательстве в соответствии с Разделом 21.
- 19.21 После первоначального признания покупатель должен оценивать условные обязательства, признанные отдельно в соответствии с пунктом 19.14, по наибольшей из:
- (а) суммы, которая была бы признана в соответствии с Разделом 21, и
- (б) первоначально признанной суммы за вычетом сумм, ранее признанной в качестве выручки в соответствии с Разделом 23 *«Выручка»*.

Гудвил

- 19.22 Покупателю следует на дату приобретения:
- (а) признавать гудвил, приобретенный при объединении бизнеса в качестве актива, и

- (б) первоначально оценивать этот гудвил по его себестоимости, являющейся превышением затрат на объединение бизнеса над долей покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств, признанных в соответствии с пунктом 19.14.
- 19.23 После первоначального признания покупателю следует оценивать гудвил, приобретенный при объединении бизнеса, по его себестоимости за вычетом накопленной **амортизации** и накопленных убытков от **обесценения**:
- (а) Предприятие должно следовать принципам, указанным в пунктах 18.19-18.24 для амортизации гудвила. Если предприятие не в состоянии дать надежную оценку срока полезного использования гудвила, то этот срок должен составлять 10 лет.
 - (б) Предприятие должно следовать Разделу 27 «Обесценение активов» для признания и оценки убытка от обесценения гудвила.

Превышение доли покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемого предприятия над затратами

- 19.24 Если доля покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и резервов по условным обязательствам, признанная в соответствии с пунктом 19.14, превышает затраты на объединение бизнеса (иногда такое явление называется «отрицательный гудвил»), то покупателю следует:
- (а) подвергнуть переоценке идентификацию и оценку идентифицируемых активов, обязательств и резервов по условным обязательствам приобретаемого предприятия, а также оценку затрат на это объединение, и
 - (б) немедленно признать в составе прибыли или убытка любое оставшееся после данной переоценки превышение.

Раскрытие информации

Для объединения (-ий) бизнеса, произошедшего в ходе отчетного периода

- 19.25 В отношении каждого объединения бизнеса, произошедшего в течение периода, предприятие-покупатель должно раскрывать следующую информацию:
- (а) названия и описания объединяющихся предприятий или видов коммерческой деятельности.
 - (б) дату приобретения.
 - (в) процент приобретенных голосующих долевых инструментов.
 - (г) затраты на объединение и описание компонентов этих затрат (такие как денежные средства, долевые и долговые инструменты).
 - (д) суммы, признанные на дату приобретения по каждому классу активов, обязательств и условных обязательств приобретаемого предприятия, включая гудвил.
 - (е) сумму любого превышения, признанную в составе прибыли или убытка в соответствии с пунктом 19.24, и статью в отчете о совокупном доходе (а также в отчете о прибылях и убытках, если таковой представляется), в которой признано данное превышение.

Для всех объединений бизнеса

- 19.26 Предприятие должно привести сверку балансовой стоимости гудвила на начало и конец отчетного периода, показывая отдельно:
- (а) изменения, произошедшие в связи с новыми объединениями бизнеса.
 - (б) убытки от обесценения.
 - (в) выбытие ранее приобретенного бизнеса.

(г) прочие изменения.

Представлять такую сверку за предыдущие периоды не требуется.

Раздел 20 Аренда

Сфера применения настоящего раздела

- 20.1 Данный раздел охватывает учет всех видов **аренды**, за исключением:
- (а) договоров аренды на разведку или использование полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых природных ресурсов (см. Раздел 34 «*Специализированная деятельность*»).
 - (б) лицензионных соглашений на такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права (см. Раздел 18 «*Нематериальные активы, за исключением гудвила*»).
 - (в) оценка недвижимости, используемой арендатором, которая учитывается как **инвестиционное имущество** и оценка инвестиционного имущества, предоставленного арендодателями по договорам операционной аренды (см. Раздел 16 «*Инвестиционное имущество*»).
 - (г) оценка **биологических активов**, находящихся в распоряжении арендаторов по договорам финансовой аренды и биологических активов, предоставленных арендодателем по договорам операционной аренды (см. Раздел 34).
 - (д) договоров аренды, которые могут привести к возникновению убытков у арендодателя либо арендатора в результате выполнения договорных условий, не относящихся к изменениям цены актива, являющегося предметом аренды, изменениям обменных курсов валют или невыполнению обязательств одной из сторон (см. пункт 12.3(е)).
 - (е) договоров операционной аренды, которые представляют затруднения.
- 20.2 Данный раздел применяется в отношении договоров, предусматривающих передачу права на использование активов, даже, несмотря на то, что эксплуатация таких активов может потребовать от арендодателя оказания значительных услуг, связанных с техническим обслуживанием данных активов. Данный раздел не применяется в отношении соглашений об оказании услуг, не предусматривающих переход права на использование активов от одной стороны договора к другой.
- 20.3 Некоторые соглашения, такие как соглашения о привлечении внешних подрядчиков, соглашения в телекоммуникационной отрасли, которые предоставляют право на соответствующий объем или договоры типа «принимай или плати» по своей юридической форме не являются договорами аренды, но передают право на использование активов в обмен на платежи. Такие соглашения содержатся в содержании договора аренды актива и должны учитываться в соответствии с данным разделом.

Классификация аренды

- 20.4 Аренда классифицируется как **финансовая**, если в ее рамках происходит передача практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Аренда классифицируется как **операционная**, если в ее рамках не происходит передачи практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом.
- 20.5 Классификация аренды в качестве финансовой или операционной зависит от содержания операции, а не от формы договора. Ниже приведены примеры ситуаций, которые по отдельности или в сочетании обычно приводят к классификации аренды в качестве финансовой:
- (а) договор аренды предусматривает передачу права собственности на актив арендатору в конце срока аренды;
 - (б) арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже **справедливой стоимости** на дату реализации этого права, что на дату начала арендных отношений можно обоснованно ожидать реализации этого права;
 - (в) срок аренды распространяется на значительную часть срока экономической службы актива даже при отсутствии передачи права собственности;
 - (г) на дату начала арендных отношений **приведенная стоимость** минимальных арендных платежей практически равна справедливой стоимости актива, являющегося предметом аренды;

- (д) сданные в аренду активы имеют такой специализированный характер, что только арендатор может использовать их без значительной модификации.
- 20.6 Ниже приведены признаки, наличие которых по отдельности или в сочетании также могут привести к классификации аренды как финансовой:
- (а) при досрочном прекращении аренды арендатором все убытки арендодателя, связанные с таким досрочным прекращением, ложатся на арендатора;
 - (б) доходы или убытки от колебаний **остаточной стоимости** актива, являющегося предметом аренды, на конец срока аренды получает арендатор (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части поступлений от продаж в конце срока аренды);
 - (в) арендатор имеет возможность продлить аренду, причем арендные платежи в продленном периоде будут значительно ниже рыночных.
- 20.7 Примеры и признаки, перечисленные в пунктах 20.5 и 20.6, не всегда носят неоспоримый характер. Если прочие факторы явно свидетельствуют об отсутствии передачи практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом, аренда классифицируется как операционная аренда. Например, это может произойти, если актив передается в собственность в конце срока аренды в обмен на нефиксированный платеж, равный справедливой стоимости актива на тот момент времени, или если предусмотрена условная арендная плата, в результате чего арендатору не передаются практически все такие риски и выгоды, связанные с владением активом.
- 20.8 Классификация аренды производится на дату начала арендных отношений и не изменяется в течение срока аренды, кроме случаев, когда арендатор и арендодатель соглашаются на изменение условий договора аренды (за исключением простого его продления); в таких случаях классификация аренды должна быть подвергнута пересмотру.

Финансовая отчетность арендаторов - финансовая аренда

Первоначальное признание

- 20.9 На дату начала срока аренды, арендатор должен признать права на использование и обязанности, возникающие по финансовой аренде, в качестве активов и обязательств в отчете о финансовом положении, в суммах равных справедливой стоимости имущества, которое является предметом аренды, или приведенной стоимости (если эта сумма ниже) минимальных арендных платежей, определяемых на дату начала арендных отношений. Любые первоначальные прямые затраты арендатора (дополнительные издержки, непосредственно относящиеся к процессу подготовки и заключения договора аренды) прибавляются к сумме, признанной в качестве актива.
- 20.10 Приведенная стоимость минимальных арендных платежей должна рассчитываться с использованием **ставки процента, подразумеваемой в договоре аренды**. Если же определить ее невозможно, следует использовать **расчетную процентную ставку по договору аренды**.

Последующая оценка

- 20.11 Арендатор должен распределять минимальные арендные платежи между затратами на финансирование и уменьшением непогашенного обязательства, используя **метод эффективной ставки процента** (см. раздел 11.15-11.20). Затраты на финансирование подлежат распределению между всеми периодами в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась постоянная периодическая ставка процента по непогашенному остатку обязательства. Арендатор должен относить условные арендные платы на расходы в периодах их возникновения.
- 20.12 Арендатор должен амортизировать актив, удерживаемый по договору финансовой аренды, в соответствии с соответствующим разделом настоящего МСФО для этого вида актива, например, Разделом 17 «*Основные средства*», Разделом 18 или Разделом 19 «*Объединения бизнеса и гудвил*». Если нет обоснованной уверенности в том, что к концу срока аренды арендатор получит право собственности, то актив должен быть полностью амортизирован в течение наименьшего из сроков: срока аренды или срока полезного использования. Арендатор, также должен на конец каждого **отчетного периода** оценивать, существуют ли признаки обесценения актива, удерживаемого по договору финансовой аренды (см. Раздел 27 «*Обесценение активов*»).

Раскрытие информации

- 20.13 Арендатор должен раскрывать следующую информацию в отношении финансовой аренды:
- (а) по каждому классу активов чистую балансовую стоимость на конец отчетного периода.
 - (б) совокупную сумму будущих минимальных арендных платежей по состоянию на конец отчетного периода в отношении каждого из нижеследующих периодов:
 - (i) до одного года;
 - (ii) от одного года до пяти лет; и
 - (iii) свыше пяти лет.
 - (в) общее описание значительных договоров аренды, включая, например, информацию об условной арендной плате, возможности возобновления аренды или покупки актива, оговорках о скользящих ценах, субаренде и ограничениях, установленных договорами аренды.
- 20.14 Кроме того, арендаторы должны раскрывать информацию в соответствии с Разделами 17, 18, 27 и 34 применительно к активам, являющимся предметом финансовой аренды.

Финансовая отчетность арендаторов - операционная аренда

Признание и оценка

- 20.15 Арендатор должен признавать арендные платежи по операционной аренде (за исключением затрат на услуги, такие, как страхование и обслуживание) в качестве расходов на прямолинейной основе за исключением случаев, когда
- (а) другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика получения выгод пользователем, даже если платежи производятся на иной основе.
 - (б) выплаты арендодателю структурируются таким образом, чтобы увеличиваться в соответствии с ожидаемой общей инфляцией (основываясь на опубликованных показателях и статистике), для того чтобы компенсировать арендодателю ожидаемое увеличение инфляционных издержек. Если выплаты арендодателю варьируются, из-за факторов, кроме общей инфляции, то это не отвечает условиям п. (б).

Пример применения пункта 20.15 (б):

X признает ежегодные расходы по аренде в сумме уплачиваемой арендодателю, как показано выше.
В случае если увеличивающиеся платежи не четко структурированы для того, чтобы компенсировать

арендодателю ожидаемое увеличение инфляционных издержек, основываясь на опубликованных показателях и статистике, предприятие X признает ежегодные расходы по аренде по прямолинейному методу: 122 000 д.е. каждый год (сумма всех платежей по аренде в течение пяти лет).

Раскрытие информации

- 20.16 Арендатор должен раскрывать следующую информацию в отношении операционной аренды:
- (a) общую сумму будущих минимальных арендных платежей по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения для каждого из следующих периодов:
 - (i) до одного года;
 - (ii) от одного года до пяти лет; и
 - (iii) свыше пяти лет.
 - (б) арендные платежи, признанные в качестве расхода.
 - (в) общее описание значительных договоров аренды, включая, например, информацию об условной арендной плате, возможности возобновления аренды или покупки актива, оговорках о скользящих ценах, субаренде и ограничениях, установленных договорами аренды.

Финансовая отчетность арендодателей - финансовая аренда

Первоначальное признание и оценка

- 20.17 Арендодатель должен признать в своем отчете о финансовом положении активы, находящиеся в его распоряжении по договору финансовой аренды, и представлять их в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной **чистым инвестициям в аренду**. Чистые инвестиции в аренду – валовые инвестиции арендодателя в аренду, дисконтированные с использованием ставки процента, подразумеваемой в договоре аренды. **Валовые инвестиции в аренду** — это совокупность:
- (a) минимальных арендных платежей, причитающихся к получению арендодателем по договору финансовой аренды,
 - (б) негарантированной остаточной стоимости, начисляемой арендодателю.
- 20.18 При финансовой аренде, где арендодатели не являются производителями или дилерами, первоначальные прямые затраты (затраты, непосредственно связанные с подготовкой и заключением договора аренды) включаются в первоначальную оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде и уменьшают сумму дохода, признаваемого на протяжении срока аренды.

Последующая оценка

- 20.19 Признание финансового дохода должно основываться на графике, отражающем постоянную периодическую норму доходности по чистым инвестициям арендодателя в финансовую аренду. Арендные платежи, относящиеся к отчетному периоду, за исключением затрат на обслуживание, вычитаются из валовых инвестиций в аренду, приводя к уменьшению как основной суммы задолженности, так и незаработанного финансового дохода. При наличии признака того, что расчетные оценки необеспеченной остаточной стоимости, использованные при расчете валовых инвестиций арендодателя в аренду, значительно изменились, распределение дохода на протяжении срока аренды пересматривается в составе прибыли или убытка с немедленным признанием уменьшения ранее начисленных сумм.

Арендодатели, являющиеся производителями или дилерами

- 20.20 Производители и дилеры часто предоставляют клиентам право выбора между покупкой и арендой актива. Предоставление актива в финансовую аренду арендодателем, также действующим в качестве производителя или дилера, приводит к возникновению двух видов дохода:

- (а) прибыль или убыток, эквивалентный прибыли или убытку от незамедлительной продажи актива, ставшего предметом аренды, по обычным продажным ценам, с учетом применимых оптовых или торговых скидок;
 - (б) финансовый доход на протяжении срока аренды.
- 20.21 Выручка от реализации, признанная на начало срока аренды арендодателем-производителем или арендодателем-дилером, является справедливой стоимостью актива или приведенной стоимостью (если она ниже справедливой стоимости) минимальных арендных платежей, начисляемые арендодателю, которые рассчитываются по рыночной процентной ставке. Себестоимость продаж, признанная на начало срока аренды, представляет собой себестоимость или балансовую стоимость (если она отличается от себестоимости) имущества, являющегося предметом аренды, за вычетом приведенного значения негарантированной остаточной стоимости. Разница между выручкой от продаж и себестоимостью продаж составляет прибыль от продаж, которая признается в соответствии с учетной политикой предприятия в отношении обычных продаж.
- 20.22 Если объявлены искусственно заниженные процентные ставки, прибыль от продаж должна ограничиваться величиной, которая была бы получена при использовании рыночной процентной ставки. Затраты на подготовку и заключение договора аренды, понесенные арендодателями, являющимися производителями или дилерами, должны признаваться как расходы, когда признается прибыль от продаж.

Раскрытие информации

- 20.23 Арендодатель должен раскрывать следующую информацию в отношении финансовой аренды:
- (а) сверку валовых инвестиций в аренду на конец отчетного периода с приведенной стоимостью минимальных арендных платежей, причитающихся к получению на конец отчетного периода. Кроме того, арендодатель должен раскрывать информацию о валовых инвестициях в аренду и приведенной стоимости минимальных арендных платежей, причитающихся к получению на конец отчетного периода, в отношении каждого из нижеследующих периодов:
 - (i) до одного года;
 - (ii) от одного года до пяти лет; и
 - (iii) свыше пяти лет.
 - (б) незаработанный финансовый доход
 - (в) негарантированную остаточную стоимость, начисляемую в пользу арендодателя.
 - (г) накопленные оценочные резервы по причитающимся к получению минимальным арендным платежам, которые невозможно взыскать.
 - (д) условную арендную плату, признанную в качестве дохода в отчетном периоде.
 - (е) общее описание значительных договоров аренды, включая, например, информацию об условной арендной плате, возможности возобновления аренды или покупки актива, оговорках о скользящих ценах, субаренде и ограничениях, установленных договорами аренды.

Финансовая отчетность арендодателей - операционная аренда

Признание и оценка

- 20.24 Арендодатель должен представлять активы, переданные в операционную аренду, в своем отчете о финансовом положении в соответствии с характером такого актива.
- 20.25 Арендодатель должен признавать арендный доход от операционной аренды (за исключением затрат на услуги, такие, как страхование и обслуживание) в составе прибыли или убытка на прямолинейной основе на протяжении срока аренды за исключением случаев, когда
- (а) систематический подход не обеспечивает более адекватное отражение графика получения выгод арендатором от актива, являющегося предметом аренды, даже если платежи производятся не на этой основе.
 - (б) выплаты арендодателю структурируются таким образом, чтобы увеличиваться в соответствии с ожидаемой общей инфляцией (основываясь на опубликованных показателях и статистике), для того чтобы компенсировать арендодателю ожидаемое увеличение инфляционных

издержек. Если выплаты арендодателю варьируются, из-за факторов, кроме общей инфляции, то это не отвечает условиям п. (б).

- 20.26 Арендодатель должен признавать затраты, в том числе амортизацию, понесенные при получении арендного дохода, в качестве расходов. Политика начисления амортизации по сданным в аренду амортизируемым активам должна соответствовать нормальной амортизационной политике арендодателя для аналогичных активов.
- 20.27 Все первоначальные прямые затраты, понесенные при подготовке и заключении договора операционной аренды, должны добавляться арендодателем к балансовой стоимости сданного в аренду актива и признаваться в качестве расходов на протяжении срока аренды на той же основе, что и доход от аренды.
- 20.28 Для того чтобы определить, произошло ли обесценение актива, являющегося предметом аренды, арендодатель должен применять Раздел 27 «Обесценение активов».
- 20.29 Арендодатели, являющиеся производителями или дилерами, не признают прибыль от продаж при заключении договора операционной аренды, потому что она не эквивалентна продаже.

Раскрытие информации

- 20.30 Арендодатель должен раскрывать следующую информацию по операционной аренде:
- (а) будущие минимальные арендные платежи по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения в отношении каждого из нижеследующих периодов:
 - (i) до одного года;
 - (ii) от одного года до пяти лет; и
 - (iii) свыше пяти лет.
 - (б) общую сумму арендной платы, признанной в качестве дохода.
 - (в) общее описание значительных договоров аренды, включая, например, информацию об условной арендной плате, возможности возобновления аренды или покупки актива, оговорках о скользящих ценах, субаренде и ограничениях, установленных договорами аренды.
- 20.31 Кроме того, требования к раскрытию информации об активах в соответствии с Разделами 17, 18, 27 и 34 применяются к арендодателям, когда речь идет об активах, удерживаемых по договору операционной аренды.

Операция продажи с обратной арендой

- 20.32 Операция продажи с обратной арендой подразумевает продажу актива с его же последующей обратной арендой. Арендные платежи и продажная цена обычно взаимосвязаны, поскольку их согласование производится в комплексе. Порядок учета операций продажи с обратной арендой зависит от вида аренды.

Операция продажи с обратной арендой, ведущая к финансовой аренде

- 20.33 Если операция продажи с обратной арендой приводит к финансовой аренде, то превышение выручки от продаж над балансовой стоимостью не должно признаваться продавцом-арендатором немедленно в качестве дохода. Вместо этого продавец-арендатор должен отсрочить признание такого превышения и амортизировать его на протяжении срока аренды.

Операция продажи с обратной арендой, ведущая к операционной аренде

- 20.34 Если операция продажи с обратной арендой приводит к операционной аренде и очевидно, что операция осуществляется по справедливой стоимости, то любая возникающая прибыль или убыток должны признаваться продавцом-арендатором немедленно. Если продажная цена ниже справедливой стоимости, то любая возникающая прибыль или убыток должны признаваться продавцом-арендатором немедленно, за исключением случаев, когда убыток компенсируется будущими арендными платежами по цене ниже рыночной. В таких случаях продавец-арендатор должен отсрочить такой убыток и амортизировать его пропорционально размеру арендных платежей в течение предполагаемого периода использования

актива. Если продажная цена выше справедливой стоимости, то продавец-арендатор должен отсрочить превышение над справедливой стоимостью и амортизировать его в течение предполагаемого срока использования актива.

Раскрытие информации

- 20.35 Требования к раскрытию информации арендаторами и арендодателями в равной степени применяются и к операциям продажи с обратной арендой. Требуемое описание значительных договоров аренды включает раскрытие не имеющих аналогов или необычных положений договора или условий продажи с обратной арендой.

Раздел 21

Резервы и условные события

Сфера применения настоящего раздела

- 21.1 Требования данного раздела распространяются на все **резервы** (т.е. обязательства, неопределенные по величине или с неопределенным сроком исполнения), **условные обязательства** и **условные активы**, кроме тех из них, которые рассматриваются в других разделах данного МСФО. Такие резервы включают:
- (а) аренду (Раздел 20 «Аренда»). Однако, данный раздел рассматривает операционную аренду, которая стала обременительной.
 - (б) договоры на строительство (Раздел 23 «Выручка»).
 - (в) обязательства по вознаграждению работникам (Раздел 28 «Вознаграждения работникам»).
 - (г) налог на прибыль (Раздел 29 «Налог на прибыль»).
- 21.2 Требования данного раздела не применяются к договорам на стадии исполнения, если только они не являются **обременительными договорами**. Договоры на стадии исполнения – это договоры, по которым ни одна из сторон не выполнила ни одного из своих обязательств, или обе стороны частично выполнили свои обязательства в равной степени.
- 21.3 Слово «резерв» иногда используется в контексте таких статей как амортизация, обесценение активов и безвозвратная дебиторская задолженность. Указанные статьи являются скорее корректировками **балансовой стоимости** активов, чем признанием обязательств, и поэтому не попадают в сферу применения данного раздела.

Первоначальное признание

- 21.4 Предприятие должно признавать оценочный резерв только тогда, когда:
- (а) предприятие имеет по состоянию на **отчетную дату** существующую обязанность, возникшую в результате прошлого события;
 - (б) **вероятно** (т.е. скорее возможно, чем невозможно), что для исполнения обязанности предприятию потребуется передать экономические выгоды; и
 - (в) сумма обязанности может быть надежно оценена.
- 21.5 Предприятие должно признать резерв как обязательство в отчете о финансовом положении, а также признать расход в составе прибыли или убытка на сумму, равную размеру обязательства, если только оно не является частью затрат, включаемых в себестоимость активов, таких как запасы или основные средства, в соответствии с требованиями какого-либо другого раздела настоящего МСФО.
- 21.6 Условие в пункте 20.4(а) (обязанность, существующая на отчетную дату в результате прошлого события) означает, что у предприятия нет реальной альтернативы исполнению обязанности. Такая обязанность может возникнуть в случае, когда погашение обязательства может требоваться согласно законодательству, или в случае, когда у предприятия имеется **обязанность, обусловленная сложившейся практикой**, возникшая в результате прошлого события (которое может быть действием самого предприятия), которое создало обоснованные ожидания у других сторон, что предприятие исполнит свои обязанности. Обязанности, возникающие у предприятия в результате будущих действий (т.е. будущей экономической деятельности), не удовлетворяют условию, изложенному в пункте 20.4(а), независимо от того, насколько вероятно их возникновение, и даже в том случае, если они являются договорными. Например, под давлением конъюнктуры рынка или в связи с законодательными требованиями предприятие может намереваться или ему может потребоваться понести затраты, для того чтобы в будущем вести свою деятельность определенным образом (например, установить дымовые фильтры определенного типа на заводе). Поскольку предприятие может избежать будущих затрат, выполнив какие-либо будущие действия, например, изменив метод ведения операций или продав завод, оно не имеет существующей обязанности в отношении этих будущих затрат, и никакие резервы не признаются.

Первоначальная оценка

- 21.7 Предприятие должно оценивать резерв на основе наилучшей оценки суммы, необходимой для погашения обязательства на отчетную дату. Наилучшая оценка представляет собой сумму, которую предприятие, стоя на позициях рационализма, затратило бы для выполнения обязательства на отчетную дату или для передачи его третьему лицу в указанное время.
- (а) Если оцениваемый резерв включает крупную совокупность статей, оценка производится путем взвешивания всех возможных результатов по степени вероятности. Таким образом, резерв будет разным в зависимости от того, составляет ли вероятность потери данной суммы, например, 60 или 90 процентов. В случае если имеется постоянный диапазон возможных результатов и все точки такого диапазона одинаково вероятны, берется среднее значение заданного диапазона.
- (б) Если резерв связан с отдельно взятой обязанностью, то наиболее вероятный индивидуальный результат может служить наилучшей оценкой суммы, необходимой для исполнения обязанности. Однако, даже в таком случае предприятие рассматривает и другие возможные результаты. В случае если другие возможные результаты либо в основном выше, либо в основном ниже наиболее вероятного результата, наилучшей расчетной оценкой будет либо большая, либо меньшая величина, соответственно.
- Когда влияние временной стоимости денег **существенно**, сумма резервов должна представлять собой **приведенную стоимость** суммы, которая, согласно ожиданиям, потребуется для исполнения обязанности. Ставка (или ставки) дисконтирования должна быть ставкой (или ставками) до налога, отражающей текущие рыночные оценки временной стоимости денег. Риски, присущие самому обязательству, должны быть отражены либо в ставке дисконтирования, либо в сумме, необходимой для исполнения обязанности, но не в обоих данных показателях.
- 21.8 Предприятие должно исключить доходы от ожидаемого выбытия активов из оценки резерва.
- 21.9 Если ожидается, что затраты, или их часть, требуемые для урегулирования оценочного резерва, будут возмещены другой стороной (например, по страховой претензии), возмещение должно признаваться тогда и только тогда, когда практически несомненно, что возмещение будет получено, если предприятие погасит свое обязательство. Сумма, признанная в отношении такого возмещения, не должна превышать сумму соответствующего оценочного резерва. Возмещение, подлежащее получению, должно быть представлено в отчете о финансовом положении как актив и не должно засчитываться против соответствующего резерва. В отчете о совокупном доходе предприятие может произвести зачет полученного от другой стороны возмещения против расходов, относящихся к соответствующему резерву.

Последующая оценка

- 21.10 Предприятие должно списывать затраты только против тех резервов, для которых они первоначально признавались.
- 21.11 Предприятие должно пересматривать резервы на каждую отчетную дату и проводить их корректировки, для того чтобы отразить наилучшую оценку суммы, необходимой для исполнения обязанности по состоянию на рассматриваемую отчетную дату. Любые корректировки ранее признанных сумм, должны признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением тех случаев, когда резерв первоначально был признан как часть затрат, включаемых в себестоимость актива (см. пункт 21.5). Если резерв оценивается на основе приведенной стоимости суммы, которая, как ожидается, потребуется для исполнения обязанности, то «раскручивание» ставки дисконтирования должно отражаться как затраты на финансирование в составе прибыли или убытка по мере возникновения.

Условные обязательства

- 21.12 **Условное обязательство** – это либо возможная, но неопределенная обязанность, либо существующая обязанность, которая не может быть признана, потому что она не удовлетворяет одному из условий (б) и (в) пункта 21.4 или обоим этим условиям. Предприятие не должно признавать условное обязательство в качестве обязательства, кроме случаев признания условных обязательств приобретаемым предприятием при объединении бизнеса (см. пункты 19.20 и 19.21). Пункт 21.15 требует раскрывать информацию об условном обязательстве кроме тех случаев, когда вероятность оттока ресурсов является незначительной. Если предприятие несет солидарную и индивидуальную ответственность за исполнение обязанности, та

часть обязанности, исполнение которой ожидается от других сторон, учитывается предприятием как условное обязательство.

Условные активы

- 21.13 Предприятие не должно признавать **условный актив** как актив. В соответствии с пунктом 21.16 требуется раскрытие информации об условном активе, если существует вероятность притока экономической выгоды. Однако, когда вероятность притока будущих экономических выгод предприятию является практически несомненной, тогда соответствующий актив не является условным и его признание уместно.

Раскрытие информации

Раскрытие информации о резервах

- 21.14 Для каждого класса резервов предприятие должно раскрывать:
- (а) сверку, показывающую:
 - (i) балансовую стоимость на начало и конец периода;
 - (ii) увеличение резервов в течение периода, включая корректировки в результате изменений в оценке дисконтированной суммы;
 - (iii) суммы, понесенные или списанные против оценочных резервов в течение периода; и
 - (iv) неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода.
 - (б) краткое описание характера обязательства, ожидаемая сумма и время выбытия связанных с ним ресурсов.
 - (в) указание на признаки неопределенности в отношении величины и сроков возможного выбытия ресурсов.
 - (г) сумму любых ожидаемых возмещений с указанием суммы любого актива, который был признан в отношении такого ожидаемого возмещения.

Сравнительная информация за предыдущие периоды не требуется.

Раскрытие информации об условных обязательствах

- 21.15 Кроме случаев, когда вероятность какого-либо выбытия ресурсов в результате погашения является незначительной, для каждого класса условных обязательств на отчетную дату предприятие должно раскрывать краткое описание характера условного обязательства и, когда это практически возможно:
- (а) оценку его влияния на финансовые показатели согласно принципам оценки, определенным пунктами 21.7–21.11;
 - (б) указание на признаки неопределенности в отношении величины и сроков возможного выбытия ресурсов; и
 - (в) возможность какого-либо возмещения.

Если **практически невозможно** осуществить одно или несколько из перечисленных раскрытий, этот факт подлежит раскрытию.

Раскрытие информации об условных активах

- 21.16 Если поступление экономических выгод является вероятным (скорее возможным, чем невозможным), но не является практически несомненным, предприятие должно предоставлять краткое описание характера условных активов на конец отчетного периода и, если это практически возможно без чрезмерных затрат или усилий, оценку их влияния на финансовые показатели согласно принципам оценки, определенным пунктами 21.7–21.11. Если раскрыть данную информацию практически невозможно, этот факт подлежит раскрытию.

Раскрытия, которые могут нанести ущерб

- 21.17 В исключительно редких случаях могут быть основания полагать, что раскрытие всей или части информации, требуемой в соответствии с пунктами 21.14-21.16, нанесет серьезный урон позиции предприятия в споре с другими сторонами о предмете резерва, условного обязательства или условного актива. В таких случаях предприятие может не раскрывать отмеченную информацию, однако должен раскрываться общий характер спора с указанием на то, что эта информация не была раскрыта, и причины, почему это не было сделано.

Раздел 22 Обязательства и капитал

Сфера применения настоящего раздела

- 22.1 Данный раздел устанавливает принципы для классификации финансовых инструментов либо в качестве обязательства, либо капитала, а также рассматривает учет долевых инструментов, выпускаемых для частных лиц и иных лиц, действующих в качестве инвесторов в **долевые** инструменты (т.е. как **владельцы**). В Разделе 26 «*Выплаты, основанные на акциях*» рассматривается учет операций, при которых предприятие получает товары или услуги (включая услуги работающему персоналу) в качестве возмещения за свои долевые инструменты (включая акции или опционы на акции) от работников и других поставщиков, действующих в качестве поставщиков товаров и услуг.
- 22.2 Данный раздел применяется при классификации всех видов финансовых инструментов, за исключением:
- (а) долей участия в дочерних, ассоциированных предприятиях или в совместной деятельности, учитываемых в соответствии с Разделом 9 «*Консолидированная и отдельная финансовая отчетность*», Разделом 14 «*Инвестиции в ассоциированные предприятия*» или Разделом 15 «*Инвестиции в совместную деятельность*».
 - (б) прав и обязательств работодателей по планам вознаграждения работникам, к которым применяется Раздел 28 «*Вознаграждения работникам*».
 - (в) договоров по условным возмещениям при объединении бизнеса (см. Раздел 19 «*Объединения бизнеса и гудвил*»). Это исключение применяется только к предприятию-покупателю.
 - (г) финансовых инструментов, договоров и обязательств, возникающих в результате операций платежей, основанных на акциях, к которым применяется Раздел 26, за исключением пунктов 22.3-22.6, которые должны применяться к выкупленным у акционеров собственным акциям, купленным, проданным, выпущенным или аннулированным в связи с опционными планами на акции для работников, планами на покупку акций работниками и всеми другими соглашениями о платежах, основанных на акциях.

Классификация инструмента в качестве обязательства или капитала

- 22.3 Капитал - это доля в активах предприятия, остающаяся после вычета всех его обязательств. Обязательство – это существующее обязательство предприятия, возникающее из прошлых событий, погашение которого, как ожидается, приведет к оттоку ресурсов предприятия, содержащих экономические выгоды. Капитал состоит из вкладов владельцев предприятия плюс прирост этих вкладов, получаемый за счет прибыльной деятельности и остающийся для использования в ходе операционной деятельности, минус сокращения вкладов владельцев в результате убыточной деятельности и выплат владельцам.
- 22.4 Некоторые финансовые инструменты, которые соответствуют определению **обязательства**, классифицируются как капитал, так как эти инструменты представляют остаточную долю в чистых активах капитала:
- (а) Инструмент с правом обратной продажи - это финансовый инструмент, дающий владельцу право продавать инструмент обратно его эмитенту за денежные средства или другой финансовый актив, или, который автоматически погашается или обратно выкупается эмитентом при возникновении какого - либо неопределенного события в будущем, смерти или отставки владельца инструмента. Инструмент с правом обратной продажи, который обладает всеми следующими характеристиками, классифицируется в качестве долевого инструмента:
 - (i) Предоставляет владельцу право на пропорциональную долю чистых активов предприятия в случае его ликвидации. Чистые активы предприятия – это те активы, которые остаются после вычета всех других требований по его активам.
 - (ii) Инструмент принадлежит к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам инструментов.
 - (iii) Все финансовые инструменты класса, субординированного по отношению ко всем другим классам инструментов, имеют идентичные характеристики.

- (iv) Помимо договорного обязательства эмитента по обратной покупке или погашению инструмента в обмен на денежные средства или другой финансовый актив, данный инструмент не включает никакого иного договорного обязательства по поставке денежных средств или другого финансового актива другому предприятию или по обмену финансовых активов или финансовых обязательств с другим предприятием на условиях, которые потенциально неблагоприятны для предприятия; данные инструменты также не являются контрактом, который подлежит или может быть погашен за счет собственных долевых инструментов предприятия.
- (v) Общие ожидаемые движения денежных средств, относимые на инструмент в течение срока действия инструмента, в основном зависят от прибыли или убытка, изменений в признанных чистых активах или изменений в справедливой стоимости, признанных и непризнанных чистых активов предприятия в течение срока действия инструмента (за исключением любых последствий, к которым приводит данный инструмент).
- (б) Инструменты или компоненты инструментов, субординированные по отношению ко всем другим классам инструментов классифицируются как капитал, если они налагают на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации

22.5 Ниже представлены примеры инструментов, которые скорее классифицируются как обязательства, чем капитал:

- (а) Инструмент классифицируется как обязательство, если распределение чистых активов по ликвидации подвергается максимальной сумме (предельной сумме). Например, если при ликвидации владельцы инструментов получают пропорциональную долю чистых активов, но эта сумма ограничивается до предельной суммы и превышение чистых активов распределяется в благотворительные или государственные организации, то такой инструмент не классифицируется как капитал.
- (б) Инструмент с правом обратной продажи классифицируется как капитал, если при осуществлении опциона на продажу, владелец получает пропорциональную долю чистых активов предприятия, оцененную в соответствии с настоящим МСФО. Однако, если владелец имеет право на получение суммы, оцененной на другой основе (например, местных ОПБУ), инструмент классифицируется как обязательство.
- (в) Инструмент классифицируется как обязательство, если он обязывает предприятие осуществлять выплаты владельцу инструмента до ликвидации, в качестве обязательного дивиденда.
- (г) Инструмент с правом обратной продажи, который классифицируется как капитал в финансовой отчетности дочернего предприятия, классифицируется как обязательство в консолидированной **группе** финансовой отчетности.
- (д) Привилегированные акции, которые подлежат обязательному выкупу эмитентом за фиксированную или установленную сумму на фиксированную или установленную дату в будущем, или дает право владельцу требовать у эмитента погашения инструмента на или после определенной даты по фиксированной или установленной сумме, являются финансовым обязательством.

22.6 Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты являются капиталом если:

- (а) у предприятия есть безусловное право отказать в погашении доли участников, или
- (б) погашение запрещено местным законом, правилом или руководящим уставом предприятия.

Первоначальный выпуск акций или иных долевых инструментов

22.7 Предприятие должно признавать выпуск акций или иных долевых инструментов в капитале тогда, когда оно выпускает данные инструменты, а другая сторона обязана предоставить денежные средства или иные ресурсы в обмен на них.

- (а) Если инструменты выпускаются до того, как предприятие получает денежные средства или иные ресурсы, предприятие должно представить сумму к получению в качестве контрсчета в капитале в отчете о финансовом положении, а не как актив.
- (б) Если денежные средства или иные ресурсы были получены предприятием до выпуска инструментов и от предприятия нельзя потребовать возврата полученных денежных средств и

иных ресурсов, то предприятию следует признать соответствующее увеличение собственного капитала в размере, равном сумме полученных ресурсов.

(в) Предприятие не должно признавать как увеличение капитала ту часть суммы, на которую была осуществлена подписка на инструменты, но за которые оплата в виде денежных средств или иных ресурсов не была получена.

- 22.8 Предприятие должно оценивать долевые инструменты по справедливой стоимости денежных средств или иных ресурсов, полученных либо подлежащих получению, за вычетом прямых расходов на выпуск долевых инструментов. Если оплата производится с отсрочкой и влияние временной стоимости денег значительно, то первоначальная оценка должна производиться на основе **приведенной стоимости**
- 22.9 Предприятие должно относить затраты по сделке, затрагивающей капитал, на уменьшение капитала за вычетом связанных с ними сумм уменьшения налога на прибыль.
- 22.10 Порядок, согласно которому отражаются увеличения капитала при выпуске акций или других долевых инструментов, представляется в отчете о финансовом положении, определяется соответствующим законодательством. Например, может требоваться раздельное представление номинальной стоимости (или иного номинального показателя) акций и суммы, уплаченной сверх номинальной стоимости.

Продажа опционов, варрантов и иных прав

- 22.11 Предприятие должно применять принципы, изложенные в пунктах 22.7 - 22.10, к капиталу, выпускаемому посредством продажи опционов, прав, варрантов и других аналогичных долевых инструментов.

Капитализация или выпуск премиальных акций и дробление акций

- 22.12 Капитализация или выпуск премиальных акций (иногда называемых дивидендами, выплачиваемыми в форме акций) – это выпуск новых акций для акционеров пропорционально их текущим долям. Например, предприятие может предоставить акционерам одну премиальную акцию за каждые пять акций, которыми они уже владеют. Дробление акций – это деление существующих акций предприятия (одной акции на несколько акций). Например, при дроблении акций, каждый акционер может получить одну дополнительную акцию за каждую акцию, которой он владеет. В некоторых случаях акции в обращении аннулируются и заменяются новыми. Капитализация или выпуск премиальных акций и дробление акций не изменяют сумму собственного капитала. Предприятие должно произвести реклассификацию сумм в составе капитала согласно соответствующего законодательства.

Конвертируемые долговые инструменты или аналогично комбинированные финансовые инструменты

- 22.13 При выпуске конвертируемого долгового инструмента или аналогичного комбинированного **финансового инструмента**, содержащего как компонент обязательства, так и компонент капитала, предприятие должно распределить сумму поступлений между компонентами обязательства и капитала. Для проведения такого распределения предприятие определяет сначала величину компонента обязательства на основе справедливой стоимости аналогичного обязательства, не имеющего права на конвертацию в долевые ценные бумаги или подобного связанного с ним компонента капитала. Предприятие должно отнести оставшуюся сумму на компонент капитала. Затраты по сделке должны распределяться между долговым компонентом и компонентом капитала на основе их относительной справедливой стоимости.
- 22.14 Предприятие не должно пересматривать распределение в последующих периодах.
- 22.15 В периодах, следующих за выпуском инструментов, предприятие должно систематически признавать любую разницу между компонентом обязательства и основной суммой, подлежащей выплате при наступлении срока погашения, как дополнительный процентный расход, используя **метод эффективной ставки процента** (см. пункты 11.15-11.20). Приложение к этому разделу показывает учет эмитента по конвертируемому долговому инструменту.

Собственные акции, выкупленные у акционеров

- 22.16 **Собственные акции, выкупленные у акционеров**, представляют собой долевые инструменты предприятия, которые были выпущены или впоследствии вновь приобретены предприятием. Предприятие должно вычитать из капитала справедливую стоимость возмещения, уплаченного за собственные акции, выкупленные у акционеров. Предприятие не должно признавать в составе прибыли или убытка прибыль или убыток, возникающий при покупке, продаже, выпуске или аннулировании собственных акций, выкупленных у акционеров.

Распределение активов в пользу владельцев

- 22.17 Предприятие должно уменьшить капитал на сумму распределения активов в пользу его владельцев (держателей его долевых инструментов), за вычетом связанных с ними сумм уменьшения налога на прибыль. В пункте 29.26 приводится руководство по учету налога на дивиденды, удерживаемого у источника доходов.
- 22.18 Иногда предприятие распределяет активы, не являющиеся денежными (неденежные активы) в качестве дивидендов в пользу своих владельцев, действующих в этом качестве. Когда предприятие объявляет о таком распределении и имеет обязательство по распределению неденежных активов в пользу его владельцев, предприятие должно признать обязательство. Предприятие должно оценивать обязательство по справедливой стоимости распределенных активов. В конце каждого **отчетного периода** и на дату погашения, предприятие должно рассмотреть и откорректировать балансовую стоимость подлежащего выплате дивиденда, чтобы отразить изменения в справедливой стоимости распределенных активов, при этом любые изменения в балансовой стоимости подлежащего выплате дивиденда признаются в составе собственного капитала как корректировки на сумму распределения.

Неконтролирующая доля и операции с акциями консолидированных дочерних предприятий

- 22.19 В **консолидированной финансовой отчетности**, неконтролирующая доля в чистых активах дочернего предприятия входит в состав капитала. Предприятие должно учитывать любые изменения в контролирующей доле материнского предприятия в дочернем предприятии, не приводящие к утрате **контроля**, как операции с владельцами собственного капитала, действующими в качестве владельцев собственного капитала. Соответственно, балансовая стоимость неконтролирующей доли должна подвергаться корректировке, чтобы отразить изменение в доле материнского предприятия в чистых активах дочернего предприятия. Предприятие не должно признавать прибыль или убыток от данных изменений. Предприятие также не должно признавать изменений в **балансовой стоимости** активов (включая гудвил) или обязательств в результате таких операций.

Раздел 23 Выручка

Сфера применения настоящего раздела

- 23.1 Данный раздел должен применяться при учете **выручки**, получаемой в результате следующих операций и событий:
- (а) продажа продукции (производимой как самим предприятием с целью продажи, так и купленной для перепродажи).
 - (б) предоставление услуг.
 - (в) договоры на строительство, по которым предприятие является подрядчиком.
 - (г) использование другими сторонами активов предприятия, приносящих процентный доход, роялти и дивиденды.
- 23.2 Выручка и прочие **доходы**, получаемые в результате некоторых операций и событий, рассматриваются в других разделах данного МСФО:
- (а) договоры аренды (см. Раздел 20 «Аренда»).
 - (б) дивиденды и прочие доходы от инвестиций, которые учитываются согласно методу долевого участия (см. Раздел 13 «Инвестиции в ассоциированные предприятия» и Раздел 14 «Инвестиции в совместную деятельность»).
 - (в) изменения **справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств** или их выбытие (см. Раздел 11 «Основные финансовые инструменты» и Раздел 12 «Прочие финансовые инструменты»).
 - (г) изменения справедливой стоимости **инвестиционного имущества** (см. Раздел 16 «Инвестиционное имущество»).
 - (д) первоначальное **признание** и изменение справедливой стоимости **биологических активов**, относящихся к сельскохозяйственной деятельности (см. Раздел 34 «Специализированные отрасли»).
 - (е) первоначальное признание **сельскохозяйственной продукции** (см. Раздел 34).

Оценка выручки

- 23.3 Предприятие должно оценивать выручку по справедливой стоимости возмещения, полученного или подлежащего получению. Справедливая стоимость возмещения, полученного или подлежащего получению, должна быть за вычетом суммы любых торговых скидок, скидок за досрочное погашение и оптовых скидок, предоставляемых предприятием.
- 23.4 Предприятие должно включать в выручку только валовые поступления экономических выгод, полученные и подлежащие получению предприятием от его имени. Предприятие должно исключать из выручки все суммы, полученные в пользу третьих сторон, такие, как налоги с продаж, налоги на товары и услуги и налоги на добавленную стоимость. При работе по агентским соглашениям предприятие должно включать в выручку только сумму комиссионных вознаграждений. Суммы, полученные от имени принципала, не являются выручкой предприятия.

Отсроченный платеж

- 23.5 Когда поступление денежных средств или эквивалентов денежных средств отсрочено, то договор фактически представляет собой операцию финансирования, а справедливая стоимость возмещения является **приведенной стоимостью** всех будущих поступлений, которые определяются с использованием **вмененной ставки процента**. Например, операцией по финансированию является предоставление предприятием беспроцентного кредита покупателю или принятие от покупателя векселя к получению с процентной ставкой ниже рыночной в качестве возмещения за проданные товары. Вмененная ставка процента определяется как наиболее четко определяемая величина из:
- (а) преобладающей ставки для аналогичного финансового инструмента эмитента с аналогичным рейтингом кредитоспособности, или

- (б) процентной ставки, которая дисконтирует номинальную сумму финансового инструмента до текущих цен товаров или услуг при продажах за наличные.

Предприятие должно признавать разницу между приведенной стоимостью всех будущих поступлений и номинальной суммой возмещения в качестве процентного дохода в соответствии с пунктами 23.28 и 23.29, а также согласно Разделу 11.

Обмен товарами или услугами

- 23.6 Предприятие не должно признавать выручку:
 - (а) когда товары или услуги обмениваются на товары или услуги, аналогичные по характеру и стоимости, или
 - (б) когда товары или услуги обмениваются на товары или услуги, не являющиеся аналогичными по характеру и стоимости, но операция обмена лишена коммерческой сущности.
- 23.7 Предприятие должно признавать выручку тогда, когда товары будут проданы или услуги обменены на товары или услуги, не являющиеся аналогичными по характеру и стоимости, в имеющей коммерческую сущность операции. В этом случае, предприятие должно оценивать операцию:
 - (а) по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, скорректированной на сумму переданных денежных средств или эквивалентов денежных средств; или
 - (б) если сумма, предусмотренная в пункте (а), не может быть надежно оценена, то по справедливой стоимости переданных товаров или услуг, скорректированной на сумму переданных денежных средств или эквивалентов денежных средств; или
 - (в) если справедливая стоимость ни полученного, ни переданного актива не может быть надежно оценена, то по балансовой стоимости переданного актива, скорректированной на сумму переданных денежных средств или эквивалентов денежных средств.

Определение операции, связанной с получением выручки

- 23.8 Критерии признания, представленные в этом стандарте, обычно применяются отдельно к каждой операции. Однако, при определенных обстоятельствах необходимо применять их к отдельно идентифицируемым элементам индивидуальной сделки для того, чтобы отразить ее содержание. Например, если продажная цена товара включает сумму на последующее обслуживание, которая может быть определена, предприятие должно применять критерии признания к отдельно идентифицируемым компонентам операции. И наоборот, критерии признания могут применяться одновременно к двум или более операциям, когда они связаны таким образом, что их коммерческий эффект не может быть определен без рассмотрения серии операций как единого целого. Например, предприятие применяет критерии признания одновременно к двум или более операциям, когда оно продает товары и в то же время заключает отдельный договор на выкуп этих товаров в будущем, тем самым, в сущности, сводя на нет эффект операции.
- 23.9 В некоторых случаях в рамках операции по продаже предприятие предоставляет своим клиентам бонусы за лояльность, которые клиент может использовать в будущем для получения товаров или услуг бесплатно или со скидкой. В этом случае, в соответствии с пунктом 23.8, предприятие должно учитывать баллы бонуса как отдельно идентифицируемый элемент первоначальной операции по продаже. Предприятие должно распределить справедливую стоимость возмещения, полученного или подлежащего получению в связи с первоначальной операцией по продаже между баллами бонуса и другими элементами продажи. Возмещение, относимое на баллы бонуса, должно оцениваться на основе их справедливой стоимости, т.е. суммы, за которую баллы бонуса могли бы быть проданы отдельно.

Продажа товаров

- 23.10 Предприятие должно признавать выручку от продажи товаров, когда удовлетворяются все перечисленные ниже условия:
 - (а) предприятие передало покупателю значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности на товар.
 - (б) предприятие больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не сохраняет контроль над проданными товарами.
 - (в) сумма выручки может быть надежно оценена.

- (г) существует **вероятность** того, что экономические выгоды, связанные с операцией, будут получены предприятием.
 - (д) понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, могут быть надежно оценены.
- 23.11 Для того чтобы определить, в какой момент предприятие передало покупателю значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, необходимо изучить условия операции. В большинстве случаев передача рисков и выгод, связанных с правом собственности, совпадает с передачей юридических прав собственности или переходом права владения покупателю. Это происходит при большинстве розничных продаж. В остальных случаях передача рисков и выгод, связанных с правом собственности, происходит в сроки отличные от сроков передачи юридических прав собственности или перехода права владения покупателю.
- 23.12 Предприятие не признает выручку, если оно сохраняет значительные риски, связанные с правом собственности. Примеры ситуаций, в которых за предприятием могут сохраниться значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности:
- (а) когда за предприятием сохраняется ответственность за неудовлетворительные эксплуатационные качества, выходящая за рамки стандартных условий гарантии.
 - (б) когда получение выручки от конкретной продажи зависит от продажи покупателем товаров.
 - (в) когда отгруженные товары подлежат установке, а установка составляет значительную часть договора, которая еще не выполнена.
 - (г) когда покупатель имеет право расторгнуть сделку покупки по причине, определенной в договоре продажи, или по единоличному усмотрению покупателя без какой бы то ни было причины, и предприятие не способно определить вероятность возврата.
- 23.13 Если за предприятием сохраняется лишь незначительный риск, связанный с правом собственности, то операция является продажей и предприятие признает выручку. Например, продавец признает выручку, когда он оставляет за собой юридическое право собственности на товары только для того, чтобы обеспечить получение причитающейся ему суммы. Аналогичным образом, предприятие признает выручку в случаях, когда клиентам предлагается возврат денег, если клиент обнаруживает дефекты или не удовлетворен покупкой по каким-либо иным причинам и предприятие может надежно оценить возврат. В таких случаях предприятие признает резерв на возможные возвраты согласно Разделу 21 «Резервы и условные события».

Предоставление услуг

- 23.14 Когда результат операции, предполагающей оказание услуг, может быть надежно оценен, предприятие должно признать выручку, связанную с операцией, с учетом стадии завершенности операции на конец **отчетного периода** (данный метод иногда называется методом процента выполнения). Результат операции может быть рассчитан надежно, если выполняются все следующие условия:
- (а) сумма выручки может быть надежно оценена.
 - (б) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, будут получены предприятием.
 - (в) стадия завершенности операции по состоянию на конец отчетного периода может быть надежно оценена.
 - (г) затраты, понесенные для осуществления операции и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть надежно оценены.
- В пунктах 23.21-23.27 приведено руководство по применению метода процента выполнения.
- 23.15 Когда услуги предоставляются путем совершения неопределенного количества действий на протяжении определенного периода времени, выручка признается на прямолинейной основе на протяжении такого периода времени, за исключением случаев, когда есть свидетельство того, что какой-либо другой метод лучше отражает стадию завершенности. Когда конкретное действие оказывается гораздо более значительным, чем любые другие действия, то признание выручки предприятием откладывается до осуществления этого действия.
- 23.16 Когда результат операции, предполагающей оказание услуг, не может быть надежно оценен, предприятие должно признавать выручку только в пределах суммы признанных возмещаемых расходов.

Договоры на строительство

- 23.17 Если результат **договора на строительство** может быть надежно оценен, то предприятие должно признать выручку и затраты по договору, связанные с договором на строительство, в качестве выручки и расходов, соответственно, исходя из стадии завершенности работ по договору на конец отчетной периода (данный метод часто называют методом процента выполнения). Для надежной оценки результатов требуется надежная оценка стадии завершенности, будущих затрат и собираемости сумм по выставленным счетам. В пунктах 22.21-22.27 приведено руководство по применению метода процента выполнения.
- 23.18 Обычно требования настоящего раздела применяются отдельно к каждому договору на строительство. Однако, при определенных обстоятельствах данный раздел необходимо применять к отдельно идентифицируемым элементам индивидуального договора или к группе договоров, чтобы отразить сущность договора или группы договоров.
- 23.19 Если договор охватывает ряд активов, то строительство каждого из них должно учитываться как отдельный договор на строительство, если:
- (а) на строительство каждого актива были представлены отдельные проекты;
 - (б) по каждому активу велись отдельные переговоры, а подрядчик и заказчик имели возможность принять или отклонить часть договора, относящуюся к каждому активу; и
 - (в) выручка и затраты по каждому активу могут быть определены.
- 23.20 Группа договоров, независимо от того, заключены ли они с одним заказчиком или с несколькими, должна рассматриваться как единый договор на строительство, если:
- (а) группа договоров заключалась как единый пакет договоров;
 - (б) договора так тесно взаимосвязаны, что, по существу, представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли; и
 - (в) договора выполняются одновременно или в непрерывной последовательности.

Метод процента выполнения

- 23.21 Этот метод используется для признания выручки от предоставления услуг (см. пункты 23.14-23.16) и от договоров на строительство (см. пункты 23.17-23.20). Предприятие должно анализировать и, в случае необходимости, пересматривать оценки выручки и затрат по мере выполнения операции по предоставлению услуг или договора на строительство.
- 23.22 Предприятие должно определять стадию завершенности операции или работ по договору на основе метода, который обеспечивает наиболее надежную оценку выполненной работы. Ниже приведены возможные методы:
- (а) отношение затрат, понесенных для выполнения работ, по состоянию на текущую дату, к расчетной величине совокупных затрат. Затраты, понесенные для выполнения работ, по состоянию на текущую дату не должны включать затраты, относящиеся к будущей деятельности, такие как затраты на материалы или авансы.
 - (б) экспертная оценка выполненных работ.
 - (в) завершение какой-либо физической доли операции по предоставлению услуг или объема работ по договору.
- Поэтапные платежи и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают выполненной работы.
- 23.23 Предприятие должно признавать затраты, относящиеся к будущей деятельности по операции или договору, такие как затраты на материалы или авансы, в качестве актива, только если существует вероятность, что понесенные затраты будут возмещены.
- 23.24 Предприятие должно немедленно признать в качестве расхода затраты, вероятность возмещения которых равна нулю.
- 23.25 Если результат договора на строительство не может быть надежно оценен:
- (а) предприятие должно признавать выручку только в размере понесенных по договору затрат, которые, вероятно, будут возмещены, и
 - (б) предприятие должно признать затраты по договору как расходы в периоде, в котором они понесены.

- 23.26 Если превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору вероятно, ожидаемый убыток признается как расход немедленно, при этом создается соответствующий резерв на обременительный договор (см. Раздел 21).
- 23.27 Если получение уже признанной как выручка по договору суммы перестало быть вероятным, предприятие должно признать такую сумму как расход, а не как корректировку суммы выручки по договору.

Проценты, роялти и дивиденды

- 23.28 Предприятие должно признавать выручку, возникающую от использования другими сторонами активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды, на основе, определенной в пункте 23.29, когда
- (а) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, будут получены предприятием, и
 - (б) сумма выручки может быть надежно оценена.
- 23.29 Выручка должна признаваться на следующей основе:
- (а) проценты должны признаваться с использованием **метода эффективной ставки процента**, как изложено в пунктах 11.15–11.20.
 - (б) роялти признаются по принципу начисления в соответствии с содержанием соответствующего договора.
 - (в) дивиденды признаются тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты.

Раскрытие информации

Раскрытие общей информации о выручке

- 23.30 Предприятие должно раскрывать:
- (а) **учетную политику**, принятую для признания выручки, в том числе методы, используемые для определения стадии завершенности операций, связанных с предоставлением услуг.
 - (б) сумму каждой категории выручки, признанной в течение периода, показывая отдельно, по меньшей мере, выручку, полученную от:
 - (i) продажи товаров.
 - (ii) предоставления услуг.
 - (iii) процентов.
 - (iv) роялти.
 - (v) дивидендов.
 - (vi) комиссионных.
 - (vii) государственных субсидий.
 - (viii) любые другие значительные типы выручки.

Раскрытие информации о выручке от договоров на строительство

- 23.31 Предприятие должно раскрывать:
- (а) сумму выручки по договору, признанную в качестве выручки за период.
 - (б) методы, используемые для определения выручки по договору, признанной за период.
 - (в) методы, используемые для определения стадии завершенности договоров, находящихся в процессе выполнения.
- 23.32 Предприятие должно представлять:

- (а) в качестве актива – валовую сумму, причитающуюся с заказчиков за работы по договору.
- (б) в качестве обязательства – валовую сумму, причитающуюся заказчикам за работы по договору.

Раздел 24 Государственные субсидии

Сфера применения настоящего раздела

- 24.1 Данный раздел определяет порядок учета всех государственных субсидий. **Государственная субсидия** – это государственная помощь в форме передачи предприятию ресурсов в обмен на выполнение в прошлом или в будущем определенных условий, относящихся к операционной деятельности предприятия.
- 24.2 К государственным субсидиям не относятся такие формы государственной помощи, которые не могут быть обоснованно оценены, а также такие операции с участием государства, которые не отличаются от обычных торговых операций предприятия.
- 24.3 Данный раздел не охватывает государственную помощь, предоставленную предприятию в форме льгот при определении налогооблагаемой прибыли или убытка, или льгот, определяемых или ограничиваемых, исходя из величины обязательства по налогу на прибыль. В качестве примера можно назвать налоговые каникулы, инвестиционные налоговые кредиты, разрешение ускоренной амортизации и снижение ставок налога на прибыль. Раздел 29 «Налог на прибыль» охватывает учет налогов на основе прибыли.

Признание и оценка

- 24.4 Предприятие должно признавать государственные субсидии следующим образом:
- (а) Субсидии, которые не предусматривают выполнение получателем определенных условий в будущем, признаются в доходе тогда, когда получены поступления по субсидиям.
 - (б) Субсидии, которые предусматривают выполнение получателем определенных условий в будущем, признаются в доходе только тогда, когда выполнены такие условия.
 - (в) Субсидии, полученные до того, как критерии признания дохода будут выполнены, признаются как обязательства.
- 24.5 Предприятие должно оценивать субсидии по справедливой стоимости активов, полученных или подлежащих получению.

Раскрытие информации

- 24.6 Предприятие должно раскрывать следующую информацию о государственных субсидиях:
- (а) характер и сумму государственных субсидий, признаваемых в финансовых отчетах.
 - (б) невыполненные условия и другие условные события, относящиеся к государственным субсидиям, не признанным в качестве дохода.
 - (в) другие формы государственной помощи, в результате которой предприятие непосредственно получает выгоды.
- 24.7 Для целей раскрытия информации согласно пункта 24.6(г) государственная помощь – это действия государства, направленные на предоставление экономической выгоды конкретному предприятию или ряду предприятий, отвечающих определенным критериям. Примерами могут служить бесплатные технические или маркетинговые консультации, предоставление гарантий и займов под нулевой или низкий процент.

Раздел 25

Затраты по займам

Сфера применения настоящего раздела

- 25.1 Данный раздел регламентирует учет **затрат по займам**. Затраты по займам – это процентные и другие расходы, понесенные предприятием в связи с получением заемных средств. Затраты по займам включают:
- (а) процентные расходы, рассчитываемые по методу эффективной ставки процента в соответствии с Разделом 11 «*Основные финансовые инструменты*».
 - (б) финансовые расходы в отношении финансовой аренды, которые учитываются в соответствии с Разделом 20 «*Аренда*».
 - (в) курсовые разницы, возникающие в результате получения займов в иностранной валюте в той мере, в какой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов.

Признание

- 25.2 Предприятие должно признать все затраты по займам как расход в составе прибыли или убытка того периода, в котором они понесены.

Раскрытие информации

- 25.3 Пункт 5.5(б) требует раскрывать информацию о затратах на финансирование. Пункт 11.48(б) требует раскрывать информацию о совокупных процентных расходах (по **методу эффективной ставки процента**) в связи с финансовыми обязательствами, не учитываемыми по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Данный раздел не требует раскрытия дополнительной информации.

Раздел 26

Выплаты, основанные на акциях

Сфера применения настоящего раздела

- 26.1 В настоящем разделе определен учет всех **выплат, основанных на акциях**, включая
- (а) операции, **предполагающие выплаты, основанные на акциях, расчет по которым производится долевыми инструментами**, при которых предприятие получает товары или услуги в качестве возмещения за долевыми инструментами предприятия (включая акции или опционы на акции);
 - (б) операции, **предполагающие выплаты, основанные на акциях, расчет по которым производится денежными средствами**, в которых предприятие приобретает товары или услуги путем принятия обязательств перед поставщиком этих товаров или услуг по уплате сумм, основанных на цене (или стоимости) акций или других долевыми инструментами предприятия; и
 - (в) операции, в которых предприятие получает или приобретает товары или услуги, и условия соглашения предоставляют или предприятию, или поставщику этих товаров или услуг выбор, согласно которому предприятие может осуществить расчет по операции либо денежными средствами (или иным активом), либо путем выпуска долевыми инструментами.
- 26.2 Операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, расчет по которым производится денежными средствами, включают в себя права на получение выгод от прироста стоимости акций. Например, предприятие может предоставить работникам право на получение выгод от прироста стоимости акций как часть их пакета вознаграждений, в результате чего работники получают право на будущее получение денежных средств (а не долевыми инструментами), сумма которых будет рассчитана на основе увеличения цены акции предприятия по сравнению с определенным уровнем в течение определенного периода времени. Предприятие также может предоставить своим работникам право на получение денежного платежа в будущем путем предоставления им права на акции (включая акции, подлежащие выпуску по исполнению опционов на акции), которые могут погашаться либо в обязательном порядке (например, при увольнении), либо по выбору работника.

Признание

- 26.3 Предприятие должно признавать товары или услуги, полученные или приобретенные в результате **операции платежа, основанного на акциях**, при получении товаров или услуг. Предприятие должно признавать соответствующее увеличение в собственном капитале, если товары или услуги были получены в результате операции платежа, основанного на акциях, расчет по которой производится долевыми инструментами, или обязательство, если товары или услуги были приобретены в результате операции платежа, основанного на акциях, расчет по которой производится денежными средствами.
- 26.4 Если товары или услуги, полученные или приобретенные в результате операции платежа, основанного на акциях, не отвечают критериям признания в качестве активов, то предприятие должно признать их как расходы.

Признание при наличии условий перехода

- 26.5 Если предоставленные работникам выплаты, основанные на акциях, **передаются** немедленно, то от работника не требуется завершения определенного периода оказания услуг прежде, чем он получит безусловное право на выплаты, основанные на акциях. При отсутствии доказательств обратного, предприятие должно принять допущение о том, что услуги, оказанные работником в качестве возмещения за выплаты, основанные на акциях, были получены. В этом случае на дату предоставления долевыми инструментами предприятие должно признать полученные услуги в полном объеме, а также признать соответствующее увеличение в капитале или обязательствах.
- 26.6 Если право на предоставленные выплаты, основанные на акциях, не передается контрагенту до тех пор, пока он не завершит определенный период оказания услуг, то предприятие должно принять допущение о том, что услуги, которые должны быть оказаны контрагентом в качестве возмещения за эти выплаты, будут получены в будущем в течение периода перехода прав на эти инструменты. Предприятие должно

учитывать эти услуги по мере их оказания контрагентом в течение периода перехода, и при этом признавать соответствующее увеличение в капитале или обязательствах.

Оценка операций платежей, основанных на акциях, расчет по которым производится долевыми инструментами

Принципы оценки

- 26.7 Для операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, предприятие должно оценивать полученные товары или услуги и соответствующее увеличение в капитале по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, за исключением случаев, когда эта справедливая стоимость не может быть надежно оценена. Если предприятие не может надежно оценить справедливую стоимость полученных товаров или услуг, оно должно оценивать их стоимость и соответствующее увеличение в капитале на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов. Чтобы применить данное требования к операциям с *работниками и другими лицами, оказывающими аналогичные услуги*, предприятие должно оценивать справедливую стоимость полученных услуг на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов, потому что обычно невозможно надежно рассчитать справедливую стоимость полученных услуг.
- 26.8 Для операций с работниками (включая другие лица, оказывающие аналогичные услуги) справедливая стоимость этих долевых инструментов должна оцениваться на дату их предоставления. Для операций со сторонами, не являющимися работниками (и лицами, оказывающими аналогичные услуги), датой оценки является дата, когда предприятие получает товары или контрагент оказывает услуги.
- 26.9 Предоставление долевых инструментов может зависеть от выполнения работником определенных условий перехода, относящихся к выполнению услуг. Например, предоставление акций или опционов на акции работникам обычно зависит от того, продолжит ли работник работать на предприятии в течение определенного периода времени. Могут существовать условия деятельности, которые должны быть выполнены, такие, как достижение предприятием определенного роста прибыли (нерыночные условия перехода) или определенного повышения цены акций предприятия (рыночные условия перехода). Все условия перехода, относящиеся исключительно к услугам работника или к нерыночным условиям деятельности, должны приниматься во внимание при оценке количества долевых инструментов, предполагаемых к переходу. Следовательно, предприятие должно при необходимости пересмотреть эту расчетную оценку, если новая информация указывает на то, что количество опционов на акции, права на которые, как ожидается, перейдут, отличается от предыдущих расчетов. На дату перехода предприятие должно пересмотреть расчетную оценку так, чтобы она стала равной количеству долевых инструментов, которые фактически переданы. Все рыночные и нерыночные условия перехода должны учитываться по справедливой стоимости акций или опционов на акции на дату проведения оценки без последующей корректировки вне зависимости от результата.

Акции

- 26.10 Предприятие должно оценивать справедливую стоимость акций (и соответствующие товары или полученные услуги), используя следующую трехуровневую иерархию оценки:
- (а) Если наблюдаемая рыночная цена доступна для предоставленных долевых инструментов, используется эта цена.
 - (б) Если наблюдаемая рыночная цена не доступна для оценки справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов, используются данные обзора рынка, специфичного для предприятия, такие как
 - (i) недавняя операция с акциями предприятия, или
 - (ii) недавняя независимая справедливая оценка предприятия или его основных активов.
 - (в) Если наблюдаемая рыночная цена не доступна и получение надежной оценки справедливой стоимости (б) **невыполнимо**, косвенно оценивать справедливую стоимость акций или прав на получение выгод от прироста стоимости акций, применяя метод оценки, который использует данные рынка в большей степени применимые для того, чтобы оценивать цену этих долевых инструментов в момент предполагаемой стандартной сделки между осведомленными и согласными сторонами. Руководство предприятия должно использовать свое суждение для применения наиболее подходящего метода оценки для определения справедливой стоимости.

Любой используемый метод оценки должен соответствовать общепринятым методам оценки для долевых инструментов.

Опцион на акции и право на получение выгод от прироста стоимости акций

- 26.11 Предприятие должно оценивать справедливую стоимость опционов на акции и права на получение выгод от прироста стоимости акций (а также соответствующие полученные товары и услуги) используя следующую трехуровневую систему оценки согласно иерархической лестнице:
- (а) Если наблюдаемая рыночная цена доступна для предоставленных долевых инструментов, используется эта цена.
 - (б) Если наблюдаемая рыночная цена недоступна, оценка справедливой стоимости опционов на акции и прав на получение выгод от прироста стоимости акций, используя специфическую для предприятия рыночную информацию, такую как (а) для недавних сделок с опционами на акции.
 - (в) Если наблюдаемая рыночная цена недоступна и получение надежной оценки справедливой стоимости в соответствии с пунктом (б) невыполнимо, косвенно оценивать справедливую стоимость опционов на акции или права на получение выгод от прироста стоимости акции, используя модель оценки опционов. Данные для модели (такие как средневзвешенная цена на акцию, цена исполнения опциона, ожидаемая волатильность, срок опциона, ожидаемые дивиденды, и безрисковая процентная ставка) должны быть основаны на данных рынка в наиболее возможной степени. Пункт 26.10 устанавливает руководство по определению справедливой стоимости акций используемых для определения средневзвешенной цены за акцию. Предприятие должно оценить ожидаемую волатильность в соответствии с методологией оценки, используемой для определения справедливой стоимости акций.

Изменения условий, на которых были предоставлены долевые инструменты

- 26.12 если предприятие изменяет условия перехода таким образом, который выгоден работнику, например, уменьшая цену использования опциона или периода перехода или меняя, или исключая условие деятельности, то предприятие должно принимать во внимание измененные условия перехода при учете операции платежа, основанной на акциях, следующим образом:
- (а) Если изменение увеличивает справедливую стоимость предоставленных долевых инструментов (или увеличивает количество предоставленных долевых инструментов), оцененную непосредственно до и после изменения, то предприятие должно включить предоставленную дополнительную справедливую стоимость в оценку суммы, признанной в отношении услуг, полученных в качестве возмещения за предоставленные долевые инструменты. Предоставленная дополнительная справедливая стоимость является разницей между справедливой стоимостью измененного долевого инструмента и справедливой стоимостью первоначального долевого инструмента, каждая из которых оценивается на дату изменения. Если изменение происходит в течение периода перехода, то предоставленная дополнительная справедливая стоимость включается в оценку суммы, признанной в отношении услуг, полученных в течение периода с даты изменения до даты, когда переходит право на измененный долевого инструмента, в дополнение к сумме, основанной на справедливой стоимости первоначальных долевых инструментов на дату предоставления, которая признается в течение оставшегося срока первоначального периода перехода.
 - (б) Если изменение уменьшает общую справедливую стоимость соглашения о платеже, основанном на акциях или, вероятно, иным образом невыгодно работнику, то предприятие, тем не менее, должно продолжать учитывать услуги, полученные в качестве возмещения за предоставленные долевые инструменты так, как будто изменения не произошло

Отмена и погашение

- 26.13 Предприятие должно учитывать отмену или погашение вознаграждения, предполагающие выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами как ускорение перехода и поэтому должно немедленно признать сумму, которая в противном случае была бы признана в отношении услуг, полученных в течение оставшегося срока периода перехода.

Операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами

26.14 Для операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами, предприятие должно оценивать приобретенные товары или услуги и возникшее обязательство по справедливой стоимости обязательства. Пока обязательство не будет погашено, предприятие должно переоценивать справедливую стоимость обязательства на конец каждого **отчетного периода**, а также на дату расчетов по обязательству, признавая изменения в справедливой стоимости обязательства в составе прибыли или убытка за период.

Операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, с возможностью оплаты денежными средствами

26.15 Некоторые операции платежей, основанных на акциях, предоставляют либо предприятию, либо контрагенту выбор, согласно которому предприятие производит расчет по операции денежными средствами (или другими активами) либо путем передачи долевых инструментов. В этом случае предприятие не должно учитывать эту операцию как операцию, предполагающую выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами пока

- (а) у предприятия имеется практика погашения за счет выпуска долевых инструментов, или
- (б) опцион не имеет коммерческого содержания, т.к. сумма денежного расчета не имеет к нему отношения и, скорее всего, является ниже стоимости, чем справедливая стоимость долевого инструмента.

В случаях (а) и (б), предприятие должно учитывать операцию как **операцию, предполагающую выплаты, основанные на акциях**, расчет по которым производится долевыми инструментами в соответствии с пунктами 26.7-26.13.

Групповое страхование

26.16 Если вознаграждения по выплатам, основанным на акциях, предоставляются **материнским предприятием** работникам одного или нескольких **дочерних предприятий** в группе и материнское предприятие представляет консолидированную финансовую отчетность, используя либо *МСФО для предприятий МСБ*, либо **полную версию МСФО**, то таким дочерним предприятиям разрешено признавать и оценивать расходы по выплатам, основанным на акциях (и соответствующую долю в капитале материнским предприятием) на основе обоснованного размещения расходов, признанных для группы.

Государственно-мандатные планы

26.17 В некоторых странах есть программы, установленные в законодательном порядке, по которым долевые инвесторы (например, сотрудники) могут приобрести капитал без предоставления четко идентифицированных товаров или услуг (или предоставив товары или услуги, которые явно ниже справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов). Это означает, что прочее возмещение было или будет получено (в качестве прошлых или будущих услуг оказанных сотрудником). Такие программы включают операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами в рамках настоящего раздела. Предприятие должно оценивать полученные (или причитающиеся к получению) неидентифицируемые товары или услуги как разницу между справедливой стоимостью платежа, основанного на акциях, и справедливой стоимостью полученных (или причитающихся к получению) идентифицируемых товаров или услуг, оцениваемых на дату возникновения взаимных обязательств.

Раскрытие информации

26.18 Предприятие должно раскрывать следующую информацию о характере и масштабах тех соглашений о платежах, основанных на акциях, которые существовали в течение периода:

- (а) описание каждого вида соглашений о платежах, основанных на акциях, которые существовали в течение периода, включая общие условия каждого соглашения, такие как требования

перехода, максимальный срок предоставленных опционов и способ расчета (например, денежными средствами или долевыми инструментами). Предприятие, имеющее в значительной степени схожие виды соглашений о платежах, основанных на акциях, может объединить информацию о них.

- (б) количество и средневзвешенную цену исполнения опционов на акции для каждой из следующих групп опционов:
 - (i) не исполненных на начало периода.
 - (ii) предоставленных в течение периода.
 - (iii) изъятых в течение периода.
 - (iv) исполненных в течение периода.
 - (v) срок которых истек в течение периода.
 - (vi) не исполненных на конец периода.
 - (vii) которые еще могут быть исполнены на конец периода.
- 26.19 Для соглашений о платежах, основанных на акциях, расчет по которым производится долевыми инструментами, предприятие должно раскрывать информацию о том, как оно оценивает справедливую стоимость полученных товаров и услуг или стоимость предоставленного долевого инструмента. Если при этом был использован метод оценки, предприятие должно раскрыть информацию о методе и причину его выбора.
- 26.20 Для соглашений о платежах, основанных на акциях, расчет по которым производится денежными средствами, предприятие должно раскрывать информацию о том, как было оценено обязательство.
- 26.21 Для соглашений о платежах, основанных на акциях, которые были изменены в течение периода, предприятие должно при раскрытии информации дать объяснение этих изменений.
- 26.22 Если предприятие является частью плана группы по платежу, основанному на акциях, и оно признает и оценивает свой расход по платежам, основанным на акциях, на основе разумного распределения затрат, признанных для группы, предприятие должно раскрыть этот факт и причину выбора такого метода (см. пункт 26.16).
- 26.23 Предприятие должно раскрыть следующую информацию о влиянии операций, предполагающих платежи, основанные на акциях, на прибыль или убыток предприятия за период и на его финансовое положение:
- (а) общую сумму расходов, признанных в составе прибыли или убытка за период.
 - (б) общую балансовую стоимость на конец периода для обязательств, возникающих в результате операций, предполагающих платежи, основанные на акциях.

Раздел 27

Обесценение активов

Цели и сфера применения настоящего раздела

- 27.1 **Обесценение активов** происходит тогда, когда **балансовая стоимость** актива превышает его **возмещаемую стоимость**. Данный раздел должен применяться при учете **обесценения** всех активов, за исключением следующих активов, в отношении обесценения которых действуют требования других разделов настоящего МСФО:
- (а) **отложенные налоговые активы** (см. Раздел 29 «Налог на прибыль»).
 - (б) активы, возникающие в результате **вознаграждений работникам** (см. Раздел 28 «Вознаграждения работникам»).
 - (в) **финансовые активы**, указанные в рамках Раздела 11.
 - (г) **инвестиции в недвижимость**, которые оцениваются по **справедливой стоимости** (см. Раздел 16 «Инвестиционное имущество»).
 - (д) **биологические активы**, связанные с сельскохозяйственной деятельностью и оцениваемые по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу (см. Раздел 34 «Специализированная деятельность»).

Обесценение запасов

Продажная цена за вычетом затрат на завершение и продажу

- 27.2 На каждую **отчетную дату** предприятие должно проводить оценку запасов на предмет обесценения. Предприятие должно производить такую оценку путем сравнения **балансовой стоимости** каждой статьи запасов (или группы схожих статей – см. пункт 27.3) с ее продажной ценой за вычетом затрат на завершение и продажу. Если статья запасов (или группа схожих статей) обесценилась, предприятие должно сократить балансовую стоимость запасов (или группу) по отношению к своей цене продажи за вычетом затрат на завершение и продажу.
- 27.3 Если **практически невозможно** определить продажную цену за вычетом затрат на завершение и продажу для запасов на постатейной основе, предприятие может сгруппировать статьи запасов, относящиеся к одному и тому же ассортименту изделий, имеющие одно и то же предназначение или конечное использование, которые производятся и продаются в одной географической области, для целей оценки обесценения.

Реверсирование обесценения

- 27.4 Предприятие должно проводить повторную оценку продажной цены за вычетом затрат на завершение и продажу на каждую последующую отчетную дату. Если обстоятельства, ранее вызвавшие обесценение запасов, больше не существуют или когда становится очевидным увеличение продажной цены за вычетом затрат на обесценение из-за изменений экономических условий, предприятие должно реверсировать сумму обесценения (то есть реверсируемая сумма ограничена суммой первоначального убытка от обесценения) таким образом, чтобы новая балансовая стоимость являлась наименьшей из двух величин: себестоимости и пересмотренной продажной цены за вычетом затрат на завершение и продажу.

Обесценение активов, за исключением запасов

Основные принципы

- 27.5 Если, и только если возмещаемая стоимость актива меньше чем его балансовая стоимость, предприятие должно уменьшить балансовую стоимость актива до его возмещаемой суммы. Такое уменьшение

называется убытком от обесценения. В пунктах 27.11-27.20 содержится руководство по оценке возмещаемой стоимости.

- 27.6 Предприятие должно немедленно признавать убыток от обесценения в составе прибыли или убытка.

Признаки обесценения

- 27.7 На каждую отчетную дату предприятие должно оценивать наличие любых признаков, указывающих на возможное обесценение актива. В случае существования любого такого признака предприятие должно произвести оценку возмещаемой стоимости актива. Если признак обесценения отсутствует, то оценку возмещаемой стоимости проводить не требуется.
- 27.8 В случае если невозможно провести оценку возмещаемой стоимости отдельного актива, предприятие должно провести оценку возмещаемой стоимости **единицы, генерирующей денежные средства (генерирующая единица)**, к которой относится актив. Это может быть справедливо, т.к. оценка возмещаемой стоимости требует прогнозирования потоков денежных средств, и иногда отдельный актив самостоятельно не генерирует денежные потоки. Единица, генерирующая денежные средства (генерирующая единица) - наименьшая идентифицируемая группа активов, которая включает в себя актив и генерирует приток денежных средств, в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов или групп активов.
- 27.9 При проверке наличия признаков, указывающих на возможное обесценение актива, предприятие должно, как минимум, рассмотреть следующие признаки:

Внешние источники информации

- (а) В течение периода рыночная стоимость актива уменьшилась намного больше, чем ожидалось бы в течение времени или в результате нормального использования.
- (б) Значительные изменения, неблагоприятно влияющие на предприятие, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых оперирует предприятие, или на рынке, для которого предназначен актив.
- (в) Рыночные процентные ставки или другие рыночные нормы прибыльности инвестиций увеличились в течение периода, и эти увеличения, вероятно, существенно повлияют на ставку дисконтирования, которая используется при расчете стоимости актива от использования, и уменьшат его справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу.
- (г) Балансовая стоимость чистых активов предприятия больше чем оцененная справедливая стоимость предприятия в целом (т.е. оценка уже могла быть сделана, например, в отношении потенциальной продажи части или всего предприятия).

Внутренние источники информации

- (д) Имеются доказательства устаревания или физического повреждения актива.
 - (е) Существенные изменения в степени или способе использования или ожидаемого использования актива, неблагоприятно влияющие на предприятие, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем. Эти изменения включают простаивание актива, планы прекращения или реструктуризации деятельности, которой принадлежит актив, или планы выбытия актива до ранее предполагаемой даты и признание срока полезного использования актива ограниченным, ранее оценивавшегося как неограниченный.
 - (ж) Внутренняя отчетность предоставляет свидетельство того, что текущие или будущие экономические показатели актива хуже, чем предполагалось. В данном контексте экономические показатели включают операционные результаты и потоки денежных средств.
- 27.10 Если существует признак того, что актив может быть обесценен, то это может свидетельствовать о том, что предприятию следует пересмотреть оставшийся срок полезного использования, метод **амортизации** или **остаточную стоимость** актива и скорректировать их согласно разделу настоящего предварительного варианта стандарта, применимому к данному активу (например, Разделу 17 «*Основные средства*» и Разделу 18 «*Нематериальные активы, за исключением гудвила*»), даже если не признается никакого убытка от обесценения по данному активу.

Оценка возмещаемой стоимости

- 27.11 Возмещаемая стоимость актива или генерирующая единица являются большей единицей, чем их **справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу и их ценности использования**. В случае

если невозможно оценить возмещаемую стоимость отдельного актива, ссылки на актив в пунктах 27.12-27.20 также считаются ссылками на генерирующую единицу.

- 27.12 Не всегда существует необходимость в определении и справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу, и ценности использования. Если любая из данных сумм превосходит балансовую стоимость актива, актив не обесценен, что исключает необходимость в оценке другой суммы.
- 27.13 В отсутствие оснований полагать, что ценность использования актива в существенной мере превышает его справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу, в качестве возмещаемой стоимости может быть использована справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу. Это часто бывает справедливо для актива, предназначенного для выбытия.

Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу

- 27.14 Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу – это сумма, которую можно выручить от продажи актива, в результате сделки между независимыми, осведомленными и желающими заключить сделку сторонами, минус затраты на выбытие. Наиболее точный показатель справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу актива – это цена, оговоренная в имеющем обязательную силу соглашении о продаже, заключаемом между независимыми сторонами или рыночная цена на активном рынке. В отсутствие имеющего обязательную силу соглашения о продаже или активного рынка для актива справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу основывается на наиболее точной имеющейся информации, отражающей сумму, которую может получить предприятие на конец отчетного периода при выбытии актива в результате сделки между независимыми, осведомленными, желающими заключить сделку сторонами после вычета затрат на выбытие. При определении этой суммы, предприятие учитывает результаты недавних сделок с аналогичными активами, совершенных в той же отрасли.

Ценность использования

- 27.15 Ценность использования — **приведенная стоимость** будущих денежных потоков, которые предположительно будут получены от актива. Оценка ценности использования актива включает следующие этапы:
- (а) оценка будущего поступления и выбытия денежных средств, связанного с продолжением использования актива и его последующим выбытием, и
 - (б) применение соответствующей ставки дисконтирования по отношению к таким потокам денежных средств в будущем.
- 27.16 При расчете ценности использования актива отражаются следующие элементы:
- (а) оценка будущих потоков денежных средств, которые предприятие ожидает получить от использования актива.
 - (б) ожидания относительно возможных отклонений в суммах и распределении во времени таких будущих потоков денежных средств.
 - (в) временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой.
 - (г) цена, связанная с неопределенностью, свойственной данному активу.
 - (д) прочие факторы, такие как ликвидность, которые участники рынка будут отражать при определении цены потоков денежных средств, поступления которых предприятие ожидает от актива в будущем.
- 27.17 При оценке ценности использования, в расчетной оценке будущих потоков денежных средств должны учитываться :
- (а) перспективная оценка поступлений денежных средств от продолжения использования актива.
 - (б) оценка выбытия денежных средств, которое неминуемо происходит при обеспечении поступлений денежных средств от продолжения использования актива (включая выбытие денежных средств для подготовки актива к использованию) и которое может быть отнесено или распределено на разумной и последовательной основе на актив.
 - (в) чистые потоки денежных средств, если таковые будут, которые должны быть получены (или выплачены) за выбытие актива в конце его срока службы в результате сделки между независимыми, осведомленными и желающими заключить сделку сторонами.

Предприятие может использовать данные последних финансовых бюджетов или прогнозов для оценки движения денежных средств, если таковы доступны. Для того чтобы составить перспективную оценку движения денежных средств по окончании отраженного в последних бюджетах или прогнозах периода, предприятие может экстраполировать перспективную оценку, основанную на бюджетах или прогнозах используя для последующих лет постоянного или убывающего показателя темпов роста, если только не может быть обосновано применение увеличивающегося показателя темпов роста.

- 27.18 В расчетной оценке будущих потоков денежных средств не должны учитываться:
- (а) поступления и выбытия денежных средств в результате финансовой деятельности, и
 - (б) поступления или выплаты, связанные с налогом на прибыль.
- 27.19 Будущие потоки денежных средств оцениваются для актива в его существующем состоянии. В расчетной оценке будущих потоков денежных средств не должны учитываться расчетные данные о поступлениях и выбытиях денежных средств, которые ожидаются в результате:
- (а) будущей реструктуризации, в отношении которой предприятие еще не связало себя обязательствами, или
 - (б) улучшения или повышения эффективности использования актива.
- 27.20 Ставка (ставки) дисконтирования, использованная при расчете приведенной стоимости должна быть ставкой (ставками) до налогообложения, которая отражает текущие рыночные оценки:
- (а) временной стоимости денег, и
 - (б) рисков, характерных для данного актива, и по которым не производилась корректировка расчетных оценок будущих потоков денежных средств.

Ставка (ставки) дисконтирования, использованная для оценки ценности использования актива, не должна отражать риски, с учетом которых была скорректирована расчетная оценка будущего потока денежных средств, чтобы избежать двойного учета.

Признание и оценка убытков от обесценения для генерирующей единицы

- 27.21 Убыток от обесценения признается для генерирующей единицы, только в том случае, если возмещаемая стоимость единицы меньше балансовой стоимости единицы. Убыток от обесценения направляется на уменьшение балансовой стоимости активов генерирующей единицы следующим образом:
- (а) сначала на уменьшение балансовой стоимости любого гудвила, отнесенного на генерирующую единицу, и
 - (б) затем на другие активы единицы (группы единиц) пропорционально балансовой стоимости каждого актива в генерирующей единице.
- 27.22 Однако, предприятие не должно уменьшать балансовую стоимость актива ниже суммы наивысшего из перечисленного
- (а) справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу (если их можно определить);
 - (б) ценности от использования актива (если ее можно определить); и
 - (в) нуля.
- 27.23 Любое превышение суммы убытка от обесценения, которое не может быть отнесено на актив, вследствие ограничения в пункте 27.22 должно быть отнесено на другие активы единицы пропорционально балансовой стоимости активов.

Дополнительные требования к обесценению гудвила

- 27.24 Гудвил не может быть продан отдельно. Также он не генерирует потоки денежных средств, которые не зависят от потоков денежных средств по другим активам. Вследствие этого невозможно оценить справедливую стоимость гудвила непосредственно. Поэтому справедливая стоимость гудвила определяется в результате оценки справедливой стоимости генерирующей (-их) единицы (-), частью которой он является.
- 27.25 С целью проверки на обесценение, гудвил, приобретенный в результате объединения бизнеса, должен с даты приобретения распределяться на все генерирующие единицы, которые, предположительно, выиграют от синергии в результате объединения, независимо от того, отнесены ли другие активы или обязательства приобретаемой стороны на данные единицы.

- 27.26 Часть возмещаемой стоимости генерирующей единицы относится к неконтролирующей доле в гудвиле. С целью проверки на обесценение генерирующей единицы, находящейся не в полной собственности с гудвилем, балансовая стоимость этой единицы корректируется абстрактно, до того как было сделано сравнение с её возмещаемой стоимостью, путем пересчета балансовой стоимости гудвила, распределенного на единицу, с целью включения гудвила, относимого в неконтролирующую долю. Такая абстрактно скорректированная балансовая стоимость затем сравнивается с возмещаемой стоимостью единицы с целью определения того, обесценилась ли генерирующая единица.
- 27.27 Если гудвил не может быть обосновано распределен на отдельные генерирующие единицы (или на группы генерирующих единиц), то для того чтобы оценить гудвил, предприятие должно проверить обесценение гудвила, путем определения возмещаемой стоимости либо используя метод (а) либо метод (б):
- (а) приобретенное предприятие в своей целостности, если гудвил относится к приобретенному предприятию, которое не подверглось объединению. Объединение означает, что приобретенное предприятие было реструктуризировано или ликвидировано в подотчетное предприятие или другие дочерние предприятия.
 - (б) вся группа предприятий, за исключением тех предприятий, которые не подверглись объединению, если гудвил относится к предприятию, которое подверглось объединению.
- При применении настоящего пункта, предприятию необходимо разделять гудвил на гудвил, относящийся к предприятиям, которые подверглись объединению и гудвил, относящийся к предприятиям, которые не подверглись объединению. Также предприятие должно следовать требованиям для генерирующих единиц, указанных в настоящем разделе, при расчете возмещаемой стоимости

Восстановление убытка от обесценения

- 27.28 Признанный в отношении гудвила убыток от обесценения в последующем периоде не восстанавливается.
- 27.29 Для всех активов, кроме гудвила, на каждую отчетную дату предприятие должно делать оценку на наличие того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды, больше не существует или уменьшился. Признаки того, что убыток от обесценения может уменьшиться или перестать существовать, не входят в требования пункта 27.9. В случае наличия любого такого признака предприятие должно оценить возмещаемую стоимость этого актива. Процедура для такого определения будет зависеть от того основывался ли предыдущий убыток от обесценения актива на:
- (а) возмещаемую стоимость отдельного актива (см. пункт 27.30), или
 - (б) возмещаемую стоимость генерирующей единицы, к которой относится этот актив (см. пункт 27.31).

Восстановление убытков в случаях, когда возмещаемая сумма была оценена для отдельного актива, подвергшегося обесценению

- 27.30 Если признанный ранее убыток от обесценения основывался на возмещаемой стоимости отдельного актива, подвергшегося обесценению, к нему применяются следующие требования:
- (а) Предприятие должно оценить возмещаемую стоимость актива на текущую отчетную дату.
 - (б) Если оцененная сумма возмещения стоимости актива превышает его балансовую стоимость, предприятие должно увеличить балансовую стоимость до возмещаемой стоимости за исключением ограничения, описанного ниже в п. (в). Предприятие должно немедленно признать восстановление в составе прибыли или убытка.
 - (в) Восстановление убытка от обесценения не должно превышать балансовую стоимость актива над балансовой стоимостью, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы не признавалось никакого убытка от обесценения для данного актива за предыдущие годы.
 - (г) После признания восстановления убытка от обесценения, предприятие должно скорректировать амортизационные отчисления по активу в будущих периодах с учетом пересмотра балансовой стоимости актива, за вычетом его остаточной стоимости (при возникновении таковой), на регулярной основе в течение его оставшегося срока службы.

Восстановление убытков в случаях, когда возмещаемая стоимость была оценена для генерирующей единицы

- 27.31 Если первоначальный убыток от обесценения был основан на возмещаемой стоимости генерирующей единицы, к которой относится актив, то применяются следующие требования:
- (а) Предприятие должно оценивать возмещаемую стоимость генерирующей единицы на текущую отчетную дату.
 - (б) Если оцененная возмещаемая стоимость генерирующей единицы превышает ее балансовую стоимость, то это превышение является восстановлением убытка от обесценения. Предприятие должно отнести стоимость этого восстановления на активы единицы, за исключением гудвила, пропорционально балансовой стоимости этих активов, за исключением ограничения описанного в п. (в) ниже. Данные превышения в балансовой стоимости должны рассматриваться как восстановление убытка от обесценения по отдельным активам и немедленно признаваться в составе прибыли или убытка.
 - (в) При распределении восстановления убытка от обесценения в отношении генерирующей единицы, восстановление не должно превышать балансовую стоимость любого актива на сумму, превышающую наименьшее из следующих значений
 - (i) его возмещаемой стоимости, и
 - (ii) балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы в предшествующие периоды не признавалось никакого убытка от обесценения для этого актива.
 - (г) Любое превышение стоимости восстановления убытка от обесценения, которое не может быть отнесено на актив, в результате ограничения в п. (в) указанного выше, должно относиться пропорционально к прочим активам генерирующей единицы, за исключением гудвила.
 - (е) После признания восстановления убытка от обесценения, если применяется, предприятие должно корректировать амортизированные отчисления в отношении каждого актива в генерирующей единице в будущих периодах с учетом пересмотра балансовой стоимости актива, за вычетом его остаточной стоимости (при возникновении таковой), на регулярной основе в течение его оставшегося срока службы.

Раскрытие информации

- 27.32 Для каждого **класса активов** определенных в пункте 27.33, предприятие должно раскрывать следующее:
- (а) сумму убытков от обесценения, признанную в прибыли или убытке в течение периода, и статью (статьи) отчета о совокупном доходе (и отчета о прибылях или убытках, если таковой представляется), в которой отражаются данные убытки от обесценения.
 - (б) сумму восстановления убытков от обесценения, признанную в прибыли или убытке в течение периода, и статью (статьи) отчета о совокупном доходе (или отчета о прибылях или убытках, если таковой представляется), в которой данные убытки от обесценения были восстановлены.
- 27.33 Для каждого из следующих видов активов, предприятие должно раскрыть информацию, в соответствии с требованиями пункта 27.32.
- (а) запасы.
 - (б) основные средства (включая инвестиционное имущество, учитываемое по фактическим затратам).
 - (в) гудвил.
 - (г) нематериальные активы, за исключением гудвила.
 - (д) инвестиции в ассоциированные предприятия.
 - (е) инвестиции в совместную деятельность.

Раздел 28

Вознаграждения работникам

Сфера применения настоящего раздела

- 28.1 **Вознаграждения работникам** - все формы возмещения, которые предприятие предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги, включая директоров и руководство. Данный раздел применяется ко всем вознаграждениям работникам, за исключением **операций платежей, основанные на акциях**, которые рассматриваются в Разделе 26 «Выплаты, основанные на акциях». Данный раздел применяется к четырем категориям вознаграждений работникам:
- (а) краткосрочным вознаграждениям работникам, которые являются вознаграждениями работникам (за исключением **выходных пособий**), подлежащие выплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.
 - (б) **вознаграждениям по окончании трудовой деятельности**, которые являются вознаграждениями работникам (за исключением выходных пособий), подлежащими выплате по окончании трудовой деятельности.
 - (в) прочим долгосрочным вознаграждениям работникам, которые являются вознаграждениями работникам (за исключением вознаграждений по окончании трудовой деятельности и выходных пособий), задолженность по выплате которых не возникает в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.
 - (г) выходным пособиям, являющимся подлежащими выплате вознаграждениями работникам в результате:
 - (i) решения предприятия расторгнуть трудовое соглашение с работником до достижения им пенсионного возраста;
 - (ii) решения работника об увольнении по собственному желанию при сокращении штатов в обмен на такого рода вознаграждения.
- 28.2 Вознаграждения работникам также включают платежи, основанные на акциях, как в виде долевых инструментов (таких как акции или опционы на акции), так и в виде денежных средств или других активов предприятия в сумме, основанной на цене акций предприятия или других долевых инструментов предприятия. Предприятие должно применять Раздел 26 при учете операций платежей, основанных на акциях.

Общий принцип признания для всех видов вознаграждений работникам

- 28.3 Предприятие должно признавать затраты, связанные со всеми вознаграждениями работникам, на которые работники получили право в результате предоставления услуг предприятию в течение **отчетного периода**:
- (а) в качестве обязательства, после вычета сумм, которые были выплачены непосредственно работникам или в виде взносов в фонд вознаграждений работникам. Если сумма уплаченного взноса превышает сумму обязательства, причитающегося за услуги, оказанные до **отчетной даты**, предприятие должно признать это превышение в качестве актива в той части, в какой эта предоплата приведет к сокращению будущих платежей или возврату денежных средств.
 - (б) в качестве расхода, если только другой раздел в настоящем МСФО не требует, чтобы затраты признавались как часть себестоимости актива такого как запасы или основные средства.

Краткосрочные вознаграждения работникам

Примеры

- 28.4 Краткосрочные вознаграждения работникам включают в себя такие статьи, как:

- (а) заработная плата рабочим, служащим и взносы на социальное обеспечение;
- (б) краткосрочные оплачиваемые отсутствия на работе (такие как ежегодный оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни) в случаях, когда отсутствия предполагаются в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники предоставляли соответствующие услуги;
- (в) участие в прибыли и премии, подлежащие выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги; и
- (г) вознаграждения в неденежной форме (такие как медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для занятых в настоящее время работников.

Оценка краткосрочных вознаграждений работникам - общий принцип

- 28.5 Если работник оказал услуги предприятию в течение **отчетного периода**, предприятие должно оценивать суммы, признанные в соответствии с пунктом 28.3 по недисконтированной величине краткосрочных вознаграждений работникам, подлежащих выплате в обмен на эти услуги.

Признание и оценка - краткосрочные оплачиваемые отсутствия на работе

- 28.6 Предприятие может оплачивать работникам отсутствие на работе по различным причинам, примеры включают годовые отпуска и отпуска по болезни. Некоторые краткосрочные оплачиваемые отсутствия могут накапливаться, они могут переноситься на будущие периоды и могут быть использованы в будущих периодах, если работник не полностью использовал право на них в текущем периоде. Примеры включают годовые отпуска и отпуска по болезни. Предприятие должно признавать ожидаемые затраты по **накапливаемым оплачиваемым отсутствиям на работе** по мере оказания работниками услуг, которые увеличивают их права в отношении использования будущих оплачиваемых отсутствий на работе. Предприятие должно оценивать ожидаемые затраты на оплату накапливаемых оплачиваемых отсутствий на работе как дополнительную сумму, которую оно предполагает выплатить работнику за неиспользованные отсутствия на работе, накопленные на конец отчетного периода. Предприятие должно представлять эту сумму в качестве **текущего обязательства** на отчетную дату.
- 28.7 Предприятие должно признавать затраты по иным (ненакапливаемым) оплачиваемым отсутствиям на работе, когда данные отсутствия имеют место. Предприятие должно оценивать затраты по ненакапливаемым оплачиваемым отсутствиям на работе по недисконтированной сумме заработной платы, выплаченной или подлежащей выплате, за период отсутствия.

Признание - планы участия в прибыли и премиальных выплат

- 28.8 Предприятие должно признавать ожидаемые затраты, связанные с участием в прибыли и премиальных выплат, только в случае, если:
- (а) предприятие на текущий момент имеет юридическое обязательство либо **обязанность, обусловленную сложившейся практикой** производить такие выплаты в связи с прошлыми событиями (это означает, что у предприятия нет никакой реальной альтернативы, кроме как произвести выплаты), и
 - (б) обязательство может быть надежно оценено.

Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности: различие между планами с установленными взносами и планами с установленными выплатами

- 28.9 Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают, например:
- (а) пенсионные выплаты, такие как пенсии, и
 - (б) прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности.

Соглашения, в соответствии с которыми предприятие предоставляет вознаграждения по окончании трудовой деятельности, **называются планами вознаграждений по окончании трудовой деятельности**. Предприятие должно использовать данный раздел ко всем подобным соглашениям независимо от того, предполагают ли они учреждение отдельного предприятия для получения взносов и выплат вознаграждений или нет. В некоторых случаях такие соглашения, устанавливаются законодательством, а не в результате действий предприятия. В других случаях такие соглашения возникают в результате действий предприятия даже при отсутствии формального или документированного плана.

28.10 Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности делятся на **планы с установленными взносами и планы с установленными выплатами** в зависимости от их сроков и условий.

(а) Планы с установленными взносами - планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности, в соответствии с которыми предприятие выплачивает фиксированные взносы в отдельное предприятие (фонд) и не имеет каких-либо юридических обязательств или обязанностей, обусловленных сложившейся практикой по уплате дополнительных взносов, либо непосредственной выплате вознаграждений работникам, если фонд не будет обладать достаточными активами для выплаты всех вознаграждений работникам, относящихся к услугам работников в текущем и предшествующих периодах. Таким образом, получаемая работником сумма вознаграждений по окончании трудовой деятельности определяется суммой взносов, выплаченных предприятием (и, возможно, также работником) плану вознаграждений по окончании трудовой деятельности или страховой компании в совокупности с инвестиционным доходом, возникающим по взносам.

(б) Планы с установленными выплатами – это планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности, за исключением пенсионных планов с установленными взносами. По планам с установленными выплатами обязательство предприятия заключается в обеспечении вознаграждений оговоренного размера настоящим и бывшим работникам, а актуарный риск (риск того, что затраты на выплату вознаграждений будут больше или меньше ожидаемых) и инвестиционный риск (риск того, что доходы на активы, отложенные в фонд вознаграждений, будут отличными от ожидаемых) по существу ложатся на предприятие. Если данные актуарного или инвестиционного опыта хуже ожидаемых, то обязательства предприятия могут увеличиваться, и наоборот, если данные актуарного или инвестиционного опыта лучше ожидаемых, то обязательства могут уменьшиться.

Пенсионные планы группы работодателей и государственные пенсионные планы

28.11 Пенсионные планы группы работодателей и государственные пенсионные планы классифицируются как планы с установленными взносами или планы с установленными выплатами на основе условий плана, включая любые обязанности, обусловленные сложившейся практикой, которые выходят за рамки формальных условий. Однако, если имеющейся информации недостаточно для использования метода учета, применяемого для планов с установленными выплатами, по отношению к пенсионному плану группы работодателей, предприятие должно учитывать план в соответствии с пунктом 28.13, как если бы он был планом с установленными взносами и представлять раскрытия в соответствии с пунктом 28.40.

Застрахованные вознаграждения

28.12 Предприятие может уплачивать страховые взносы для финансирования плана вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Предприятие должно рассматривать такой план как план с установленными взносами, кроме случаев, когда у предприятия имеется юридическое обязательство или обязанность, обусловленная сложившейся практикой:

- (а) выплачивать вознаграждения работникам напрямую при наступлении срока их выплаты, или
- (б) уплачивать дополнительные суммы в случае, если страховщик не выплатит все будущие вознаграждения работникам, относящиеся к службе работника в текущем и предшествующих периодах.

Обязанность, обусловленная сложившейся практикой, может возникнуть косвенным образом исходя из условий плана, механизма установления будущих премий либо в результате отношений со страховщиком как со связанной стороной. Если у предприятия остаются такого рода юридические обязательства или обязанности, обусловленные сложившейся практикой, оно должно рассматривать план как план с установленными выплатами.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: пенсионные планы с установленными взносами

Признание и оценка

- 28.13 Предприятие должно признавать взнос, подлежащий уплате за период:
- (a) в качестве обязательства после вычета всех уже выплаченных сумм. Если выплаты взносов превышают сумму взносов, причитающуюся к оплате за услуги, оказанные до отчетной даты, предприятие должно признать это превышение в качестве актива.
 - (б) в качестве расхода, если только другой раздел настоящего МСФО не требует, чтобы стоимость признавалась как часть стоимости активов, таких как запасы или основные средства.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: пенсионные планы с установленными выплатами

Признание

- 28.14 При применении общего принципа признания, изложенного в пункте 28.3, к пенсионным планам с установленными выплатами, предприятие должно признавать:
- (a) обязательство в отношении обязанностей по пенсионному плану с установленными выплатами за вычетом чистых активов плана – свою **«задолженность по пенсионному плану с установленными выплатами»** (см. пункты 28.15-28.23).
 - (б) признавать чистое изменение данной задолженности в течение данного периода как затраты по пенсионным планам с установленными выплатами в течение периода (см. пункты 28.24-28.27).

Оценка задолженности по пенсионному плану с установленными выплатами

- 28.15 Предприятие должно оценивать задолженность по пенсионному плану с установленными выплатами в отношении своих обязанностей по пенсионному плану с установленными выплатами по чистой сумме следующих величин:
- (a) **приведенная стоимость** своих **обязательств по пенсионным планам с установленными выплатами** на отчетную дату (в пунктах 28.16 – 28.22 содержится руководство по оценке обязательств), за вычетом
 - (б) справедливой стоимости на отчетную дату **активов плана** (если таковые имеются), которые непосредственно предназначены для исполнения обязательств. В пунктах 11.27-11.32 изложены требования по определению справедливой стоимости активов плана, являющихся финансовыми активами.

Включение гарантированных и негарантированных выплат

- 28.16 Приведенная стоимость обязательств предприятия на отчетную дату по планам с установленными выплатами должна отражать расчетную величину вознаграждений, причитающихся работникам за оказанные ими услуги в текущем и предшествующем периодах, включая те вознаграждения, которые пока еще не **гарантированы** (см. пункт 28.26), с учетом влияния формул расчета вознаграждений, по которым работникам начисляются **большие** вознаграждения за более поздние годы службы. Для этого предприятие должно определить размеры вознаграждений, причитающихся за текущий и предшествующий периоды и произвести расчетную оценку (сделать актуарные допущения) в отношении демографических переменных (таких как текучесть и смертность персонала) и финансовых переменных (таких как будущее увеличение заработной платы и затрат на медицинское обслуживание), которые будут оказывать влияние на величину затрат по вознаграждениям. Актуарные допущения должны быть беспристрастными (не безрассудными, но и не чрезмерно консервативными), взаимосовместимыми и выбранными таким образом, чтобы они давали возможность получить наилучшую оценку будущих потоков денежных средств, относящихся к пенсионному плану установленными выплатами.

Дисконтирование

- 28.17 Предприятие должно оценивать обязательство по установленным выплатам на основе дисконтированной **приведенной стоимости**. Предприятие должно определить ставку, используемую для дисконтирования будущих выплат на основе рыночной доходности на отчетную дату высококачественных корпоративных облигаций. В странах, с недостаточно развитым рынком такого рода облигаций, предприятие должно использовать рыночную доходность (на отчетную дату) государственных облигаций. Валюта и сроки по корпоративным или государственным облигациям должны соответствовать валюте и расчетным срокам будущих выплат.

Метод актуарной оценки

- 28.18 Если предприятие в состоянии, без чрезмерных затрат или усилий, использовать **метод прогнозируемой условной единицы**, чтобы оценивать свое обязательство по установленным выплатам и соответствующие расходы, предприятие должно использовать этот метод. Если установленные выплаты основаны на размере будущих заработных плат, метод прогнозируемой условной единицы предусматривает то, что предприятие должно оценивать свои обязательства по пенсионным планам с установленными выплатами на основе, которая отражает ожидаемые увеличения заработной платы в будущем. Кроме того, метод прогнозируемой условной единицы предусматривает, чтобы предприятие делало различные актуарные допущения при оценке обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами, включая ставки дисконтирования, ожидаемые ставки доходности по активам пенсионного плана, ожидаемые ставки увеличения заработной платы, текучесть персонала, смертность и (по пенсионным планам с установленными выплатами на медицинское обслуживание) тенденции изменения затрат на медицинское обслуживание.
- 28.19 Если предприятие не в состоянии, без чрезмерных затрат или усилий, использовать метод прогнозируемой условной единицы, чтобы оценивать свое обязательство и расходы по пенсионному плану с установленными выплатами, предприятию позволяется делать следующие упрощения при оценке своего обязательства по установленным выплатам в отношении своих существующих работников:
- (а) не учитывать оценочные будущие повышения заработной платы (т.е. предполагается, что текущие заработные платы будут выплачиваться до тех пор, пока существующие работники, как ожидается, не начнут получать вознаграждения по окончании трудовой деятельности);
 - (б) не учитывать будущие услуги, которые будут оказывать существующие работники (т.е. предполагается закрытие плана для существующих, а также для новых работников); и
 - (в) не учитывать возможную смертность существующих работников между отчетной датой и датой, когда ожидается, что работники начнут получать вознаграждения по окончании трудовой деятельности (т.е. предполагается, что все существующие работники будут получать вознаграждения по окончании трудовой деятельности). Однако, смертность после завершения трудовой деятельности (т.е. продолжительность жизни) должна приниматься во внимание.

Предприятие, которое использует упрощенный метод оценки указанный выше, все же должно учитывать безусловные и условные выплаты работникам.

- 28.20 Настоящий МСФО не требует, чтобы предприятие привлекало независимых актуариев для проведения общей актуарной оценки, необходимой для исчисления обязательства по установленным выплатам предприятия. Также МСФО не требует, ежегодного проведения такой общей актуарной оценки. В периоды между общими актуарными оценками, если основные актуарные допущения не подверглись серьезным изменениям, обязательство по установленным выплатам могут оцениваться путем корректировки оценки в предшествующем периоде для изменений в демографии сотрудников, например, в количестве работников и уровне заработной платы.

Создание, изменения, секвестры и расчеты по пенсионному плану

- 28.21 Если пенсионный план с установленными выплатами был создан или изменен в текущем периоде, предприятие должно увеличить или уменьшить свою задолженность по пенсионному плану с установленными выплатами для отражения данного изменения и должно признавать ее увеличение (уменьшение) как расход (доход) при оценке прибыли или убытка. И наоборот, если план подвергся секвестру (то есть вознаграждения или группа, охваченных планом работников, уменьшились) или по нему был произведен окончательный расчет (обязательство работодателя было полностью погашено) в текущем периоде, обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами должно быть

уменьшено или исключено из учета, а предприятие должно признать образующуюся прибыль или убыток в составе прибыли или убытка в текущем периоде.

Активы, связанные с пенсионным планом с установленными выплатами

- 28.22 Если приведенная стоимость обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами на отчетную дату меньше справедливой стоимости активов плана на ту же дату, то в рамках данного плана имеется избыток средств. Предприятие должно признать избыток по плану как актив, связанный с пенсионным планом по установленным выплатам только в той части, в которой оно сможет возместить данный избыток либо путем сокращения будущих взносов, либо в форме возврата средств из пенсионного плана.

Затраты, связанные с пенсионным планом с установленными выплатами

- 28.23 Предприятие должно признавать чистое изменение своей задолженности по пенсионному плану с установленными выплатами в течение периода, кроме той части изменения, в которой оно относится к вознаграждениям, выплаченным работникам или взносам, сделанным работодателем, как затраты по его пенсионным планам с установленными выплатами в течение данного периода. Эти затраты признаются либо полностью в составе прибыли или убытка в качестве расхода, либо частично как статья прочего совокупного дохода (см. пункт 28.24) если другой раздел настоящего МСФО не требует, чтобы затраты признавались как часть себестоимости актива, например запасы или основные средства.

Признание – выбор учетной политики

- 28.24 Предприятие должно признавать все актуарные прибыли и убытки в том же периоде, в котором они возникают. Предприятие должно:
- (а) признавать все актуарные прибыли и убытки в составе прибыли или убытка, или
 - (б) признавать все актуарные прибыли и убытки в составе прочего совокупного дохода
- как выбор учетной политики. Предприятие должно применять выбранную учетную политику последовательно ко всем пенсионным планам с установленными выплатами и ко всем актуарным прибылям и убыткам. Актуарные прибыли и убытки, признанные в составе прочего совокупного дохода должны представляться в отчете о совокупном доходе.
- 28.25 Чистое изменение задолженности по пенсионному плану с установленными выплатами, которое было признано как затраты по пенсионному с установленными выплатами, включает:
- (а) изменение задолженности по пенсионному плану с установленными выплатами в результате оказания услуг работником в течение отчетного периода.
 - (б) проценты на обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами в течение отчетного периода.
 - (в) доходы на активы плана и чистое изменение справедливой стоимости признанных прав на возмещение (см. пункт 28.28) в течение отчетного периода.
 - (г) актуарные прибыли и убытки, возникающие в течение отчетного периода;
 - (д) увеличения или уменьшения задолженности по пенсионному плану с установленными выплатами, возникающие в результате создания нового плана или изменения условий уже существующего, в отчетном периоде (см. пункт 28.21).
 - (е) уменьшения задолженности по пенсионному плану с установленными выплатами, возникающие в результате секвестра или окончательного расчета по существующему плану в отчетном периоде (см. пункт 28.21).
- 28.26 Служба работников ведет к возникновению обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами даже в том случае, если вознаграждение зависит от будущей службы (другими словами, в случае, когда оно не гарантировано). Служба работника до момента возникновения права на получение гарантированных пенсионных выплат создает обязанности, обусловленные сложившейся практикой в связи с тем, что на каждую последующую отчетную дату объем услуг, которые должен будет оказать работник до того, как он получит право на получение вознаграждения, уменьшается. При оценке обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами предприятие учитывает вероятность

того, что некоторые работники могут не удовлетворять условиям гарантированного получения пенсий. Аналогичным образом, несмотря на то, что некоторые виды вознаграждений по окончании трудовой деятельности (например, медицинское обеспечение), подлежат оплате только при наступлении определенных событий, когда работник уже не работает на предприятии (например, по причине болезни), обязательство формируется при оказании работником услуг, обеспечивающих его право на получение вознаграждения при наступлении определенных событий. Вероятность возникновения определенных событий влияет на оценку обязательства, но не определяет сам факт существования обязательства.

- 28.27 Если установленные выплаты будут уменьшены на сумму, которая будет выплачиваться по планам, финансируемым государством, предприятие должно оценивать свои обязательства по пенсионным планам с установленными выплатами на основе, которая отражает влияние вознаграждений, выплачиваемых по государственным планам, но только если:
- (а) эти планы были введены до отчетной даты, или
 - (б) прошлый опыт либо иное надежное свидетельство указывает на то, что эти государственные вознаграждения изменятся каким-либо предсказуемым образом, например, аналогично будущим изменениям общего уровня цен или общего уровня заработной платы.

Возмещения

- 28.28 Когда у предприятия существует фактическая уверенность в том, что другая сторона будет возмещать часть или все затраты, требуемые для погашения обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами, предприятие должно признавать свои права на получение возмещения в качестве отдельного актива. Предприятие должно оценивать данный актив по справедливой стоимости. В отчете о совокупном доходе (или в отчете о прибылях и убытках, если представляется) расходы, связанные с пенсионным планом с установленными выплатами, могут быть представлены за вычетом сумм, признаваемых к возмещению.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам

- 28.29 К прочим долгосрочным вознаграждениям работникам относятся, например:
- (а) долгосрочные оплачиваемые отсутствия на работе, такие как оплачиваемый отпуск для работников, имеющих большой стаж работы, или творческий отпуск.
 - (б) прочие вознаграждения за выслугу лет.
 - (в) долгосрочные пособия по нетрудоспособности.
 - (г) участие в прибыли и премии, подлежащие выплате через двенадцать месяцев или более после окончания периода, в котором работники предоставили соответствующие услуги.
 - (д) отсроченная компенсация, выплаченная через двенадцать месяцев или более после окончания периода, в котором она была заработана.
- 28.30 Предприятие должно признать задолженность по прочим долгосрочным вознаграждениям работникам, оцененную на основе чистой суммарной величины следующих величин:
- (а) приведенной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами на отчетную дату, за вычетом
 - (б) справедливой стоимости на отчетную дату активов плана (если таковые имеются), которые непосредственно предназначены для исполнения обязательств.

Предприятие должно признать изменение задолженности в соответствии с пунктом 28.23.

Выходные пособия

- 28.31 Предприятие может быть обязано в соответствии с законодательством, по договору или по иным соглашениям между предприятием и работниками или их представителями, или по имеющейся у предприятия обязанности, обусловленной сложившейся деловой практикой, обычаями или желаниями действовать справедливо, произвести выплаты (или предоставить какие-либо иные вознаграждения) работникам при их увольнении. Такие выплаты называются выходными пособиями.

Признание

- 28.32 Так как выходные пособия не обеспечивают предприятию каких-либо будущих экономических выгод, предприятие должно признавать их в качестве расходов непосредственно в составе прибыли или убытка.
- 28.33 В случае признания предприятием выходных пособий может возникнуть необходимость осуществить учет секвестра вознаграждений по окончании трудовой деятельности или иных вознаграждений работникам.
- 28.34 Предприятие должно признавать выходное пособие в качестве обязательства и расходов только тогда, когда оно формально обязано:
- (а) уволить работника или группу работников до достижения ими пенсионного возраста, или
 - (б) предоставить выходное пособие в связи с предложением, сделанным, чтобы поощрить добровольное согласие с увольнением по сокращению штатов.
- 28.35 Предприятие формально обязано провести увольнения только тогда, когда оно имеет подробный официальный план увольнения и отсутствует практическая возможность его аннулирования.

Оценка

- 28.36 Предприятие должно оценивать выходные пособия на основе наилучшей расчетной оценки затрат, необходимых для погашения обязательства на отчетную дату. В случае предложения, сделанного, чтобы поощрить добровольное согласие с увольнением по сокращению штатов, основой для оценки величины выходного пособия должно быть количество работников, которые, как ожидается, согласятся с предложением.
- 28.37 Когда выходные пособия подлежат выплате в срок, превышающий 12 месяцев после отчетной даты, они должны оцениваться по дисконтированной приведенной стоимости.

Групповые планы

- 28.38 Если **материнское предприятие** предоставляет выплаты работникам одного или нескольких **дочерних предприятий** в группе, а также представляет консолидированную финансовую отчетность, при этом, используя либо *МСФО для предприятий МСБ*, либо **полную версию МСФО**, то такие дочерние предприятия могут признавать и оценивать затраты на вознаграждения работникам на основе разумного распределения затрат, признанных для группы.

Раскрытие информации

Раскрытия информации о краткосрочных вознаграждениях работникам

- 28.39 Данный раздел не требует раскрытия определенной информации о краткосрочных вознаграждениях работникам.

Раскрытия информации о пенсионных планах с установленными взносами

- 28.40 Предприятие должно раскрывать сумму, признанную в составе прибыли или убытка в качестве расхода в отношении планов с установленными взносами. Если предприятие рассматривает план с установленными выплатами группы работодателей как пенсионный план с установленными выплатами, потому что имеющейся информации недостаточно для использования метода учета, применяемого для планов с установленными выплатами (см. пункт 28.11), предприятие должно раскрыть тот факт, что это пенсионный план с установленными выплатами, а также причину, почему он учитывался как план с установленными взносами, наряду с другой доступной информацией о профиците или дефиците в плане и последствиях, если таковые имеются, для предприятия.

Раскрытия информации о пенсионных планах с установленными выплатами

- 28.41 Предприятие должно раскрывать следующую информацию о пенсионном плане с установленными выплатами (за исключением планов с установленными выплатами группы работодателей, которые учитывались как пенсионные планы с установленными взносами в соответствии с пунктом 28.11, информация о которых раскрывается в соответствии с пунктом 28.40). Если у предприятия имеется более одного пенсионного плана с установленными выплатами, информация о них может раскрываться в совокупности, отдельно для каждого плана или по группам, сформированным в целях обеспечения наибольшей полезности представляемой информации:
- (а) общее описание типа плана, включая политику фондирования.
 - (б) учетную политику предприятия по признанию актуарных прибылей и убытков (либо в составе прибыли или убытка, либо как статью прочего совокупного дохода) и сумму актуарных прибылей и убытков, признанных за период.
 - (в) словесное разъяснение, если предприятие использует упрощения, предусмотренные пунктом 28.19, при оценке своего обязательства по установленным выплатам.
 - (г) дату самой последней совокупной актуарной оценки, и, если она была сделана по состоянию не на отчетную дату, описание корректировок, которые были произведены для оценки обязательства по установленным выплатам на отчетную дату.
 - (д) сверку начального и конечного сальдо задолженности по пенсионным планам с установленными выплатами с отдельным указанием сумм выплаченных вознаграждений и всех остальных изменений.
 - (е) сверку начального и конечного сальдо справедливой стоимости активов плана и начального и конечного сальдо любого права на возмещение, признанного как актив, показывая отдельно:
 - (i) взносы;
 - (ii) выплаченные вознаграждения; и
 - (iii) прочие изменения в активах плана.
 - (ж) суммарные затраты по пенсионным планам с установленными выплатами за период, отдельно раскрывая суммы:
 - (i) признанные в составе прибыли или убытка как расход, и
 - (ii) включенные в себестоимость актива.
 - (з) по каждому из основных классов активов плана, которые включают, среди прочего, долевыми инструментами, долговые инструменты, недвижимость и все другие активы – процентное или стоимостное выражение каждого основного класса в составе справедливой стоимости суммарных активов плана на отчетную дату.
 - (и) суммы, включенные в справедливую стоимость активов плана:
 - (i) по каждой категории собственных финансовых инструментов предприятия; и
 - (ii) по любым объектам недвижимости, занимаемым предприятием, или прочим активам, используемым предприятием.
 - (к) фактический доход на активы плана.
 - (л) основные используемые актуарные допущения, включая, где это применимо:
 - (i) ставки дисконтирования;
 - (ii) ожидаемую норму дохода на все активы плана за периоды, представленные в финансовой отчетности;
 - (iii) ожидаемые темпы роста заработной платы;
 - (iv) тенденции изменения затрат на медицинское обслуживание; и
 - (v) любые другие применяемые существенные актуарные допущения.

Сверки, описанные в пунктах (д) и (е) выше, должны представляться и для предыдущих периодов.

Дочернее предприятие, которое признает и оценивает затраты на вознаграждения работникам на основе разумного распределения затрат, признанных для группы (см. пункт 28.38), должно в своей отдельной

финансовой отчетности описывать политику распределения и раскрывать информацию в соответствии с пунктами (а) - (л) выше для плана в целом.

Раскрытие информации о прочих долгосрочных вознаграждениях работникам

- 28.42 По каждой категории прочих долгосрочных вознаграждений работникам, которые предприятие предоставляет своим работникам, предприятие должно раскрывать характер вознаграждения, сумму обязательства и размер **фондирования** на отчетную дату.

Раскрытия информации о выходных пособиях

- 28.43 По каждой категории выходных пособий, которые предприятие предоставляет своим работникам, предприятие должно раскрывать характер вознаграждения, свою учетную политику, сумму обязательства и размер фондирования на отчетную дату.
- 28.44 В том случае, когда существует неопределенность в отношении числа работников, которые согласятся принять предложение о выходном пособии, возникает условное обязательство. Раздел 21 *«Резервы и условные события»* требует, чтобы предприятие раскрывало информацию об условных обязательствах, кроме случаев, когда вероятность выбытия ресурсов для погашения обязательства невелика.

Раздел 29

Налог на прибыль

Сфера применения настоящего раздела

- 29.1 В целях настоящего МСФО, **налог на прибыль** включает все национальные и зарубежные налоги, взимаемые с **налогооблагаемой прибыли**. Налог на прибыль также включает налоги, удерживаемые у источника и уплачиваемые дочерним, ассоциированным предприятием или совместной деятельностью с сумм, распределяемых в пользу отчитывающегося предприятия.
- 29.2 Данный раздел определяет порядок учета налога на прибыль. Раздел требует, чтобы предприятие учитывало настоящие и будущие налоговые последствия операций и других событий, которые были отражены в финансовой отчетности. Эти признанные суммы налогов включают в себя **текущий налог** и **отложенный налог**. Текущий налог - это налог, подлежащий уплате (подлежащий возврату) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) для текущего периода или прошлых периодов. Отложенный налог – это налог, подлежащий уплате или возмещению в будущих периодах, обычно в результате возмещения или погашения предприятием его активов и обязательств по их текущей балансовой стоимости, а также налоговое последствие от переноса текущих неиспользованных налоговых убытков и налоговых кредитов на будущие периоды.

Этапы учета налога на прибыль

- 29.3 Предприятие должно учитывать налог на прибыль согласно следующим этапам п.п. (а)-(и):
- (а) признавать текущий налог, оцененный по сумме, которая включает результат возможного исхода проверки налоговыми органами (пункты 29.4-29.8).
 - (б) определять, какие активы и обязательства, как ожидается, повлияли бы на налогооблагаемую прибыль, если бы эти активы и обязательства были возмещены или погашены по своей приведенной балансовой стоимости (пункты 29.9 и 29.10).
 - (в) определять **налоговые базы** нижеуказанного на конец отчетного периода:
 - (i) активов и обязательств в п. (б). Налоговая база активов и обязательств определяется по результатам продаж активов или погашений обязательств по своей приведенной балансовой стоимости (пункты 29.11 и 29.12).
 - (ii) прочих статей, которые имеют налоговые базы, хотя они не признаются как активы или обязательства, т.е. статьи признанные в качестве дохода или расхода, которые будут подлежать налогообложению или налоговому вычету в будущих периодах (пункт 29.13).
 - (г) рассчитывать любые **временные разницы**, неиспользованные налоговые убытки и кредиты (пункт 29.14).
 - (д) признавать **отложенные налоговые активы** и **отложенные налоговые обязательства**, возникающие вследствие временной разницы, неиспользованных налоговых убытков и кредитов (пункты 29.15-29.17).
 - (е) оценивать отложенные налоговые активы и обязательства по сумме, которая включает результат возможного исхода от проверки налоговыми органами, используя ставки, которые на основе по существу действующего налогового законодательства на конец отчетного периода, как ожидается, будут применяться, если отложенный налоговый актив реализуется, или отложенное налоговое обязательство погашается.
 - (ж) признавать оценочный резерв против отложенных налоговых активов с тем, чтобы чистая сумма была равна наивысшей сумме, которая, скорее всего, нежели наоборот, будет реализована на основе текущей или будущей налогооблагаемой прибыли (пункты 29.21-29.22).
 - (з) распределять текущий и отложенный налог на соответствующие компоненты **прибыли или убытка, прочего совокупного дохода и капитала** (пункт 29.27).
 - (и) представлять и раскрывать требуемую информацию (пункты 29.28-29.32).

Признание и оценка текущего налога

- 29.4 Предприятие должно признавать текущие налоговые обязательства в отношении налогооблагаемой прибыли за текущие и прошлые периоды. Если уже оплаченная сумма в отношении текущего и прошлого периодов превышает сумму, подлежащую выплате за эти периоды, то предприятие должно признавать величину превышения в качестве текущего налогового актива.
- 29.5 Предприятие должно признавать текущий налоговый актив в размере выгоды налогового убытка, который может быть перенесен на прошлый период для возмещения уплаченного налога за предыдущий период.
- 29.6 Предприятие должно оценивать текущее налоговое обязательство (актив) в размере суммы, которую предполагается уплатить (возместить), с использованием ставок налога и налогового законодательства, действующих или по существу действующих на **отчетный период**. Предприятие должно рассматривать налоговые ставки как по существу принятые, если будущие события, предусмотренные процессом принятия, исторически не повлияли на исход и маловероятно, что повлияют. В пунктах 29.23-29.25 приводится дополнительное руководство по оценке.
- 29.7 Предприятие должно признавать изменения в текущем налоговом обязательстве или текущем налоговом активе в качестве **расхода по налогу** в составе прибыли или убытка, за исключением того, что изменение, относящееся к статье **дохода** или **расхода**, признаваемое в соответствии с настоящим МСФО как прочий совокупный доход, также должно признаваться в составе прочего совокупного дохода.
- 29.8 Предприятие должно включать в суммы, признанные в соответствии с пунктами 29.4 и 29.5 результат возможного исхода проверки налоговыми органами, оцененный в соответствии с пунктом 29.24.

Признание отложенного налога

Общий принцип признания

- 29.9 Предприятие должно признавать отложенный налоговый актив или обязательство по налогу, подлежащий возмещению или уплате в будущих периодах в результате прошлых операций или событий. Такой налог возникает в результате разницы между суммами, признанными в отношении активов и обязательств предприятия в отчете о финансовом положении и признанием этих активов и обязательств налоговыми органами, а также переносом неиспользованных текущих налоговых убытков и налоговых кредитов на будущий период.

Активы и обязательства, возмещение и погашение которых не влияет на налогооблагаемую прибыль

- 29.10 Если предприятие планирует возмещать балансовую стоимость актива или погашать балансовую стоимость обязательства, не учитывая налогооблагаемую прибыль, то отложенный налог не возникает в отношении этого актива или обязательства. Таким образом, пункты 29.11-29.17 применяются только к активам и обязательствам, по которым предприятие ожидает, что возмещение или погашение балансовой стоимости повлияет на налогооблагаемую прибыль и прочие статьи, которые содержат налоговые базы.

Налоговая база

- 29.11 Предприятие должно определять налоговую базу актива, обязательства или прочую статью в соответствии с действующим или по существу действующим законодательством. Если предприятие представляет консолидированную налоговую декларацию, то налоговая база определяется в соответствии с налоговым законодательством, регулирующим консолидированную налоговую декларацию. Если предприятие представляет отдельные налоговые декларации по различным операциям, то налоговая база определяется налоговым законодательством, регулирующим каждую налоговую декларацию.
- 29.12 Налоговая база определяет суммы, которые будут включаться в налогооблагаемую прибыль при возмещении или погашении балансовой стоимости актива или обязательства. А именно:
- (а) налоговую базу актива равную сумме, которая бы подлежала вычету при определении налогооблагаемой прибыли, если балансовая стоимость актива была возмещена путем продажи

на конец отчетного периода. Если возмещение актива в результате продажи не увеличивает налогооблагаемую прибыль, то налоговая база, считается равной балансовой стоимости.

- (б) налоговую базу обязательства равную его балансовой стоимости за вычетом любых сумм, подлежащих вычету при определении налогооблагаемой прибыли (или плюс любые суммы, включенные в налоговую прибыль), которые бы возникли, если обязательство было погашено по своей балансовой стоимости на конец отчетного периода. В случае отложенной выручки, налоговая база возникшего обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любых сумм выручки, которые не будут облагаться налогом в будущих периодах.

29.13 Некоторые статьи имеют налоговую базу, но не признаются как активы или обязательства. Например, затраты на исследования признаются в качестве расхода, когда они возникают, однако их вычет при определении налогооблагаемой прибыли может быть разрешен только в будущем периоде. Таким образом балансовая стоимость затрат на исследование равна нулю, а налоговая база равна сумме, которая будет вычтена в более поздние периоды. Долевой инструмент, выпущенный предприятием также может стать причиной вычетов в будущих периодах. В отчете о финансовом положении нет актива или обязательства, но налоговая база равна сумме будущих вычетов.

Временные разницы

29.14 Временные разницы возникают:

- (а) когда, существует разница между балансовой стоимостью и налоговой базой при первоначальном признании активов и обязательств, или в момент создания налоговой базы по тем статьям, которые имеют налоговые базы, но не признаются как активы или обязательства.
- (б) когда разница между балансовой стоимостью и налоговой базой возникает после первоначального признания, потому что доход или расход признается в составе совокупного дохода или капитала в одном отчетном периоде, но в составе налоговой прибыли признается в другом периоде.
- (в) когда налоговая база актива или обязательства изменяется, и это изменение не будет отражаться в балансовой стоимости актива или обязательства в любом из периодов.

Отложенные налоговые обязательства и активы

29.15 За исключением указанного в пункте 29.16 предприятие должно признавать:

- (а) отложенное налоговое обязательство в отношении всех временных разниц, которые, как ожидается, увеличат налогооблагаемую прибыль в будущем.
- (б) отложенное налоговое обязательство в отношении всех временных разниц, которые, как ожидается, сократят налогооблагаемую прибыль в будущем.
- (в) отложенный налоговый актив в отношении перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов.

29.16 Исключения к требованиям пункта 29.15:

- (а) Предприятие не должно признавать отложенный налоговый актив или обязательство в отношении временных разниц, связанных с неполученными доходами от дочерних предприятий, филиалов, ассоциированных предприятий и совместной деятельности, в той мере, в которой инвестиция является постоянной по продолжительности, за исключением случаев, когда совершенно очевидно, что временная разница будет восстановлена в обозримом будущем.
- (б) Предприятие не должно признавать отложенное налоговое обязательство в отношении временной разницы, связанной с первоначальным признанием гудвила.

29.17 Предприятие должно признавать изменения в отложенном налоговом обязательстве или отложенном налоговом активе, в качестве расхода по налогу в составе прибыли или убытка, за исключением тех случаев, когда изменение, относящееся к статье доходов и расходов, признанное в соответствии с настоящим МСФО как прочий совокупный доход, также должно отражаться в составе прочего совокупного дохода.

Оценка отложенного налога

Ставки налога

- 29.18 Предприятие должно оценивать отложенное налоговое обязательство (актив), используя действующие или по существу действующие ставки налога и налоговое законодательство в срок до отчетной даты. Предприятие должно рассматривать ставки налога как по существу действующие, если будущие события, предусмотренные процессом принятия, исторически уже не смогли повлиять на исход и маловероятно, что повлияют.
- 29.19 Когда к разным уровням налогооблагаемой прибыли применяются разные налоговые ставки, предприятие должно оценивать расход (доход) по отложенному налогу и соответствующие отложенные налоговые обязательства (активы), используя среднюю величину действующих или по существу действующих ставок, которые, как ожидается, будут применяться к налогооблагаемой прибыли (налоговому убытку) тех периодов, в которых ожидается реализация отложенного налогового актива или погашение отложенного налогового обязательства.
- 29.20 Оценка отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов должна отражать налоговые последствия, которые возникли бы в зависимости от способа, с помощью которого предприятие предполагает на отчетную дату возместить или погасить балансовую стоимость этих активов и обязательств. Например, если временная разница возникает по статье доходов, которая, как ожидается, в будущем периоде будет облагаться как прирост стоимости капитала, то расход по отложенному налогу будет оцениваться, используя ставку налога от прироста стоимости капитала.

Оценочный резерв

- 29.21 Предприятие должно признать оценочный резерв против отложенных налоговых активов с тем, чтобы чистая балансовая стоимость равнялась самой высокой сумме, которая скорее будет возмещена, нежели наоборот, на основе текущей или будущей налоговой прибыли.
- 29.22 Предприятие должно пересматривать чистую балансовую стоимость отложенного налогового актива на каждую отчетную дату и корректировать оценочный резерв, с тем, чтобы отражать текущую оценку будущей налогооблагаемой прибыли. Подобная корректировка должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением той корректировки, которая относится к статье дохода или расхода, признанной в соответствии с настоящим МСФО как прочий совокупный доход, также должна признаваться в составе прочего совокупного дохода.

Оценка текущего и отложенного налога

- 29.23 Предприятие не должно дисконтировать текущие или отложенные налоговые активы и обязательства.
- 29.24 Неопределенность в отношении примут ли налоговые органы суммы, представленные им предприятием, повлияют на сумму текущего налога и отложенного налога. Предприятие должно оценивать текущие и отложенные налоговые активы и обязательства, используя вероятную средневзвешенную сумму всех возможных результатов, исходя из того что, налоговые органы пересмотрят представленные суммы и будут иметь полное представление обо всей необходимой информации. Изменения в вероятной средневзвешенной сумме всех возможных результатов должны основываться на новой информации, а не новых разъяснениях ранее доступной информации предприятия.
- 29.25 В некоторых юрисдикциях налог на прибыль подлежит оплате по более высокой или низкой ставке, если часть или вся прибыль, либо нераспределенная прибыль выплачиваются в качестве дивидендов акционерам предприятия. В других юрисдикциях налог на прибыль может возвращаться или уплачиваться, если часть или вся чистая прибыль или нераспределенная прибыль выплачиваются в качестве дивидендов акционерам предприятия. В первом и втором случаях предприятие должно оценивать текущие и отложенные налоги по налоговой ставке, применяемой к нераспределенным прибылям до того момента, пока оно не признает обязательство выплатить дивиденды. Когда предприятие признает обязательство выплатить дивиденды, оно должно признать возникающее текущее или отложенное налоговое обязательство (актив) и соответствующий расход (доход) по налогу.

Удержание налога на дивиденды

- 29.26 Когда предприятие выплачивает дивиденды своим акционерам, от него может потребоваться выплата части дивидендов налоговым органам от имени акционеров. Такая сумма, уплаченная или подлежащая уплате налоговым органам, относится на капитал как часть дивидендов.

Представление

Распределение в составе совокупного дохода и капитала

- 29.27 Предприятие должно признавать расход по налогу в том же компоненте итого совокупного дохода (т.е. от продолжающейся деятельности, **прекращенной деятельности** или прочего совокупного дохода) или капитала, как операцию или другое событие, которое привело к расходу по налогу.

Разделение активов и обязательств по принципу краткосрочные/долгосрочные

- 29.28 Если предприятие представляет краткосрочные и долгосрочные активы и краткосрочные и долгосрочные обязательства как отдельные классы в своем отчете о финансовом положении, предприятие не должно классифицировать отложенные налоговые активы (обязательства) как краткосрочные активы (обязательства).

Взаимозачет

- 29.29 Предприятие должно осуществлять взаимозачет текущих налоговых активов и текущих налоговых обязательств или взаимозачет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств только тогда, когда предприятие имеет юридически закрепленное право осуществить зачет сумм и намеревается произвести расчет на нетто-основе или реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.

Раскрытие информации

- 29.30 Предприятие должно раскрывать информацию, которая дает пользователям финансовой отчетности возможность оценить характер и финансовое воздействие текущих и отложенных налоговых последствий от признанных операций и других событий.
- 29.31 Предприятие должно отдельно раскрывать основные компоненты расхода (дохода) по налогу. Такие компоненты расхода (дохода) по налогу могут включать:
- (а) расход (доход) по текущему налогу.
 - (б) любые корректировки текущего налога предыдущих периодов, признанные в отчетном периоде.
 - (в) сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, относящегося к возникновению и восстановлению временных разниц.
 - (г) сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, относящегося к изменениям в ставках налога или введению новых налогов.
 - (д) влияние на расход по отложенному налогу, возникающее из-за изменения в результате возможного исхода проверки налоговыми органами (см. пункт 29.24).
 - (е) корректировки расхода по отложенному налогу, возникающие из-за изменения в налоговом статусе предприятия или его акционеров.
 - (ж) любое изменение в оценочном резерве (см. пункты 29.21-29.22).
 - (з) сумму расхода по налогу, связанного с изменениями в учетной политике и ошибками (см. Раздел 10 «Учетная политика, оценки и ошибки»).
- 29.32 Предприятие должно отдельно раскрывать следующую информацию:

- (а) агрегированный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, которые признаются как статьи прочего совокупного дохода.
- (б) объяснение существенных расхождений между суммами, представленными в отчете о совокупном доходе, и суммами, представленными налоговым органам.
- (в) объяснение изменений в применимой ставке (ставках) налога по сравнению с предыдущим отчетным периодом.
- (г) для каждого вида временных разниц и каждого вида неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов:
 - (i) сумму отложенных налоговых активов, отложенных налоговых обязательств и оценочных резервов на конец отчетного периода; и
 - (ii) анализ изменения отложенных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и оценочных резервов в течение периода.
- (д) дату истечения срока действия, если таковая имеется, временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов.
- (е) при наличии обстоятельств, описанных в пункте 29.25, предприятие должно объяснить характер возможных последствий налога на прибыль, возникающих в результате выплаты дивидендов акционерам предприятия.

Раздел 30

Перевод операций в иностранной валюте

Сфера применения настоящего раздела

- 30.1 Предприятие может вести иностранные операции двумя способами. Оно может проводить операции в иностранной валюте или осуществлять деятельность за рубежом. Кроме того, предприятие может представлять свои финансовые отчеты в иностранной валюте. Данный раздел предписывает способ отражения операций в иностранной валюте и операций, осуществляемых в рамках зарубежной деятельности, в финансовых отчетах предприятия, а также способ перевода финансовых отчетов в **валюту представления**. Учет **финансовых инструментов**, выраженных в иностранной валюте, и учет операций хеджирования статей в иностранной валюте рассматривается в Разделе 12 «Прочие *финансовые инструменты*»

Функциональная валюта

- 30.2 Каждое предприятие должно определить свою **функциональную валюту**. Функциональная валюта предприятия – валюта используемая в основной экономической среды, в которой предприятие осуществляет свою деятельность.
- 30.3 Основная экономическая среда, в которой предприятие осуществляет свою деятельность – экономическая среда, в которой оно зарабатывает и использует основную часть своих денежных средств. Поэтому при определении своей функциональной валюты предприятие должно учитывать следующее:
- (а) валюту:
 - (i) которая больше всего влияет на цены товаров и услуг (часто таковой является валюта, в которой установлены цены и производятся расчеты за продажу товаров и услуг его производства); и
 - (ii) страны, чьи условия конкуренции и нормативная база в основном определяют продажные цены на товары и услуги.
 - (б) валюту, которая в основном определяет затраты на оплату труда, материалы и прочие затраты, связанные с предоставлением товаров и услуг предприятия (часто таковой является валюта, в которой определены такие затраты и в которой производятся расчеты);
- 30.4 Ниже приведены факторы, которые также могут быть приняты во внимание при определении функциональной валюты предприятия:
- (а) валюта средств, поступающих от деятельности по финансированию (например, от эмиссии долговых и долевого инструментов).
 - (б) валюта, в которой хранятся денежные средства от операционной деятельности.
- 30.5 При определении функциональной валюты иностранного подразделения и того, совпадает ли она с функциональной валютой отчитывающегося предприятия (отчитывающееся предприятие в данном контексте — это предприятие, имеющее иностранное подразделение в виде дочернего предприятия, филиала, ассоциированного предприятия или совместной деятельности), следует учитывать следующие дополнительные факторы:
- (а) является ли иностранное подразделение лишь расширением операций отчитывающегося предприятия или же она осуществляется со значительной степенью самостоятельности. Примером расширения операций отчитывающегося предприятия может быть случай, когда иностранное подразделение осуществляет только продажу товаров, импортированных у отчитывающегося предприятия, и перечисление ему выручки. Примером в значительной степени самостоятельной деятельности может быть случай, когда иностранное подразделение связано с накоплением денежных средств и прочих **монетарных статей**, несением расходов, получением доходов и привлечением заемных средств, главным образом, в местной валюте.
 - (б) представляет ли объем операций с отчитывающимся предприятием большую (или меньшую) часть в общем объеме иностранного подразделения.
 - (в) оказывают ли потоки денежных средств иностранного подразделения прямое влияние на потоки денежных средств отчитывающегося предприятия, а также имеются ли в наличии денежные средства, подлежащие перечислению в пользу отчитывающегося предприятия.

- (г) достаточны ли потоки денежных средств иностранного подразделения для обслуживания существующих и обоснованно ожидаемых долговых обязательств без привлечения средств отчитывающегося предприятия.

Отражение операций в иностранной валюте в функциональной валюте

Первоначальное признание

- 30.6 Операция в иностранной валюте — это операция, выраженная в иностранной валюте или предполагающая расчет в иностранной валюте, в том числе операции, которые предприятие проводит при:
- (а) приобретении или продаже товаров или услуг, цены на которые установлены в иностранной валюте;
 - (б) займе или предоставлении средств, если подлежащие выплате или получению суммы установлены в иностранной валюте;
 - (с) ином поступлении или выбытии активов или принятии обязательств, номинированных в иностранной валюте.
- 30.7 При первоначальном признании операция в иностранной валюте учитывается в функциональной валюте с применением к сумме в иностранной валюте текущего обменного курса иностранной валюты на функциональную по состоянию на дату операции.
- 30.8 Датой операции является дата, на которую впервые выполнены критерии признания операции в соответствии с настоящим МСФО. На практике часто используется обменный курс, приблизительно равный фактическому курсу на дату операции: например, средний курс за неделю или за месяц может быть применен ко всем операциям во всех иностранных валютах, осуществленным в течение соответствующего периода. Однако если обменный курс валют существенно колеблется, применять средний курс за период нецелесообразно.

Отчетность на конец последующих отчетных периодов

- 30.9 На конец каждого **отчетного периода** предприятие должно:
- (а) переводить монетарные статьи в иностранной валюте, используя курс закрытия;
 - (б) переводить немонетарные статьи, оцениваемые по исторической стоимости в иностранной валюте, используя обменный курс валют на дату операции; и
 - (в) переводить немонетарные статьи, оцениваемые по справедливой стоимости в иностранной валюте, используя обменные курсы валют на дату определения справедливой стоимости.
- 30.10 Предприятие должно признавать курсовые разницы, возникающие при окончательном расчете по монетарным статьям или при переводе монетарных статей по курсам, отличным от тех, по которым они были переведены при первоначальном признании в течение периода или в предыдущих периодах, в составе прибыли или убытка в том периоде, в котором они возникают, за исключением случаев, описанных в пункте 30.13.
- 30.11 Когда другой раздел настоящего МСФО требует, чтобы прибыль или убыток от немонетарной статьи признавался в составе прочего совокупного дохода, предприятие должно признавать любой компонент такой прибыли или убытка, связанный с изменением курсов валют, в составе прочего совокупного дохода. И наоборот, если прибыль или убыток от немонетарной статьи признается в составе прибыли или убытка, предприятие должно признавать любой компонент такой прибыли или убытка, связанный с изменением курсов валют, в составе прибыли или убытка.

Чистая сумма инвестиции в зарубежную деятельность

- 30.12 У предприятия может быть монетарная статья, подлежащая получению или выплате зарубежной деятельности. Статья, окончательный расчет по которой в обозримом будущем не планируется или маловероятен, является, по существу, частью чистой суммы инвестиции предприятия в эту зарубежную деятельность и учитывается в соответствии с пунктом 30.13. Такие монетарные статьи могут включать долгосрочную дебиторскую задолженность или займы. Они не включают торговую дебиторскую задолженность или торговую кредиторскую задолженность.

- 30.13 Курсовые разницы, возникающие в связи с монетарной статьей, которая составляет часть чистой инвестиции отчитывающегося предприятия в иностранное подразделение, признается в составе прибыли или убытка в отдельной финансовой отчетности отчитывающегося предприятия или в отдельной финансовой отчетности иностранного подразделения (в зависимости от конкретного случая). В финансовой отчетности, которая включает иностранное подразделение и отчитывающееся предприятие (например, в консолидированной финансовой отчетности, если иностранное предприятие является дочерним предприятием), такие курсовые разницы первоначально признаются в составе прочей совокупной прибыли и представляются как компонент капитала. Они не должны вновь признаваться в составе прибыли или убытка при выбытии чистой суммы инвестиции.

Изменение функциональной валюты

- 30.14 В случае изменения функциональной валюты, предприятие должно применить необходимые процедуры перевода, связанные с новой функциональной валютой, перспективно, с даты такого изменения.
- 30.15 Как отмечалось в пунктах 30.2-30.5, функциональная валюта предприятия отражает базовые операции, события и обстоятельства, относящиеся к предприятию. Таким образом, после определения функциональной валюты ее можно изменить только при появлении изменений в таких базовых операциях, событиях и обстоятельствах. Например, изменение валюты, которая оказывает основное влияние на продажные цены на товары и услуги, может привести к изменению функциональной валюты предприятия.
- 30.16 Влияние изменения функциональной валюты учитывается перспективно. Другими словами, предприятие переводит все статьи в новую функциональную валюту по обменному курсу, начиная с даты изменения. Стоимость немонетарных статей, полученная в результате такого перевода, считается их исторической стоимостью.

Использование валюты представления, которая отличается от функциональной валюты

Перевод в валюту представления

- 30.17 Предприятие может представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (или валютах). Если валюта представления отличается от функциональной валюты предприятия, то оно должно переводить результаты своей деятельности и **финансовое положение** в валюту представления. Например, если в состав **группы** входят предприятия с разными функциональными валютами, результаты работы и финансовое положение каждого из них показывается в единой валюте, чтобы можно было представить консолидированную финансовую отчетность.
- 30.18 Предприятие, функциональная валюта которого не является валютой гиперинфляционной экономики, должно переводить результаты деятельности и финансовое положение в другую валюту представления с использованием следующих процедур:
- (а) Активы и обязательства в каждом представленном отчете о финансовом положении (то есть, включая сравнительные суммы) должны быть переведены по курсу закрытия на дату составления данного отчета о финансовом положении;
 - (б) Доходы и расходы в каждом отчете о совокупном доходе (то есть, включая сравнительные суммы) должны быть переведены по обменным курсам валют на даты совершения операций; и
 - (в) все возникающие курсовые разницы должны признаваться в составе прочего совокупного дохода.
- 30.19 Из практических соображений предприятие может использовать курсы, приблизительно равные обменным курсам валют на даты операций, например, средний курс за период, для перевода статей доходов и расходов. Однако, при значительных колебаниях обменных курсов валют использование среднего курса за период не допускается.
- 30.20 Курсовые разницы, упомянутые в пункте 30.18(в) возникают в результате:
- (а) перевода доходов и расходов по обменным курсам валют на даты операций, а активов и обязательств по курсу закрытия, и
 - (б) перевода входящей суммы чистых активов по курсу закрытия, который отличается от предыдущего курса закрытия.

Если курсовая разница касается деятельности иностранного подразделения, которая консолидирована, но не находится в полной собственности, накопленные курсовые разницы, возникающие при переводе и относящиеся к **неконтролирующей доле**, рассчитываются и признаются в консолидированном отчете о финансовом положении как компонент неконтролирующей доли.

- 30.21 Предприятие, функциональная валюта которого является валютой гиперинфляционной экономики, должно переводить результаты деятельности и финансовое положение в другую валюту представления с использованием процедур, изложенных в Разделе 31 «*Гиперинфляция*».

Перевод данных о деятельности иностранного подразделения в валюту представления инвестора

- 30.22 При объединении активов, обязательств, доходов и расходов иностранного подразделения с активами, обязательствами, доходами и расходами отчитывающегося предприятия, предприятие должно выполняться в соответствии с обычными правилами консолидации, включая устранение внутригрупповых остатков и внутригрупповых операций дочернего предприятия (см. Раздел 9 «*Консолидированная и отдельные финансовая отчетность*»). При этом внутригрупповой монетарный актив (или обязательство), краткосрочный или долгосрочный, нельзя устранить относительно соответствующего внутригруппового обязательства или актива, не показав результаты валютных колебаний в консолидированной финансовой отчетности. Это связано с тем, что монетарная статья предусматривает обязательство конвертировать одну валюту в другую, и в результате валютных колебаний отчитывающееся предприятие может получить доход или понести убытки. Соответственно, в консолидированной финансовой отчетности отчитывающегося предприятия такая курсовая разница по-прежнему признается в составе прибыли или убытка или, если она возникает при обстоятельствах, изложенных в пункте 30.13, предприятие должно классифицировать эту разницу непосредственно в капитале.
- 30.23 Гудвил, возникающий при приобретении иностранного подразделения, а также какие-либо корректировки справедливой стоимости в отношении **балансовой стоимости** активов и обязательств, возникающих в результате приобретения такого иностранного подразделения, рассматриваются как активы и обязательства иностранного подразделения. Следовательно, они должны быть выражены в функциональной валюте иностранного подразделения и переведены по курсу закрытия, в соответствии с пунктами 30.18.

Раскрытие информации

- 30.24 В пунктах 30.26 и 30.27 ссылки на «функциональную валюту» в случае группы применяются к функциональной валюте материнского предприятия.
- 30.25 Предприятие должно раскрывать следующую информацию:
- (а) сумму курсовых разниц, признанную в составе прибыли или убытка за период, за исключением тех из них, которые возникают по финансовым инструментам, оцениваемым по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с Разделами 11 и 12.
 - (б) сумму курсовых разниц, возникших в течение периода и классифицируемых в отдельном компоненте капитала на конец периода.
- 30.26 Предприятие должно раскрывать информацию о валюте, в которой представляется финансовая отчетность. В случае если валюта представления отличается от функциональной валюты, предприятию необходимо указать данный факт вместе с раскрытием информации о функциональной валюте и причинах использования иной валюты представления.
- 30.27 В случае изменения функциональной валюты отчитывающегося предприятия или значительного иностранного подразделения предприятие должно раскрыть данный факт и причину изменения функциональной валюты.

Раздел 31

Гиперинфляция

Сфера применения настоящего раздела

- 31.1 Данный раздел применяется к предприятию, **функциональная валюта** которого является валютой страны с гиперинфляционной экономикой. Такое предприятие должно подготавливать **финансовую отчетность**, в которой были произведены корректировки связанные с последствиями от гиперинфляции.

Гиперинфляционная экономика

- 31.2 Данный стандарт не устанавливает абсолютного значения, при котором экономика считается гиперинфляционной. Предприятие должно вынести решение, рассмотрев всю доступную информацию включая, но не ограничиваясь, следующими возможными показателями гиперинфляции:
- (а) Основная часть населения предпочитает хранить свои сбережения в немонетарных активах или в относительно стабильной иностранной валюте. Имеющиеся суммы в местной валюте немедленно инвестируются для сохранения покупательной способности.
 - (б) Основная часть населения рассчитывает денежные суммы не в местной валюте, а в относительно стабильной иностранной валюте. Цены могут указываться в этой иностранной валюте.
 - (в) Продажи и покупки с отсрочкой платежа производятся по ценам, компенсирующим ожидаемые потери покупательной способности в течение периода отсрочки платежа, даже если этот период является краткосрочным.
 - (г) Процентные ставки, заработная плата и цены привязаны к ценовому индексу.
 - (д) Совокупный уровень инфляции за три года приближается к 100% или превышает этот уровень.

Единица измерения в финансовой отчетности

- 31.3 Финансовая отчетность предприятия, функциональная валюта которого является валютой страны с гиперинфляционной экономикой, должна представляться в единицах измерения, действующих на конец **отчетного периода**. Сравнительная информация за предыдущий период, требуемая пунктом 3.14, и любая информация, относящаяся к более ранним периодам, также должна представляться в единицах измерения на **отчетную дату**.
- 31.4 Пересчет финансовой отчетности в соответствии с настоящим разделом требует применения общего ценового индекса, который отражает изменения в общей покупательской способности. В большинстве стран существует признанный общий ценовой индекс, который обычно устанавливается правительством страны, и которого будут придерживаться предприятия этой страны.

Процедуры пересчета финансовой отчетности на основе исторической стоимости

Отчет о финансовом положении

- 31.5 Показатели отчета о финансовом положении, не выраженные в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода, пересчитываются с применением общего ценового индекса.
- 31.6 Монетарные статьи не пересчитываются, поскольку они уже выражены в денежных единицах, действующих на конец отчетного периода. Монетарные статьи представляют собой имеющиеся денежные средства, а также статьи, которые подлежат получению или выплате в денежной форме.
- 31.7 Активы и обязательства, по условиям договора привязанные к изменениям в ценах, например, индексированные облигации и займы, корректируются в соответствии с договором и представляются в пересчитанном отчете о финансовом положении на основе такой скорректированной суммы.
- 31.8 Все прочие активы и обязательства являются немонетарными:

- (а) Некоторые немонетарные статьи учитываются на основе сумм, определяемых на конец отчетного периода, таких, как возможная чистая стоимость реализации и справедливая стоимость, поэтому они не пересчитываются. Все прочие немонетарные активы и обязательства пересчитываются.
 - (б) Большинство немонетарных статей учитываются по себестоимости или по себестоимости за вычетом амортизации, то есть, они выражены в суммах, определенных на дату приобретения. Пересчитанная себестоимость, или себестоимость за вычетом амортизации, каждой статьи определяется путем умножения ее исторической стоимости и накопленной амортизации на коэффициент изменения в общем ценовом индексе с даты приобретения по дату окончания отчетного периода.
 - (в) Пересчитанная стоимость немонетарной статьи снижается в соответствии с Разделом 27 «Обесценение активов», если она превышает **возмещаемую стоимость**.
- 31.9 На начало первого отчетного периода, в котором применяется данный раздел, компоненты **капитала**, за исключением нераспределенной прибыли, пересчитываются с использованием общего ценового индекса с даты внесения средств в капитал или иного возникновения компонентов. Пересчитанная нераспределенная прибыль определяется как остаточная величина на основе всех остальных сумм в пересчитанном отчете о финансовом положении .
- 31.10 В конце первого отчетного периода и в последующие отчетные периоды все компоненты капитала пересчитываются с использованием общего ценового индекса с начала периода или с даты внесения в капитал, если эта дата наступает позднее. Изменения в капитале за отчетный период подлежат раскрытию в соответствии с Разделом 6 «*Отчет об изменениях в капитале, отчет о прибылях и убытках и нераспределенной прибыли*».

Отчет о совокупном доходе и отчет о прибылях и убытках

- 31.11 Все статьи в отчете о совокупном доходе (и в отчете о прибылях и убытках, если такой представляется) должны выражаться в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Соответственно, все суммы должны быть пересчитаны с использованием изменения в общем ценовом индексе с дат, когда статьи доходов и расходов были первоначально признаны в финансовой отчетности. Если общая инфляция является примерно одинакова в течение периода и статьи доходов и расходов возникали равномерно на протяжении всего периода, применение средней ставки инфляции может быть допустимо.

Отчет о движении денежных средств

- 31.12 Предприятие должно выражать все статьи в **отчете о движении денежных средств** в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода.

Прибыль или убыток по чистой монетарной позиции

- 31.13 В период инфляции предприятие, имеющее превышение монетарных активов над монетарными обязательствами, теряет покупательную способность, а предприятие, имеющее превышение монетарных обязательств над монетарными активами, увеличивает покупательную способность в той мере, в которой указанные активы и обязательства не привязаны к уровню цен. Предприятие должно включать в состав дохода или расхода прибыль или убыток по чистой монетарной позиции. Предприятие должно зачитывать. Производимая согласно пункту 31.17 корректировка активов и обязательств, привязанных к изменениям в ценах на основании договора, должна зачитываться предприятием против прибыли или убытка по чистой монетарной позиции.

Экономика, выходящая из периода гиперинфляции

- 31.14 Когда экономика выходит из периода гиперинфляции, и предприятие прекращает составлять и представлять финансовую отчетность в соответствии с требованиями настоящего раздела, оно должно использовать суммы, выраженные в единицах измерения, действующих на конец предыдущего отчетного периода, в качестве основы для определения **балансовой стоимости** в финансовой отчетности последующих отчетных периодов.

Раскрытие информации

- 31.15 Предприятие, на которое распространяются требования данного раздела, должно раскрывать следующую информацию:
- (а) тот факт, что финансовая отчетность и соответствующие показатели предыдущих периодов были пересчитаны с учетом изменений в общей покупательной способности функциональной валюты.
 - (б) наименование и уровень ценового индекса на конец отчетного периода, а также изменения в текущем отчетном периоде и предыдущем отчетном периоде.
 - (в) сумму прибыли или убытка по монетарным статьям.

Раздел 32

События после окончания отчетного периода

Сфера применения настоящего раздела

32.1 Данный раздел дает определение событиям после окончания **отчетного периода** и устанавливает принципы признания, оценки и раскрытия информации о таких событиях.

Определение событий после окончания отчетного периода

32.2 События после окончания отчетного периода – это события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между окончанием отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. Различают два типа таких событий:

- (а) события, подтверждающие условия, существовавшие на отчетную дату (корректирующие события после окончания отчетного периода), и
- (б) события, свидетельствующие об обстоятельствах, возникших после окончания отчетного периода (некорректирующие события после окончания отчетного периода).

32.3 К событиям после окончания отчетного периода относятся все события вплоть до даты утверждения финансовых отчетностей к выпуску, даже если они произошли после опубликования данных о прибыли компании или другой выборочной финансовой информации.

Признание и оценка

Корректирующие события после окончания отчетного периода

32.4 Предприятие должно корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности, включая соответствующие раскрытия, для отражения корректирующих событий после окончания отчетного периода.

32.5 Ниже приводятся примеры корректирующих событий после окончания отчетного периода, которые предприятие обязано учитывать либо путем корректировки сумм, признанных в финансовой отчетности, либо путем признания статей, ранее не признанных в отчетности:

- (а) урегулирование судебного спора, состоявшееся после окончания отчетного периода, в ходе которого подтвердился факт наличия у предприятия существующей обязанности на отчетную дату. Предприятие корректирует **резерв**, признанный ранее и относящийся к данному судебному спору в соответствии с Разделом 21 «Резервы и условные события». Предприятию недостаточно только раскрыть условное обязательство. Скорее, в результате вынесения решения по судебному делу появляются дополнительные свидетельства, которые надлежит признать на конец отчетного периода в соответствии с Разделом 21.
- (б) получение информации после окончания отчетного периода, свидетельствующей либо об обесценении актива по состоянию на отчетную дату, либо о необходимости корректировки ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива. Например:
 - (i) банкротство покупателя, произошедшее после окончания отчетного периода, обычно подтверждает существование на отчетную дату убытка по торговой дебиторской задолженности, и необходимость корректировки предприятием **балансовой стоимости** торговой дебиторской задолженности; и
 - (ii) продажа запасов, произошедшая после окончания отчетного периода, может являться свидетельством возможной чистой стоимости реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату.
- (в) определение после окончания отчетного периода стоимости активов, приобретенных до окончания отчетного периода, или поступлений от продажи активов, проданных до окончания отчетного периода.
- (г) определение после окончания отчетного периода величины выплат по планам участия в прибыли или премирования, если на конец отчетного периода у предприятия имелась

существующая юридическая обязанность или **обязательство, обусловленное сложившейся практикой** произвести такие выплаты в связи с событиями, произошедшими до окончания отчетного периода (см. Раздел 28 «Вознаграждения работникам»).

- (д) обнаружение фактов мошенничества или ошибок, которые подтверждают, что финансовая отчетность является неверной.

Некорректирующие события после окончания отчетного периода

- 32.6 Предприятие не должно корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности, для отражения некорректирующих событий после окончания отчетного периода.
- 32.7 В качестве примеров некорректирующих событий после окончания отчетного периода можно назвать:
- (а) снижение рыночной стоимости инвестиций в период между датой окончания отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. Падение рыночной стоимости, как правило, отражает обстоятельства, возникшие в последующем периоде, и не связано с состоянием инвестиции на отчетную дату. Поэтому предприятие не корректирует сумму, на которую такие инвестиции были признаны в финансовой отчетности. Аналогичным образом, предприятие не обновляет информацию о стоимости инвестиций, раскрытую в финансовой отчетности на отчетную дату, хотя ему, возможно, придется раскрыть дополнительную информацию в соответствии с пунктом 32.10.
- (б) сумма, которая становится подлежащей получению в результате благоприятного решения суда или исхода судебного дела после **отчетной даты**, но до даты выпуска финансовой отчетности. По состоянию на отчетную дату такая сумма была бы условным активом (см. пункт 21.13), в отношении которого может требоваться раскрытие информации в соответствии с пунктом 21.16. Однако, соглашение о сумме компенсации ущерба по суду, достигнутое до отчетной даты, но ранее не признанное, потому что сумма не могла быть надежно оценена, может составить корректирующее событие.

Дивиденды

- 32.8 Если предприятие объявляет дивиденды владельцам долевых инструментов после окончания отчетного периода, предприятие не должно признавать эти дивиденды в качестве обязательства на конец отчетного периода. Сумма дивидендов может быть представлена как отдельный элемент нераспределенной прибыли на конец отчетного периода.

Раскрытие информации

Дата утверждения к выпуску

- 32.9 Предприятие должно раскрывать дату утверждения финансовой отчетности к выпуску и наименование органа, утвердившего финансовую отчетность к выпуску. В случае если владельцы предприятия или другие лица имеют право вносить поправки в финансовую отчетность после ее выпуска, предприятие обязано раскрыть данный факт.

Некорректирующие события после окончания отчетного периода

- 32.10 Предприятие должно раскрывать следующую информацию по каждой категории некорректирующих событий после окончания отчетного периода:
- (а) характер события, и
- (б) оценку его влияния на финансовые показатели или заявление о невозможности такой оценки.
- 32.11 Ниже представлены примеры некорректирующих событий после окончания отчетного периода, по которым обычно требуется раскрытие; раскрытие будет отражать информацию, которая становится известной после даты окончания отчетного периода, но до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску:
- (а) крупное объединение бизнеса или выбытие крупного дочернего предприятия.
- (б) оглашение плана прекращения деятельности.

- (в) крупные покупки активов, выбытие активов или планы выбытия активов, или экспроприация большей части активов правительством.
- (г) уничтожение крупных производственных мощностей предприятия в результате пожара.
- (д) объявление о крупномасштабной реструктуризации или начало ее реализации.
- (е) эмиссия или выкуп долговых или долевых инструментов предприятия.
- (ж) необычно большие изменения стоимости активов или обменных курсов валют.
- (з) принятые или объявленные изменения налоговых ставок или налогового законодательства, которые оказывают значительное влияние на текущие и отложенные налоговые активы и обязательства.
- (и) принятие значительных обязательств или условных обязательств, например, при выдаче значительных гарантий.
- (к) начало крупного судебного разбирательства, связанного исключительно с событиями, произошедшими после окончания отчетного периода.

Раздел 33

Раскрытие информации о связанных сторонах

Сфера применения настоящего раздела

33.1 Данный раздел требует, чтобы предприятие включало в свои финансовые отчетности раскрытия информации, необходимые для привлечения внимания к возможности того, что на **финансовое положение** и прибыль или убыток может повлиять наличие **связанных сторон**, а также операции и остатки по операциям с такими сторонами.

Определение связанной стороны

33.2 Связанная сторона это физическое лицо или предприятие, которое относится к предприятию, подготавливающее свою финансовую отчетность (отчитывающееся предприятие).

- (a) Лицо или близкий родственник семьи этого лица является связанным с отчитываемым предприятием, если это лицо:
 - (i) входит в состав старшего руководящего персонала отчитывающегося предприятия или материнского предприятия отчитывающегося предприятия;
 - (ii) имеет контроль над отчитываемым предприятием; или
 - (iii) осуществляет совместный контроль или имеет значительное влияние над отчитываемым предприятием или имеет существенное право голоса в нем.
- (б) Предприятие является связанным с отчитываемым предприятием, если соблюдаются любое из следующих условий:
 - (i) предприятие и отчитывающееся предприятие относятся к одной и той же **группе** (это означает, что материнское предприятие, дочернее предприятие и другое дочернее предприятие одного материнского предприятия является связанным с другими предприятиями).
 - (ii) предприятие является ассоциированным или совместным предприятием другого предприятия (или члена группы, к которой относится другое предприятие).
 - (iii) оба предприятия являются совместными предприятиями третьего предприятия.
 - (iv) предприятие является совместным предприятием третьего предприятия, и другое предприятие является ассоциированным предприятием третьего предприятия.
 - (v) предприятие является планом вознаграждений по окончании трудовой деятельности для вознаграждений работникам либо отчитывающегося предприятия, либо предприятия, связанного с отчитываемым предприятием. Если отчитывающееся предприятие само по себе является этим планом, то работодатели, финансирующие эти вознаграждения, также относятся к этому плану.
 - (vi) предприятие контролируется или совместно контролируется лицом, указанным в п. (a).
 - (vii) лицо, указанное в п. (a)(i) имеет существенное право голоса в предприятии.
 - (viii) лицо, указанное в п. (a)(ii) имеет существенное влияние над предприятием или имеет существенное право голоса в нем.
 - (ix) лицо или близкий член семьи этого лица оказывает существенное влияние на предприятие и имеет существенное право голоса в нем, так и совместный контроль над отчитываемым предприятием.
 - (x) член старшего руководящего персонала предприятия или материнского предприятия, или близкий родственник этого лица, имеет контроль или совместный контроль над отчитываемым предприятием или имеет существенное право голоса в нем.

33.3 При рассмотрении каждого случая отношений, предприятие должно оценивать сущность таких отношений, а не только их юридическую форму.

33.4 В контексте настоящего МСФО следующие стороны могут не являться связанными сторонами:

- (а) два предприятия, только потому, что у них общий директор или иной член старшего руководящего персонала.
- (б) два участника **совместного предпринимательства** только по той причине, что они осуществляют **совместный контроль** над совместной деятельностью.
- (в) только на основании их обычных сделок с предприятием (хотя они могут влиять на свободу действий предприятия или принимать участие в процессе принятия решений предприятием) со следующими сторонами:
 - (i) сторонами, предоставляющими финансовые ресурсы.
 - (ii) профсоюзами.
 - (iii) коммунальными службами.
 - (iv) государственными учреждениями и ведомствами.
- (г) отдельный покупатель, поставщик, сторона, предоставляющая льготное право по договору о франшизе, дистрибьютор или генеральный агент, с которыми предприятие вступает в большой объем сделок, лишь по причине возникающей в результате этой экономической зависимости.

Раскрытие информации

Раскрытие информации об отношениях между материнским и дочерним предприятием

- 33.5 Информация об отношениях между материнским и его дочерним предприятием должна раскрываться независимо от того, осуществлялись ли операции между этими связанными сторонами. Предприятие должно раскрывать название своего материнского предприятия и стороны, обладающей основным правом контроля, если такая сторона не является материнским предприятием. Если ни материнское предприятие, ни сторона, обладающая основным правом контроля, не представляет финансовую отчетность для широкого круга пользователей, то необходимо указывать название более старшего по иерархии материнского предприятия (если таковое имеется), которое представляет такую отчетность.

Раскрытие информации о компенсациях старшего руководящего персонала

- 33.6 Старший руководящий персонал – лица, прямо или косвенно, обладающие полномочиями и ответственные за планирование, управление и контролирование деятельности предприятия, включая директоров (исполнительных и других) этого предприятия. Компенсация включает все виды вознаграждений работникам (в соответствии с определением, данным в Разделе 28 «*Вознаграждения работникам*»), включая вознаграждения работникам в форме выплат, основанных на акциях (см. Раздел 26 «*Выплаты, основанные на акциях*»). Вознаграждения работникам – это все виды возмещений, которые выплачиваются, подлежат выплате или предоставляются предприятием или от имени предприятия (например, его материнским предприятием или акционером) в обмен на оказанные предприятию услуги. Они также включают такие возмещения, выплачиваемые от имени материнского предприятия в отношении товаров и услуг, оказанных предприятию.
- 33.7 Предприятие должно раскрывать информацию о компенсациях старшему руководящему персоналу в суммарном выражении.

Раскрытие информации об операциях между связанными сторонами

- 33.8 **Операция между связанными сторонами** – передача ресурсов, услуг или обязательств между отчитывающимся предприятием и связанными сторонами независимо от того, взимается ли плата. В качестве примеров операций со связанными сторонами, характерных для МСБ, можно назвать следующие операции:
- (а) операции между предприятием и его основным владельцем (владельцами).
 - (б) операции между предприятием и другим предприятием, при совершении которых оба предприятия находились под контролем одного и того же предприятия или лица.

- (в) операции, при которых предприятие или лицо, контролирующее отчитывающееся предприятие, непосредственно несет расходы, которые в противном случае были бы понесены отчитывающимся предприятием.

33.9 Если между связанными сторонами проводились операции, предприятие раскрывает характер отношений между связанными сторонами, а также информацию об этих операциях, непогашенных сальдо взаиморасчетов и обязательствах, необходимую для понимания возможного влияния таких отношений на финансовую отчетность. Это требование к раскрытию информации дополняет требования пункта 33.7 в отношении раскрытия информации о компенсациях старшему руководящему персоналу предприятия. Раскрываемая информация включает, как минимум, следующее:

- (а) сумму операций.
- (б) сумму остатков по таким операциям, а также:
 - (i) условия их проведения, включая наличие обеспечения, а также характер возмещения, предоставляемого при расчете; и
 - (ii) данные о любых предоставленных и полученных гарантиях.
- (в) резервы по сомнительным долгам, связанные с суммой непогашенных сальдо.
- (г) затраты, признанные в течение периода в отношении безнадежных или сомнительных долгов, причитающихся со связанных сторон.

Такие операции могут включать покупки, продажи, передачу товаров и услуг; аренду; гарантии; и осуществление предприятием расчетов от имени связанной стороны и наоборот.

33.10 Предприятие должно раскрывать информацию, требуемую пунктом 33.9, отдельно по каждой из следующих категорий:

- (а) предприятия, осуществляющие контроль или совместный контроль над предприятием или имеющие значительное влияние на предприятие.
- (б) предприятия, над которым предприятие осуществляет контроль или совместный контроль, или на которые предприятие имеет значительное влияние.
- (в) старший руководящий персонал предприятия или его материнского предприятия (в совокупности).
- (г) другие связанные стороны.

33.11 Предприятие освобождается от раскрытия информации, требуемой пунктом 33.9, в отношении:

- (а) **государства** (национального, регионального или местного правительства), которое осуществляет контроль или совместный контроль или оказывает значительное влияние на отчитывающееся предприятие, и
- (б) другого предприятия, которое является связанной стороной, поскольку то же самое государство осуществляет контроль или совместный контроль или оказывает значительное влияние как на отчитывающееся предприятие, так и на другое предприятие.

Однако, предприятие должно раскрывать информацию об отношениях между материнским и дочерним предприятием в соответствии с пунктом 33.5.

33.12 Ниже приведены примеры операций, которые необходимо раскрывать, если они проводятся со связанными сторонами:

- (а) закупки и продажи товаров (готовых или незавершенных).
- (б) закупки и продажи имущества и других активов.
- (в) оказание или получение услуг.
- (г) операции аренды.
- (д) передача исследований и разработок.
- (е) передача прав по лицензионным соглашениям.
- (ж) передача средств по договорам финансирования (в том числе кредиты и взносы в капитал в денежной или в натуральной форме).
- (з) предоставление гарантий или обеспечения.
- (и) расчеты по обязательствам от имени предприятия или расчеты самого предприятия от имени другой стороны.

(к) участие материнского или дочернего предприятия в пенсионном плане с установленными выплатами, по которому происходит распределение рисков между предприятиями группы.

33.13 Предприятие не должно заявлять о том, что операции со связанными сторонами проводились на условиях, аналогичных условиям, существующим для операций между независимыми сторонами, если такие условия не могут быть обоснованы.

33.14 Предприятие может раскрывать аналогичные по характеру статьи в совокупности, за исключением случаев, когда раздельное раскрытие информации необходимо для понимания влияния операций между связанными сторонами на финансовую отчетность предприятия.

Раздел 34

Специализированная деятельность

Сфера применения настоящего раздела

- 34.1 В настоящем разделе приведено руководство по представлению финансовой отчетности МСБ, которое содержит 3 типа специализированной деятельности - сельское хозяйство, деятельность по добыче ископаемых и предоставление услуг.

Сельское хозяйство

- 34.2 Предприятие, применяющее настоящий МСФО и занимающееся **сельскохозяйственной деятельностью**, должно установить свою учетную политику для каждого класса их своих **биологических активов** следующим образом:
- (а) Предприятие должно использовать модель учета по справедливой стоимости, изложенную в пунктах 34.4-34.7 для учета биологических активов, **справедливая стоимость** которых может быть определена без чрезмерных затрат или усилий.
 - (б) Предприятие должно использовать модель учета по фактическим затратам, изложенную в пунктах 34.8-34.10 для всех прочих биологических активов.

Признание

- 34.3 Предприятие должно признавать биологический актив или **сельскохозяйственную продукцию** только тогда, когда:
- (а) предприятие контролирует актив в результате прошлых событий;
 - (б) существует вероятность того, что будущие экономические выгоды совместно с активом будут получены предприятием; и
 - (в) справедливая стоимость или себестоимость актива может быть надежно оценена без чрезмерных затрат или усилий.

Оценка – модель справедливой стоимости

- 34.4 В момент первоначального признания и на каждую **отчетную дату** предприятие должно оценивать биологический актив по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Изменения в справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу должны признаваться в составе прибыли или убытка.
- 34.5 Сельскохозяйственная продукция, полученная от биологических активов предприятия, должна оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, определяемых в момент получения продукции. Полученная в результате такой оценки величина является себестоимостью на ту дату, когда начинает применяться Раздел 13 «Запасы» или иной применимый стандарт настоящего МСФО.
- 34.6 При определении справедливой стоимости, предприятие должно учитывать следующее:
- (а) Если для биологического актива или сельскохозяйственной продукции в их текущем состоянии и местоположении существует активный рынок, то установленная на таком рынке цена является подходящей базой для определения справедливой стоимости данного актива. Если предприятие имеет доступ к нескольким активным рынкам, предприятие должно использовать ту цену, которая существует на рынке и которую предприятие планирует использовать.
 - (б) При отсутствии активного рынка, предприятие для определения справедливой стоимости использует один или несколько из нижеуказанных показателей:
 - (i) цену последней сделки на рынке при условии, что в период между датой совершения сделки и концом отчетного периода не произошло существенных изменений хозяйственных условий;

- (ii) рыночные цены на подобные активы, скорректированные с учетом отличий; и
 - (iii) соответствующие отраслевые показатели, например, стоимость садовых насаждений в расчете на один экспортный лоток, бушель или гектар, и стоимость крупного рогатого скота в расчете на килограмм мяса.
- (в) В некоторых случаях информация, указанная в п (а) или (б), может привести к различным выводам в отношении справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции. Предприятие рассматривает причины данных расхождений для того, чтобы определить наиболее надежную оценку справедливой стоимости в относительно узком спектре обоснованных оценок.
- (г) При некоторых обстоятельствах справедливую стоимость можно легко определить без чрезмерных затрат или усилий, даже если рыночная цена или стоимость для биологического актива в его текущем состоянии могут отсутствовать. Предприятие должно учитывать является ли приведенная стоимость чистых потоков денежных средств, ожидаемых от этого актива, дисконтированных по текущей рыночной ставке надежной оценкой справедливой стоимости.

Раскрытие информации - модель справедливой стоимости

- 34.7 Предприятие должно в отношении своих биологических активов, оцениваемых по справедливой стоимости, раскрывать следующую информацию:
- (а) описание каждого класса своих биологических активов.
 - (б) методы и значительные допущения, принимаемые при определении справедливой стоимости каждой категории сельскохозяйственной продукции в момент ее получения и каждой категории биологических активов.
 - (в) сверку изменений балансовой стоимости биологических активов, имевших место между началом и концом текущего периода. Сверка должна включать:
 - (i) прибыль или убыток от изменений справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
 - (ii) повышение стоимости в результате приобретения активов.
 - (iii) уменьшение стоимости в связи со сбором (получением) сельскохозяйственной продукции.
 - (iv) увеличение стоимости в результате сделок по объединению бизнеса.
 - (v) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в иную валюту, являющуюся валютой представления отчетности, и при пересчете показателей иностранного подразделения в валюту представления отчетности отчитывающегося предприятия.
 - (vi) прочие изменения.

Оценка – модель учета по фактическим затратам

- 34.8 Предприятие должно оценивать биологические активы, справедливая стоимость которых не может быть определена без чрезмерных затрат и усилий, по себестоимости за вычетом накопленной **амортизации** и накопленных убытков от **обесценения**.
- 34.9 Предприятие должно оценивать сельскохозяйственную продукцию, полученную от биологических активов по справедливой стоимости за вычетом расчетных затрат на продажу, определяемых в момент получения продукции. Полученная в результате такой оценки величина является себестоимостью на ту дату, когда начинает применяться Раздел 13 или иной применимый раздел настоящего МСФО.

Раскрытие информации – модель учета по фактическим затратам

- 34.10 Предприятие должно раскрывать в отношении своих биологических активов, оцениваемых по фактическим затратам, следующую информацию:
- (а) описание каждого класса биологических активов.
 - (б) объяснение причин, в силу которых справедливая стоимость не может быть надежно оценена.

- (в) используемый метод начисления амортизации.
- (г) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизационных отчислений.
- (д) валовую балансовую стоимость и сумму накопленной амортизации (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода.

Деятельность по добыче ископаемых

- 34.11 Предприятие, применяющее настоящий МСФО и занимающееся разведкой, оценкой запасов или добычей полезных ископаемых (деятельностью по добыче ископаемых), должно учитывать затраты на приобретение или разработку материальных или нематериальных активов, предназначенных для использования в деятельности по добыче ископаемых, применяя Раздел 17 «*Основные средства*» и Раздел 18 «*Нематериальные активы*, за исключением гудвила» соответственно. Если у предприятия имеется обязательство демонтировать или ликвидировать объект либо восстановить участок, такие обязательства и затраты учитываются в соответствии с Разделом 17 и Разделом 21 «*Резервы и условные события*».

Концессионные соглашения на предоставление услуг

- 34.12 Концессионное соглашение на предоставление услуг – это соглашение, по которому правительство или другой субъект государственного сектора (поставщик концессии) заключает договор с частным оператором о развитии (или модернизации), управлении или поддержании инфраструктурного актива поставщика концессии, такого как дороги, мосты, туннели, аэропорты, энергетический спектр, тюрьмы или больницы. Согласно такому соглашению, поставщик концессии контролирует или управляет тем, какие услуги должен предоставлять оператор, используя эти активы, кому и по какой цене, а также контролировать любую значительную остаточную долю в активе в конце периода действия соглашения.

- 34.13 Существует две основные категории концессионных соглашений по предоставлению услуг:

- (а) По одной категории оператор получает финансовый актив - безусловное договорное право на получение от правительства специальных или определенных денежных средств или иного финансового актива за выполнение услуг по строительству или модернизации актива государственного сектора за определенный период времени. В эту категорию входят гарантии от правительства по выплате любых недостающих сумм между суммами, полученными от пользователей общественных услуг и оговоренными или определяемыми суммами.
- (б) По другой категории, оператор получает нематериальный актив, т.е. право взимать плату за использование актива государственного сектора, который он строит или модернизирует и далее которым управляет и поддерживает определенное время. Право взимать плату с пользователей не является безусловным правом на получение денежных средств, потому что суммы зависят от степени, в которой общественность пользуется услугами.

Иногда один контракт может содержать обе категории: в той части, в которой правительство предоставило безусловную гарантию по выплатам за строительство актива государственного сектора, оператор получает финансовый актив; в той части, когда оператор полагается на общественность, которая пользуется его услугой, для получения выплаты, в этом случае оператор имеет нематериальный актив.

Учет – модель финансового актива

- 34.14 Оператор должен признать финансовый актив в той степени, в которой он имеет безусловное договорное право на получение денежных средств или другого финансового актива от поставщика концессии или по его указанию за выполнение услуг по строительству. Оператор должен оценивать финансовый актив по справедливой стоимости. Поэтому, он должен придерживаться положений Раздела 11 «*Основные финансовые инструменты*» и Раздел 12 «*Прочие финансовые инструменты*» при учете финансового актива.

Учет – модель нематериального актива

- 34.15 Оператор должен признать нематериальный актив в той степени, в которой он получает право (лицензию) взимать плату с пользователей общественных услуг. Оператор должен производить первоначальную оценку нематериального актива по справедливой стоимости. Соответственно, он должен придерживаться положений Раздела 18 при учете нематериального актива.

Операционная прибыль

- 34.16 Оператор концессионного соглашения на предоставление услуг должен признавать, оценивать и раскрывать информацию о выручке в соответствии с Разделом 23 «*Выручка*» по услугам, которые он предоставляет.

Раздел 35

Переход на МСФО для предприятий МСБ

Сфера применения настоящего раздела

- 35.1 Данный раздел применяется к предприятию, впервые применяющему *МСФО для предприятий МСБ*, независимо от того, использовало ли оно ранее в качестве основы учета **полную версию МСФО** или какие-либо иные общепринятые принципы бухгалтерского учета (ОПБУ), такие как национальные стандарты учета или другую основу, такую как местная база по налогу на прибыль.
- 35.2 Предприятие, может считаться впервые применяющим *МСФО для предприятий МСБ* только один раз. Если предприятие, применяющее *МСФО для предприятий МСБ*, прекращает его применение на один или более **отчетных периодов**, а потом предприятию становится необходимо, или у предприятия есть выбор снова применять *МСФО для предприятий МСБ*, то особые исключения, упрощения и другие требования настоящего раздела не применяются к повторному применению.

Первое применение МСФО для предприятий МСБ

- 35.3 Предприятие, впервые применяющее *МСФО для предприятий МСБ* должно применять данный раздел при подготовке своей первой **финансовой отчетности**, отвечающей требованиям настоящего МСФО.
- 35.4 Финансовые отчетности предприятия, впервые подготовленные в соответствии с настоящим МСФО, - первые годовые финансовые отчетности предприятия, в которых предприятие делает явное и безоговорочное заявление об их соответствии *МСФО для предприятий МСБ*. Финансовые отчеты, подготовленные в соответствии с настоящим МСФО, являются первыми годовыми финансовыми отчетностями предприятия, когда, например, оно:
- (а) не представляло финансовые отчетности в предыдущих периодах;
 - (б) представляло самые последние финансовые отчетности за предыдущие периоды в соответствии с национальными требованиями, которые согласуются с настоящим МСФО не во всех аспектах; или
 - (в) представляло самые последние финансовые отчетности за предыдущие периоды в соответствии с полной версией МСФО (IFRS)).
- 35.5 Пункт 3.17 настоящего МСФО дает определение полного набора финансовых отчетностей.
- 35.6 Пункт 3.14 требует представления полного набора финансовых отчетностей для раскрытия сравнительной информации в отношении предыдущего сопоставимого периода по всем денежным суммам, отраженным в финансовых отчетностях, наряду с определенной сравнительной информацией описательного характера. Предприятие может представлять сравнительную информацию по более чем одному предыдущему периоду. Поэтому **датой перехода предприятия на настоящий МСФО для предприятий МСБ** является начало самого раннего периода, для которого предприятие представляет полную сравнительную информацию в соответствии с настоящим МСФО в своих первых финансовых отчетностях, отвечающих требованиям настоящего МСФО.

Процесс подготовки финансовой отчетности на дату перехода

- 35.7 За исключением случаев, изложенных в пунктах 35.9–35.11, в отчете о финансовом положении на начало отчетного периода на дату перехода на *МСФО для предприятий МСБ* (то есть на начало самого раннего периода представления в отчетности) предприятие должно:
- (а) признать все активы и обязательства, признание которых требуется *МСФО для предприятий МСБ*;
 - (б) не признавать статьи в качестве активов или обязательств, если настоящий МСФО не разрешает такое признание;
 - (в) реклассифицировать статьи, признанные им в соответствии с предыдущей основой подготовки финансовой отчетности, как один вид актива, обязательства или компонента капитала, но являющиеся другим видом актива, обязательства или компонента капитала согласно настоящему МСФО; и

- (г) применять настоящий МСФО при оценке всех признаваемых активов и обязательств.
- 35.8 **Учетная политика**, применяемая предприятием при подготовке отчета о финансовом положении на начало отчетного периода в соответствии с настоящим МСФО, может отличаться от учетной политики на ту же дату, использованной в рамках предыдущей основы подготовки финансовой отчетности. Необходимость в соответствующих корректировках возникает в результате операций, других событий или обстоятельств, существовавших до даты перехода на настоящий МСФО. Поэтому на дату перехода на настоящий МСФО, предприятие должно отражать такие корректировки непосредственно в нераспределенной прибыли (или, если уместно, в иной категории капитала).
- 35.9 При первом применении настоящего МСФО предприятие не должно изменять порядок учета, использованный в рамках предыдущей основы подготовки финансовой отчетности, в отношении следующих операций:
- (а) **прекращения признания** финансовых активов и финансовых обязательств. Финансовые активы и финансовые обязательства, признание которых прекращено в соответствии с ранее используемой основой учета, до даты перехода, не должны признаваться при применении *МСФО для предприятий МСБ*. И, наоборот, для финансовых активов и обязательств, признание которых бы было прекращено при применении *МСФО для предприятий МСБ* по операции, которая была совершена до даты перехода, но признание которых не было прекращено в соответствии с ранее используемой основой учета, предприятие может выбрать п. (а), прекратить их признание при применении *МСФО для предприятий МСБ* или п. (б), продолжить их признание до выбытия или погашения.
 - (б) учета хеджирования. Предприятие не должно менять учет хеджирования до даты перехода на *МСФО для предприятий МСБ* в отношениях хеджирования, которые больше не существуют на дату перехода. Для отношений хеджирования, которые приходятся на дату перехода, предприятие должно соблюдать требования учета хеджирования, указанные в Разделе 12 «*Прочие финансовые инструменты*», включая требования по прекращению учета хеджирования для отношений хеджирования, которые не отвечают условиям Раздела 12.
 - (в) расчетных оценок.
 - (г) **прекращенной деятельности**.
 - (д) оценки неконтролирующей доли. Требования пункта 5.6 по распределению прибыли или убытка и общего совокупного дохода между неконтролирующей долей и **владельцами** материнского предприятия должны применяться с даты перехода на *МСФО для предприятий МСБ* (или такой более ранней даты, когда настоящий МСФО применяется для пересчета объединения бизнеса, см. пункт 32.10).
- 35.10 Предприятие может использовать при подготовке своих финансовых отчетностей, впервые подготовленных в соответствии с настоящим МСФО, следующие освобождения от требований:
- (а) **Объединения бизнеса**. Предприятие, впервые применяющее данный МСФО, может решить не применять Раздел 19 «*Объединения бизнеса и гудвил*» при объединении бизнеса, произошедшее до даты перехода на него. Однако, если предприятие, впервые применяющее настоящий МСФО, пересчитывает данные по объединению бизнеса, чтобы выполнить требования Раздела 19, оно также должно пересчитать данные по всем более поздним объединениям бизнеса.
 - (б) **Операции платежей, основанных на акциях**. От предприятия, впервые применяющего настоящий МСФО, не требуется применения Раздела 26 «*Платеж, основанный на акциях*» в отношении долевых инструментов, которые были предоставлены до даты перехода на настоящий МСФО или к обязательствам, возникшим в результате операций платежей, основанных на акциях, которые были погашены до даты перехода на настоящий МСФО.
 - (в) **Справедливая стоимость в качестве условной первоначальной стоимости**. Предприятие, впервые применяющее настоящий МСФО, может выбрать оценку статьи основных средств, инвестиционного имущества или нематериального актива на дату перехода на настоящий МСФО по своей справедливой стоимости и использовать эту справедливую стоимость в качестве условной первоначальной стоимости на эту дату.
 - (г) **Переоценка в качестве условной первоначальной стоимости**. Предприятие, впервые применяющее настоящий МСФО, может выбрать использование переоцененной согласно предыдущему ОПБУ стоимости объекта основных средств, инвестиционного имущества или нематериального актива на дату (или ранее) перехода на настоящий МСФО в качестве его условной стоимости на дату переоценки.
 - (д) **Накопленные разницы при пересчете в иную валюту**. Раздел 30 «*Перевод операций в иностранной валюте*» требует, чтобы предприятие классифицировало некоторые разницы от

перевода в качестве отдельного компонента капитала. Предприятие, впервые применяющее настоящий МСФО, может считать накопленные разницы при пересчете в иную валюту для всех иностранных подразделений равными нулю на дату перехода на *МСФО для предприятий МСБ* (т.е. «перезагрузка»).

(е) **Отдельная финансовая отчетность.** Когда предприятие составляет **отдельную финансовую отчетность**, пункт 9.26 требует от предприятия учитывать инвестиции в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия либо:

- (i) по себестоимости за вычетом обесценения, либо
- (ii) по **справедливой стоимости** с изменениями в справедливой стоимости в составе прибыли или убытка. .

Если предприятие, впервые применяющее настоящий МСФО оценивает такие инвестиции по себестоимости, оно должно оценивать такие инвестиции как одну из следующих величин в своем начальном отчете о финансовом положении в соответствии с настоящим МСФО:

- (i) себестоимость, определенная в соответствии с Разделом 9 «*Консолидированная и отдельная финансовая отчетность*», или
- (ii) условная первоначальная стоимость, которая должна быть либо справедливой стоимостью на дату перехода на *МСФО для предприятий МСБ* либо балансовой стоимостью согласно предыдущим ОПБУ на эту дату.

(ж) **Комбинированные финансовые инструменты.** Пункт 22.13 требует, чтобы предприятие разделяло комбинированный финансовый инструмент на отдельные компоненты обязательства и капитала на дату выпуска. От предприятия, впервые применяющего настоящий МСФО, не требуется выделения этих двух компонентов, если на дату перехода на настоящий МСФО компонент обязательства еще не существовал.

(з) **Отложенный налог на прибыль.** От предприятия, впервые применяющего настоящий МСФО, не требуется на дату перехода на *МСФО для предприятий МСБ* признавать **отложенные налоговые активы** или **отложенные налоговые обязательства**, относящиеся к разнице между **налоговой базой** и **балансовой стоимостью** активов либо обязательств, по которым признание отложенных налоговых активов или обязательств связано с чрезмерными затратами или усилиями.

(и) **Концессионные соглашения на предоставление услуг.** От предприятия, впервые применяющего настоящий МСФО, не требуется применять пункты 34.12-34.16 для предоставления услуг по концессионным соглашениям, заключенным до даты перехода на настоящий МСФО.

(к) **Деятельность по добыче полезных ископаемых.** Предприятие, впервые применяющее настоящий МСФО, используя метод учёта по полным затратам в соответствии с предыдущими ОПБУ, может по выбору оценивать нефтяные и газовые активы (т.е., которые используются при разведке, анализе, разработке и производстве нефти и газа) на дату перехода на *МСФО для предприятий МСБ* по сумме, определенной в соответствии с предыдущими ОПБУ предприятия. Предприятие должно проверить те активы на обесценение, которые приходятся на дату перехода на настоящий МСФО в соответствии с Разделом 27 «*Обесценение активов*».

(л) **Соглашения, предусматривающие аренду.** Предприятие, впервые применяющее настоящий МСФО может по выбору определить предусматривает ли аренда соглашение, существующее на дату перехода на *МСФО для предприятий МСБ* (см. пункт 20.3) на основе существующих на такую дату фактов и обстоятельств, скорее чем когда соглашение было заключено.

(м) **Обязательства по выводу объектов из эксплуатации, включенные в состав первоначальной стоимости основных средств.** Пункт 17.10 (в) устанавливает, что себестоимость объекта основных средств включает первоначальную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода. Предприятие, впервые применяющее настоящий МСФО, может по выбору оценивать этот компонент стоимости объекта основных средств на дату перехода на *МСФО для предприятий МСБ*, скорее чем на дату(ы), когда впервые возникли первоначальные обязательства.

35.11 Если на дату перехода для предприятия практически невозможно произвести пересчет первого отчета о финансовом положении по одной или нескольким корректировкам, требуемым пунктом 35.7, предприятие должно применить пункты 35.7 – 35.10 к самому раннему периоду, для которого это

представляется возможным, и определить данные, представленные в отношении предыдущих периодов, которые не являются сопоставимыми с данными за период, в котором предприятие подготавливает свою первую финансовую отчетность, соответствующую настоящему МСФО. Если для предприятия практически невозможно представить какое-либо из раскрытий, требуемых настоящим МСФО, за любой период, предшествующий периоду, за который предприятие впервые подготавливает финансовую отчетность в соответствии с настоящим МСФО, то данный факт должен быть раскрыт.

Раскрытия информации

Описание перехода на МСФО для предприятий МСБ

- 35.12 Предприятие должно объяснить, каким образом переход от предыдущей основы подготовки финансовой отчетности на настоящий МСФО повлиял на отражаемые им **финансовое положение**, **финансовые результаты деятельности** и **потоки денежных средств**.

Сверка

- 35.13 Для выполнения требований пункта 35.12 финансовая отчетность предприятия, впервые подготовленная согласно настоящему МСФО, должна включать:
- (а) описание характера каждого изменения в учетной политике.
 - (б) сверку собственного капитала, отраженного в соответствии с предыдущей основой подготовки финансовой отчетности, с собственным капиталом, признаваемым в соответствии с настоящим МСФО, по состоянию на обе следующие даты:
 - (i) дату перехода на настоящий МСФО, и
 - (ii) дату окончания самого последнего периода, представленного в последней годовой финансовой отчетности предприятия, подготовленной в соответствии с предыдущей основой подготовки финансовой отчетности.
 - (в) сверку прибыли или убытков, установленных в соответствии с предыдущей основой подготовки финансовой отчетности за наиболее поздний период, представленный в последней годовой финансовой отчетности предприятия, с прибылью или убытками, признаваемым согласно настоящему МСФО за тот же период.
- 35.14 Если предприятию становится известно об ошибках, допущенных при использовании предыдущей основы подготовки финансовой отчетности, то в сверке, требуемой пунктами 35.13(б) и (в), корректировки таких ошибок должны быть, по мере возможности, отделены от изменений в учетной политике.
- 35.15 Если предприятие не представляло финансовую отчетность за предыдущие периоды, то этот факт должен быть раскрыт в его финансовой отчетности, впервые подготовленной в соответствии с настоящим МСФО.

Глоссарий терминов

актив	Ресурс, контролируемый предприятием в результате прошлых событий, от которого предприятие ожидает получения будущих экономических выгод.
активы плана (пенсионного плана)	(а) Активы фонда долгосрочных вознаграждений работникам, и (б) страховые полисы, удовлетворяющие определенным требованиям.
амортизация	Систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.
амортизация	Систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.
амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства	Величина, в которой финансовые активы или обязательства оценены при первоначальном признании, за вычетом выплат в погашение основной суммы долга, уменьшенная или увеличенная на сумму накопленной с использованием метода эффективной ставки процента амортизации разницы между первоначальной стоимостью и суммой погашения, а также за вычетом суммы уменьшения (прямого или путем использования счета оценочного резерва) на обесценение или безнадежную задолженность.
амортизируемая величина	Себестоимость актива или другая сумма, заменяющая себестоимость (в финансовой отчетности), за вычетом его остаточной стоимости.
аренда	Договор, согласно которому арендодатель передает арендатору в обмен на платеж или серию платежей право использования актива в течение согласованного периода времени.
ассоциированное предприятие	Предприятие, включая предприятие, не являющееся корпорацией, например, товарищество, на которое инвестор оказывает значительное влияние и которое не является дочерним предприятием и не представляет собой участие в совместной деятельности.
балансовая стоимость	Сумма, по которой актив или обязательство признается в балансе.
безусловные вознаграждения	Вознаграждения, права на которые согласно условиям пенсионного плана не зависят от дальнейшей работы сотрудников.
бизнес	Интегрированная совокупность видов деятельности и активов, осуществляемая и управляемая для обеспечения: (а) дохода инвесторам; или (б) уменьшения затрат или других экономических выгод непосредственно и пропорционально держателям страховых полисов или участникам. Бизнес, как правило, состоит из ресурсов, процессов, применяемых к этим ресурсам, и полученной в результате продукции, которая используется или будет использована для получения выручки. Если в передаваемом комплексе деятельности и активов присутствует гудвил, то такой комплекс следует считать бизнесом.
биологический актив	Животное или растение.
в высшей степени вероятный	Значительно более чем просто вероятный.
валовые инвестиции в аренду	Совокупность: (а) минимальных арендных платежей, причитающихся к получению арендодателем по договору финансовой аренды, и (б) негарантированной остаточной стоимости, начисляемой арендодателю.

валюта представления	Валюта, в которой представляется финансовая отчетность.
вероятный	Скорее возможный, чем невозможный.
владельцы	Держатели инструментов, классифицируемых как долевые.
вмененная ставка процента	Наиболее четко определяемая величина из: <ul style="list-style-type: none"> (а) преобладающей ставки для аналогичного финансового инструмента эмитента с аналогичным рейтингом кредитоспособности, или (б) процентной ставки, которая дисконтирует номинальную сумму финансового инструмента до текущих цен товаров или услуг при продажах за наличные.
внутренняя стоимость	Разница между справедливой стоимостью акций, на которые встречная сторона имеет право (условное или безусловное) подписаться или получить, и ценой (если таковая имеется), которую встречная сторона должна (или будет должна) заплатить за эти акции. Например, опцион на акции с ценой исполнения 15 д.е. за акцию, справедливая стоимость которой равна 20 д.е., имеет внутреннюю стоимость 5 д.е.
возмещаемая стоимость	Наивысшая справедливая стоимость актива (генерирующая единица) за вычетом расходов на продажу и их ценности использования.
вознаграждения по окончании трудовой деятельности	Вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), подлежащие выплате по окончании трудовой деятельности.
вознаграждения работникам	Все формы возмещения, предоставляемого предприятием работникам в обмен на оказанные ими услуги.
временные разницы	Разницы между балансовой стоимостью актива, обязательства или прочей статьи в финансовой отчетности и её налоговой базы, которые как ожидается предприятием, повлияют на налогооблагаемую прибыль при возмещении или погашении балансовой стоимости активов или обязательств (или, в отношении статей, не входящих в состав активов и обязательств, повлияют на налогооблагаемую прибыль в будущем).
временные разницы	Доход или убытки, признаваемые в составе прибыли или убытка в одном периоде, но в соответствии с налоговым законодательством в составе налогооблагаемого дохода – в другом.
выручка	Валовые поступления экономических выгод за период, возникающие в ходе обычной деятельности предприятия, результатом которых является прирост капитала, отличный от прироста капитала за счет взносов владельцев капитала.
выходные пособия	Вознаграждения работникам, подлежащие выплате в результате: <ul style="list-style-type: none"> (а) решения предприятия уволить работника до достижения им пенсионного возраста, либо (б) решения работника о добровольном согласии с увольнением по сокращению штатов в обмен на такие вознаграждения.
государственные субсидии	Государственная помощь в форме передачи предприятию ресурсов в обмен на выполнение в прошлом или в будущем определенных условий, относящихся к операционной деятельности предприятия.
государственный (пенсионный) план	Пенсионные планы, учрежденные законодательством для охвата всех предприятий (или всех предприятий определенной категории, например, конкретной отрасли) и управляемые национальным или местным правительством или другим учреждением (например, самостоятельным органом, созданным специально для этой цели), неподконтрольным отчитывающемуся предприятию и не находящимся под его влиянием.
государство	Национальный, региональный или местный орган управления.
группа	Материнское предприятие и все относящиеся к нему дочерние предприятия.

гудвил	Будущие экономические выгоды от активов, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию.
дата перехода на МСФО для предприятий МСБ	Начало самого раннего периода, для которого предприятие представляет полную сравнительную информацию в соответствии с <i>МСФО для предприятий МСБ</i> в своих первых финансовых отчетностях, отвечающих требованиям <i>МСФО для предприятий МСБ</i> .
дата предоставления	Дата, на которую предприятие и другая сторона (включая работника) заключают соглашение о платеже, основанном на акциях, при условии, что предприятие и встречная сторона имеют одинаковое понимание условий соглашения. На дату предоставления предприятие предоставляет встречной стороне право на денежные средства, другие активы или долевые инструменты предприятия при условии соблюдения определенных условий перехода, если таковые имеются. Если это соглашение подлежит утверждению (например, акционерами), то дата предоставления является датой, когда это утверждение было получено.
движение денежных средств	Притоки и оттоки денежных средств и эквивалентов денежных средств.
денежные средства	Денежные средства в кассе и депозиты до востребования.
договор на строительство	Договор, заключаемый с целью строительства объекта или группы объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию.
договор страхования	Договор, по которому одна сторона (страховщик) принимает значительный страховой риск от другой стороны (держателя полиса), соглашаясь предоставить компенсацию держателю полиса в случае, если оговоренное будущее событие, возникновение которого неопределенно (застрахованное событие), неблагоприятно повлияет на держателя полиса.
достоверное представление	Правдивое отображение последствий совершенных операций, прочих событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов
доход	Увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, что приводит к увеличению капитала, отличному от увеличения, связанного с взносами в капитал со стороны долевых инвесторов.
дочернее предприятие	Предприятие, включающее предприятие, не являющееся корпорацией, например, товарищество, которое контролируется другим предприятием (известным как материнское предприятие).
единица, генерирующая денежные средства (генерирующая единица)	Наименьшая идентифицируемая группа активов, которая включает в себя актив и генерирует приток денежных средств, в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов или групп активов.
задолженность по пенсионному плану с установленными выплатами	Приведенная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами на отчетную дату за вычетом справедливой стоимости активов плана на отчетную дату (если таковые имеются), которые непосредственно предназначены для исполнения этих обязательств.
запасы	Активы: <ul style="list-style-type: none"> (а) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности; (б) в процессе производства для такой продажи; или (в) в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.
затраты по займам	Процентные и другие расходы, понесенные предприятием в связи с заимствованием средств.

изменение в бухгалтерской оценке	<p>Корректировка балансовой стоимости актива или обязательства, или суммы периодического потребления актива, которая возникает в результате оценки текущего статуса активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами. Изменения в расчетных оценках возникают в результате новой информации или развития событий и, соответственно, не являются корректировками ошибок.</p>
инвестиционная деятельность	<p>Приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств.</p>
инвестиционное имущество	<p>Собственность (земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящаяся в собственности владельца или арендатора по договору финансовой аренды с целью получения арендных платежей или прироста стоимости капитала, или того и другого, но не с целью:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, или в административных целях, или (б) продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.
инструмент хеджирования	<p>Для целей учета хеджирования, предназначенного для предприятий МСБ в соответствии с Разделом 12 настоящего МСФО, инструментом хеджирования является финансовый инструмент, который соответствует всем нижеперечисленным условиям:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) инструмент представляет собой своп по процентной ставке, валютный своп, форвардный валютный контракт или форвардный товарный контракт, который, как ожидается, будет высокоэффективен в страховании риска, указанного в пункте 11.17 и обозначенного как хеджируемый риск. (б) инструмент предусматривает участие стороны, внешней по отношению к отчитываемому предприятию (т.е. внешний по отношению к группе, сегменту или отдельному предприятию, по которому (-ой) составляется отчетность). (в) его условная сумма равна сумме, обозначенной как основная или условная в хеджируемой статье. (г) у него есть обозначенный срок погашения, который не должен быть позднее, чем: <ul style="list-style-type: none"> (i) срок погашения хеджируемого финансового инструмента, (ii) даты предполагаемого исполнения договора на покупку или товара, или (iii) наступления прогнозируемой хеджируемой операции с высшей степенью вероятности по иностранной валюте или товару. (д) инструмент не содержит положений о предоплате, досрочном погашении или продлении. <p>Предприятие, применяющее МСФО (IAS) 39 при учете финансового инструмента, должно использовать определение «инструмент хеджирования», указанное в стандарте МСФО (IAS) 39, а не то, которое указано в настоящем МСФО.</p>
исследования	<p>Первоначальные и плановые изыскания, предпринятые с перспективой получения новых научных или технических знаний.</p>
капитал	<p>Остаточная доля в активах предприятия, остающаяся после вычета всех его обязательств.</p>
класс активов	<p>Группа активов, сходных по характеру и использованию в деятельности предприятия.</p>
комбинированный финансовый инструмент	<p>Финансовый инструмент, который с точки зрения эмитента содержит элементы обязательства и капитала.</p>
компонент предприятия	<p>Деятельность и потоки денежных средств, которые могут быть четко обособлены для операционных целей и для целей финансовой отчетности от остальной части предприятия.</p>

консолидированная финансовая отчетность	Финансовая отчетность материнского предприятия и его дочерних предприятий, представленная как финансовая отчетность единого хозяйствующего субъекта
контроль (над предприятием)	Право управлять финансовой и операционной политикой предприятия с тем, чтобы получать выгоды от его деятельности.
концессионное соглашение на предоставление услуг	Соглашение, по которому правительство или другой субъект государственного сектора (поставщик концессии) заключает договор с частным оператором о развитии (или модернизации), управлении или поддержании инфраструктурного актива поставщика концессии, такого как дороги, мосты, туннели, аэропорты, энергетический спектр, тюрьмы или больницы.
кредиторская задолженность по займам	Финансовые обязательства, за исключением торговой краткосрочной дебиторской задолженности при обычных условиях кредитования.
Остаточная стоимость (актива)	Расчетная сумма, которую предприятие получило бы в настоящий момент времени от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, которые ожидаются к концу срока его полезного использования.
материнское предприятие	Предприятие, которое имеет одно или несколько дочерних предприятий.
Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS)	Стандарты и разъяснения, принятые Правлением по международным стандартам финансовой отчетности (ПМСФО). Они состоят из: <ul style="list-style-type: none"> (а) Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS); (б) Международных стандартов финансовой отчетности (IAS); и (в) разъяснений, подготовленных Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности (КРМФО) или ранее действовавшим Постоянным комитетом по разъяснениям (ПКР).
метод прогнозируемой условной единицы	Метод актуарной оценки, который рассматривает каждый период службы как основание для увеличения права на дополнительную единицу вознаграждения и оценивает каждую единицу отдельно с целью формирования окончательного обязательства (иногда называемый методом начисленного вознаграждения, пропорционально распределенного на период службы, или методом вознаграждения/продолжительности службы) .
метод эффективной ставки процента	Метод расчета амортизированной стоимости финансового актива или финансового обязательства (или группы финансовых активов или финансовых обязательств) и распределения процентного дохода или процентного расхода на соответствующий период.
монетарные статьи	Единицы валюты в наличии, а также активы и обязательства к получению или выплате, выраженные фиксированным или определяемым количеством валютных единиц.
надежность	Качество, характерное для информации, которая не содержит существенных ошибок, не является предвзятой; и достоверно представляет то, что она имеет целью представить или то, что она может представлять в соответствии с разумными ожиданиями.
накапливаемые оплачиваемые отсутствия на работе	Оплачиваемые отсутствия на рабочем месте, которые переносятся на будущие периоды и могут быть использованы в будущих периодах, если право на них в текущем периоде использовано не полностью.
налог на прибыль	Все местные и зарубежные налоги, взимаемые на основе налогооблагаемых прибылей. Налоги на прибыль также включают такие налоги, как налог, удерживаемый у источника, уплачиваемый дочерним предприятием, ассоциированным предприятием или в рамках совместной деятельности на распределения прибыли отчитывающемуся предприятию.

налоговая база	Оценка актива, обязательства, долевого инструмента в соответствии с применяемым по существу действующим налоговым законодательством.
налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток)	Сумма прибыли (убытка) за отчетный период, определяемая в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой уплачиваются или возмещаются налоги на прибыль. Налогооблагаемая прибыль равна налогооблагаемому доходу за минусом сумм, подлежащих вычету из налогооблагаемого дохода.
неконтролирующая доля	Доля участия в капитале дочернего предприятия, не относимая прямо или косвенно на материнское предприятие.
нематериальный актив	Идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы. Такой актив является идентифицируемым, когда он <ul style="list-style-type: none"> (а) является делимым, т.е. его можно отделить или выделить из предприятия и продать, передать, лицензировать, сдать в аренду или обменять отдельно или вместе со связанным с ним договором, активом или обязательством; или (б) возникает в результате договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от предприятия или от других прав и обязательств.
непрерывность деятельности	Предприятие считается не способным продолжать свою деятельность непрерывно в тех случаях, когда руководство намерено либо ликвидировать предприятие, либо прекратить деятельность, либо вынуждено действовать подобным образом в силу отсутствия реальных альтернатив.
обращающиеся на открытом рынке (долговые или долевыми инструментами)	Обращающиеся или находящиеся в процессе выпуска для торговли на открытом рынке (национальная или иностранная фондовая биржа, или внебиржевой рынок, включая местные и региональные рынки).
обременительный договор	Договор, по которому исполнение обязательств требует неизбежных затрат, величина которых превышает экономические выгоды, которые ожидается по нему получить.
общий совокупный доход	Изменение в капитале в течение периода, возникшее в результате операций и других событий, за исключением тех изменений, которые возникли в результате операций с владельцами, действующими в этом качестве (равных сумме прибыли или убытка и прочего совокупного дохода).
объединение бизнеса	Объединение отдельных предприятий или бизнесов в одно отчитывающееся предприятие.
объединенная финансовая отчетность	Финансовая отчетность двух или более предприятий, контролируемых единым инвестором.
обязанность представлять финансовую отчетность для широкого круга пользователей	Обязанность представлять отчеты текущим и потенциальным поставщикам ресурсов и иным внешним пользователям, принимающим экономические решения и не имеющим возможности потребовать предоставления отчетов, составленных с учетом их информационных требований. Предприятие обязано представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей, если: <ul style="list-style-type: none"> (а) его долговые или долевыми инструментами обращаются на открытом рынке, или оно находится в процессе выпуска таких инструментов для торговли на открытом рынке (национальная или иностранная фондовая биржа, или внебиржевой рынок, включая местные и региональные рынки), или (б) предприятие является фидуциаром в отношении активов широкого круга сторонних лиц, что является одним из видов его основной деятельности. Это типично для банков, кредитных союзов, страховых компаний, брокеров/дилеров ценных бумаг, паевых фондов и инвестиционных банков.

обязанность, обусловленная сложившейся практикой	<p>Обязательство, вытекающее из действий предприятия в случаях, когда:</p> <p>(а) установившейся практикой прошлой деятельности, объявленной политикой или достаточно конкретным текущим заявлением, предприятие указало другим сторонам, что оно примет на себя определенные обязанности; и</p> <p>(б) в результате предприятие создало у этих сторон обоснованные ожидания в отношении того, что оно исполнит принятые на себя обязанности.</p>
обязательство	<p>Существующее обязательство предприятия, возникающее из прошлых событий, погашение которого, как ожидается, приведет к оттоку ресурсов предприятия, содержащих экономические выгоды.</p>
обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами (приведенная стоимость)	<p>Приведенная стоимость ожидаемых будущих выплат, необходимых для исполнения обязательств, возникающих в связи с услугами работников в текущем и прошлых периодах, без вычета активов плана.</p>
операционная аренда	<p>Аренда, по условиям которой не происходит передача, по существу, всех рисков и выгод, присущих праву собственности. Любая форма аренды, отличная от операционной аренды, является финансовой арендой.</p>
операционная деятельность	<p>Основная приносящая выручку деятельность предприятия и прочая деятельность, отличная от инвестиционной деятельности и деятельности по финансированию.</p>
операционный сегмент	<p>Операционный сегмент – это компонент предприятия:</p> <p>(а) который осуществляет экономическую деятельность, в ходе которой он может получить выручку и понести расходы (включая выручку и расходы, относящиеся к операциям с другими компонентами предприятия),</p> <p>(б) чьи результаты деятельности обычно рассматриваются высшим должностным лицом предприятия, ответственным за принятие операционных решений, для принятия решений по распределению ресурсов на сегмент и оценки результатов его деятельности, и</p> <p>(в) для которого имеется отдельная финансовая информация.</p>
операция между связанными сторонами	<p>Передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами независимо от того, производится ли оплата или нет.</p>
операция платежа, основанного на акциях	<p>Операция, в которой предприятие получает товары или услуги в качестве возмещения за долевые инструменты предприятия (включая акции или опционы на акции) либо приобретает товары или услуги путем принятия обязательств перед поставщиком этих товаров или услуг в размер сумм, основывающихся на цене акций или других долевых инструментов предприятия.</p>
операция платежа, основанного на акциях, расчет по которой производится денежными средствами	<p>Операция платежа, основанного на акциях, при которой предприятие приобретает товары или услуги путем принятия обязательства по передаче денежных средств или других активов поставщику этих товаров или услуг в суммах, основанных на цене (или стоимости) акций или других долевых инструментов предприятия.</p>
операция, предполагающая выплаты, основанные на акциях, расчет по которой производится долевыми инструментами	<p>Операция, предполагающая выплаты, основанные на акциях по которой предприятие получает товары или услуги в качестве возмещения за долевые инструменты предприятия (включая акции или опционы на акции).</p>
осмотрительность	<p>Соблюдение определенной степени осторожности при применении субъективных оценок, необходимых для осуществления расчетных оценок в условиях неопределенности, для того чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы – занижены.</p>

основные средства	<p>Материальные активы, которые:</p> <p>(а) предназначены для использования в производстве или поставке товаров или услуг, для сдачи в аренду другим лицам или для административных целей, и</p> <p>(б) предположительно будут использоваться в течение нескольких периодов.</p>
отдельная финансовая отчетность	<p>Финансовая отчетность, представляемая материнским предприятием, инвестором ассоциированного предприятия или участником совместной деятельности в совместно контролируемом предприятии, в которых инвестиции учитываются на основе доли прямого участия в капитале, а не на основе представленных результатов и чистых активов объекта инвестиций.</p>
отложенные налоговые активы	<p>Суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении:</p> <p>(а) вычитаемых временных разниц;</p> <p>(б) переноса на будущий период неиспользованных налоговых убытков; и</p> <p>(в) переноса на будущий период неиспользованных налоговых кредитов.</p>
отложенные налоговые обязательства	<p>Суммы налогов на прибыль, подлежащие выплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.</p>
отложенный налог	<p>Налог, подлежащий уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за будущие отчетные периоды в результате прошлых операций или событий.</p>
отчет о движении денежных средств	<p>Финансовый отчет, содержащий информацию об изменениях в денежных средствах и их эквивалентах предприятия за отчетный период, показывающий изменения за отчетный период от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.</p>
отчет о доходах за период и нераспределенной прибыли	<p>Финансовый отчет, который представляет прибыль или убыток и изменения в нераспределенной прибыли за период.</p>
отчет о прибылях и убытках	<p>Финансовый отчет, в котором представлены все статьи доходов и расходов, признанные в отчетном периоде, за исключением статей прочего совокупного дохода.</p>
отчет о совокупном доходе	<p>Финансовый отчет, демонстрирующий все статьи доходов и расходов, признанные за период, включая статьи, признанные при определении прибыли или убытка (являющегося промежуточным итогом в отчете о совокупном доходе) и статьи прочего совокупного дохода. Если предприятие принимает решение о представлении как отчета о прибылях и убытках, так и отчета о совокупном доходе, тогда отчет о совокупном доходе начинается строкой прибыли или убытка, а затем демонстрируются статьи прочего совокупного дохода.</p>
отчет о финансовом положении	<p>Финансовый отчет, представляющий соотношение активов предприятия, его обязательств и капитала (отчет также называется баланс).</p>
отчет об изменениях в капитале	<p>Финансовый отчет, который представляет прибыль или убыток за период, статьи доходов и расходов, признанные напрямую в составе капитала за период, влияния корректировок ошибок и изменений в учетной политике за период, и (в зависимости от формата отчета об изменениях в капитале, которого придерживается предприятие) суммы от операций, с держателями капитала, выступающих в качестве держателей капитала в течение периода.</p>
отчетная дата	<p>Конец самого последнего периода, охватываемого финансовой отчетностью или промежуточной финансовой отчетностью.</p>
отчетный период	<p>Период, охватываемый финансовой отчетностью или промежуточной финансовой отчетностью.</p>
оценка	<p>Процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и отражаться в отчете о финансовом положении или в отчете о совокупном доходе.</p>

ошибки	<p>Пропуски или искажения в финансовой отчетности предприятия за один или несколько предыдущих периодов, возникающие вследствие неиспользования либо ненадлежащего использования надежной информации, которая:</p> <p>(а) имела в наличии, когда финансовая отчетность за те периоды была утверждена к выпуску, и</p> <p>(б) может обоснованно ожидать быть полученной и рассмотренной в ходе подготовки и представления этой финансовой отчетности.</p>
пенсионные планы группы работодателей	<p>Пенсионные планы с установленными взносами (кроме государственных пенсионных планов) или пенсионные планы с установленными выплатами (кроме государственных пенсионных планов), которые:</p> <p>(а) объединяют активы, внесенные различными предприятиями, не находящимися под общим контролем; и</p> <p>(б) используют эти активы для выплат вознаграждения работникам нескольких предприятий при условии, что взносы и размер выплат определяются независимо от того, на каком предприятии заняты получающие их работники</p>
пенсионные планы с установленными взносами	<p>Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности, в соответствии с которыми предприятие выплачивает фиксированные взносы в отдельное предприятие (фонд) и не имеет каких-либо юридических обязательств или обязанностей, обусловленных сложившейся практикой по уплате дополнительных взносов, либо непосредственной выплате вознаграждений работникам, если фонд не будет обладать достаточными активами для выплаты всех вознаграждений работникам, относящихся к услугам работников в текущем и предшествующих периодах.</p>
пенсионные планы с установленными выплатами	<p>Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности, отличающиеся от пенсионных планов с установленными взносами.</p>
перспективное применение (изменения в учетной политике)	<p>Применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и обстоятельствам, имевшим место после даты, на которую поменялась политика.</p>
планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности	<p>Официальные или неофициальные соглашения, в соответствии с которыми предприятие предоставляет вознаграждения одному или нескольким работникам по окончании ими трудовой деятельности.</p>
по существу действующий	<p>Налоговые ставки должны рассматриваться как по существу действующие, если будущие события, предусмотренные процессом принятия, уже не смогут повлиять на результат.</p>
полная версия Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS)	<p>Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS), за исключением <i>МСФО для предприятий МСБ</i>.</p>
понятность	<p>Качество информации, представленная таким образом, чтобы она была понятна пользователям, имеющим достаточные знания о бизнесе, экономической деятельности и бухгалтерском учете и желание изучать информацию с должным старанием.</p>
практически неосуществимый	<p>Применение какого-либо требования представляется практически неосуществимым, когда предприятие не может применить его после всех необходимых попыток сделать это.</p>
предприятие, впервые применяющее МСФО для предприятий МСБ	<p>Предприятие, которое впервые представляет свою годовую финансовую отчетность в соответствии с <i>МСФО для предприятий МСБ</i>, независимо от того, использовало ли оно ранее в качестве основы учета полную версию Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS) или какие-либо иные стандарты бухгалтерского учета.</p>

предприятия малого и среднего бизнеса (предприятия МСБ)	<p>Предприятиями МСБ являются те предприятия, которые:</p> <p>(а) не обязаны представлять свою финансовую отчетность широкому кругу пользователей, и</p> <p>(б) не публикуют финансовую отчетность общего назначения для нужд внешних пользователей.</p> <p>Предприятие обязано представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей, если:</p> <p>(а) оно подало или находится в процессе подачи своей финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или в другую регулируемую организацию с целью выпуска инструментов любого класса в обращение на открытом рынке, и</p> <p>(б) является фидуциаром в отношении активов широкого круга сторонних лиц, что является одним из видов его основной деятельности. Это типично для банков, кредитных союзов, страховых компаний, брокеров/дилеров ценных бумаг, паевых фондов и инвестиционных банков.</p>
прекращение признания	Исключение ранее признанного актива или обязательства из отчета о финансовом положении предприятия.
прекращенная деятельность	<p>Компонент предприятия, который либо выбыл, либо классифицирован как предназначенный для продажи и:</p> <p>(а) представляет собой отдельный значительный вид деятельности или географический район ведения операций,</p> <p>(б) является частью единого скоординированного плана выбытия отдельного значительного вида деятельности или географического района ведения операций, или</p> <p>(в) является дочерним предприятием, приобретенным исключительно с целью последующей перепродажи.</p>
прибыль или убыток	Общая сумма дохода за вычетом расходов, за исключением компонентов прочего совокупного дохода.
приведенная стоимость	Текущая расчетная оценка дисконтированной стоимости будущих чистых потоков денежных средств в ходе обычной деятельности
признание	<p>Признание – это процесс включения в отчет о финансовом положении или в отчет о совокупном доходе статьи, которая соответствует определению одного из элементов и удовлетворяет следующим критериям признания:</p> <p>(а) существует вероятность того, что любая будущая экономическая выгода, связанная со статьей, будет получена или потеряна предприятием, и</p> <p>(б) фактические затраты или стоимость статьи могут быть надежно оценены.</p>
примечания (к финансовой отчетности)	Примечания содержат информацию, представляемую в дополнение к той, что представлена в отчете о финансовом положении, отчете о совокупном доходе, отчете о прибылях и убытках (в случае его представления), комбинированном отчете о прибылях и убытках и нераспределенной прибыли (в случае его представления), отчете об изменениях в капитале и отчете о движении денежных средств. В примечаниях дается повествовательное описание или детализация статей, представленных в этих отчетах, и информация о статьях, не подлежащих признанию в этих отчетах.
принцип начисления в бухгалтерском учете	Результаты операций и прочих событий признаются, когда они возникают (а не при получении или выплате денежных средств или их эквивалентов), и отражаются в учетных записях и включаются в финансовые отчеты тех отчетных периодов, к которым они относятся.
прогнозируемая операция	Не совершенная, но ожидаемая будущая операция.
промежуточный период	Финансовый отчетный период, который короче полного финансового года.

промежуточный финансовый отчет	Финансовый отчет, содержащий полный набор финансовой отчетности либо набор сжатой финансовой отчетности за промежуточный период.
прочие доходы	Увеличения экономических выгод, которые удовлетворяют определению дохода, но не являются выручкой.
прочий совокупный доход	Статьи дохода и расхода (в том числе корректировки в отношении реклассификации), которые не признаны в составе прибыли или убытка, как того требует или допускает настоящий МСФО.
разработка	Применение результатов исследований или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продукции, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.
расходы	Уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или уменьшения активов или возникновения обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, отличному от уменьшения, связанных с выплатами долевым инвесторам.
расходы по уплате налога	Совокупная сумма, включенная в общий совокупный доход за период в отношении текущего налога и отложенного налога.
расчетная процентная ставка по договору аренды	Ставка процента, которую арендатору пришлось бы платить по аналогичному договору аренды или, если таковую определить невозможно, ставка, по которой на дату начала арендных отношений арендатор мог бы привлечь на аналогичный срок и при аналогичном обеспечении заемные средства, необходимые для покупки соответствующего актива.
резерв	Обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины.
результаты деятельности	Взаимосвязь доходов и расходов предприятия, представленных в отчете о совокупном доходе.
ретроспективное применение (изменения в учетной политике)	Применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и обстоятельствам, таким образом, как если бы эта учетная политика использовалась всегда.
своевременность	Представление информации в финансовой отчетности в сроки, актуальные для принятия решений.

связанная сторона

Связанная сторона это физическое лицо или предприятие, которое относится к предприятию, подготавливающее свою финансовую отчетность (отчитывающееся предприятие).

- (a) Лицо или близкий родственник семьи этого лица является связанным с отчитывающимся предприятием, если это лицо:
 - (i) входит в состав старшего руководящего персонала отчитывающегося предприятия или материнского предприятия отчитывающегося предприятия;
 - (ii) имеет контроль над отчитывающимся предприятием; или
 - (iii) осуществляет совместный контроль или имеет значительное влияние над отчитывающимся предприятием или имеет существенное право голоса в нем.
- (б) Предприятие является связанным с отчитывающимся предприятием, если соблюдаются любое из следующих условий:
 - (i) предприятие и отчитывающееся предприятие относятся к одной и той же **группе** (это означает, что материнское предприятие, дочернее предприятие и другое дочернее предприятие одного материнского предприятия является связанным с другими предприятиями).
 - (ii) предприятие является ассоциированным или совместным предприятием другого предприятия (или члена группы, к которой относится другое предприятие).
 - (iii) оба предприятия являются совместными предприятиями третьего предприятия.
 - (iv) предприятие является совместным предприятием третьего предприятия, и другое предприятие является ассоциированным предприятием третьего предприятия.
 - (v) предприятие является планом вознаграждений по окончании трудовой деятельности для вознаграждений работникам либо отчитывающегося предприятия, либо предприятия, связанного с отчитывающимся предприятием. Если отчитывающееся предприятие само по себе является этим планом, то работодатели, финансирующие эти вознаграждения, также относятся к этому плану.
 - (vi) предприятие контролируется или совместно контролируется лицом, указанным в п. (a).
 - (vii) лицо, указанное в п. (a)(i) имеет существенное право голоса в предприятии.
 - (viii) лицо, указанное в п. (a)(ii) имеет существенное влияние над предприятием или имеет существенное право голоса в нем.
 - (ix) лицо или близкий член семьи этого лица оказывает существенное влияние на предприятие и имеет существенное право голоса в нем, так и совместный контроль над отчитывающимся предприятием.
 - (x) член старшего руководящего персонала предприятия или материнского предприятия, или близкий родственник этого лица, имеет контроль или совместный контроль над отчитывающимся предприятием или имеет существенное право голоса в нем.

сельскохозяйственная деятельность

Деятельность предприятия, направленная на управление трансформацией биологических активов в целях получения сельскохозяйственной продукции или дополнительных биологических активов для продажи.

сельскохозяйственная продукция	Продукция, собранная с биологических активов предприятия.
собственные акции, выкупленные у акционеров	Собственные долевые инструменты предприятия, удерживаемые самим предприятием или другими членами консолидированной группы.
совместная деятельность	Договорное соглашение, по которому две или более стороны осуществляют экономическую деятельность, подлежащую совместному контролю. Совместная деятельность может принимать форму совместно контролируемых активов, совместно контролируемой деятельности или совместно контролируемых предприятий.
совместно контролируемое предприятие	Совместная деятельность, которая предполагает учреждение корпорации, товарищества или иного предприятия, в котором каждый из участников совместной деятельности имеет свою долю участия. Предприятие ведет деятельность точно также, как и другие предприятия, за исключением того, что договорное соглашение между участниками совместной деятельности устанавливает совместный контроль над экономической деятельностью предприятия.
совместный контроль	Определенное договором распределение контроля над экономической деятельностью; совместный контроль существует только тогда, когда стратегические финансовые и операционные решения, относящиеся к данной деятельности, требуют единодушного согласия сторон, обладающих контролем (участников совместной деятельности).
справедливая стоимость	Сумма, на которую может быть обменян актив или произведен расчет по обязательству между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.
справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу	Сумма, которую можно выручить от продажи актива, в результате сделки между независимыми, осведомленными и желающими заключить сделку сторонами, минус затраты на выбытие.
срок полезного использования	Период времени, в течение которого, как ожидается, актив будет пригоден для использования предприятием; либо определенное количество продукции или аналогичных единиц, которые предприятие предполагает получить с помощью данного актива.
ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды	Ставка дисконтирования, при использовании которой на дату начала арендных отношений, агрегированная приведенная стоимость (а) минимальных арендных платежей и (б) негарантированной остаточной стоимости становится равна сумме (i) справедливой стоимости актива, являющегося предметом аренды, и (ii) первоначальных прямых затрат арендодателя.
существенный	Пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от объема и характера пропущенной информации или искажения, оцениваемых в рамках сопутствующих обстоятельств. Объем или характер статьи, или их сочетание, могут быть определяющим фактором.
твердое соглашение	Имеющее обязательную силу соглашение на обмен определенным количеством ресурсов по указанной цене в определенный день (дни) в будущем.
текущий налог	Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате (подлежащая возврату) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за текущий период или прошлые отчетные периоды.
убыток от обесценения	Сумма, по которой балансовая стоимость актива, превышает (а) в случае с запасами, продажную цену за вычетом затрат на завершение и продажу, либо (б) в случае с прочими активами, превышает их справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу.
уместность	Качество информации, позволяющее ей влиять на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие или будущие события или подтверждая, или корректируя их прошлые оценки.

условная сумма	Количество денежных единиц, акций, бушелей, фунтов или иных единиц, указанное в договоре, являющемся финансовым инструментом.
условное обязательство	<p>(а) Возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и, которые не полностью находятся под контролем предприятия, или</p> <p>(б) существующее обязательство, которое возникает в результате прошлых событий, но не признается, так как:</p> <p>(i) не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; или</p> <p>(ii) величина обязательства не может быть оценена с достаточной степенью надежности.</p>
условный актив	Возможный актив, который возникает из прошлых событий, и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем предприятия.
учетная политика	Конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, применяемые предприятием при подготовке и представлении финансовой отчетности
финансовая аренда	Аренда, по условиям которой происходит передача, по существу, всех рисков и выгод, присущих праву собственности на актив. Право собственности может, как передаваться, так и не передаваться. Любая форма аренды, отличная от финансовой аренды, является операционной арендой.
финансовая деятельность	Деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств предприятия.
финансовая отчетность	Структурированное представление финансового положения, финансовых результатов деятельности и движения денежных средств предприятия.
финансовая отчетность общего назначения	Финансовая отчетность, предназначенная для удовлетворения общих информационных потребностей широкого круга пользователей, которые не имеют возможности затребовать отчетность, отвечающую их особым информационным потребностям.
финансовое обязательство	<p>Любое обязательство, являющееся:</p> <p>(а) обусловленным договором обязательством</p> <p>(i) передать денежные средства или иной финансовый актив другому предприятию; или</p> <p>(ii) обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим предприятием на условиях, потенциально невыгодных для предприятия, или</p> <p>(б) договором, расчет по которому будет или может быть осуществлен собственными долевыми инструментами предприятия и</p> <p>(i) в соответствии с которым предприятие предоставит или будет обязано предоставить переменное количество собственных долевого инструментов предприятия, или</p> <p>(ii) расчет по которому будет или может быть произведен иным способом, чем обмен фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных долевого инструментов предприятия. Для этих целей собственные долевого инструменты предприятия не включают инструменты, являющиеся договорами на получение или поставку собственных долевого инструментов предприятия в будущем.</p>

финансовое положение	Взаимосвязь активов, обязательств и капитала предприятия, представленных в отчете о финансовом положении.
финансовый актив	Любой актив, являющийся: <ul style="list-style-type: none"> (а) денежными средствами; (б) долевым инструментом другого предприятия; (в) обусловленным договором правом <ul style="list-style-type: none"> (i) получить денежные средства или иной финансовый актив от другого предприятия; или (ii) обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим предприятием на условиях потенциально выгодных для предприятия; или (г) договором, расчет по которому будет или может быть осуществлен собственными долевыми инструментами предприятия, и являющимся <ul style="list-style-type: none"> (i) производным инструментом, по которому предприятие получит или будет обязано получить переменное количество собственных долевого инструмента предприятия; или (ii) производным инструментом, расчет по которому будет или может быть произведен иным способом, чем обмен фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных долевого инструмента предприятия. Для этих целей собственные долевого инструменты предприятия не включают инструменты, являющиеся договорами на получение или поставку собственных долевого инструмента предприятия в будущем.
финансовый инструмент	Договор, в результате которого возникает финансовый актив у одного предприятия и финансовое обязательство или долевого инструмент у другого.
фондирование (вознаграждения по окончании трудовой деятельности)	Взносы уплачиваемые предприятием, а иногда и его работниками, в юридически независимую от отчитывающегося предприятия организацию или фонд, из которого выплачиваются вознаграждения работникам.
функциональная валюта	Валюта основной экономической среды, в которой функционирует предприятие.
хеджируемая статья	Для целей учета хеджирования, предназначенного для предприятий МСБ в соответствии с Разделом 12 настоящего МСФО, хеджируемой статьёй является: <ul style="list-style-type: none"> (а) процентный риск по долговому инструменту, оцениваемому по амортизированной стоимости; (б) валютный или процентный риск по твердому соглашению или прогнозируемой операции с высшей степенью вероятности; (в) ценовой риск по товару, который удерживается предприятием, по твердому соглашению или по которому есть прогнозируемая операция с высшей степенью вероятности покупки или продажи; (г) валютный риск по чистой сумме инвестиции в зарубежную деятельность.
цель финансовой отчетности	Предоставление информации о финансовом положении, результатах деятельности и движении денежных средств предприятия, которая полезна для широкого круга пользователей при принятии экономических решений, которые не имеют возможности потребовать представления отчетности, составленной с учетом их информационных требований.
чистые инвестиции в аренду	Валовые инвестиции в аренду, дисконтированные с использованием ставки процента, подразумеваемой в договоре аренды.
эквиваленты денежных средств	Краткосрочные высоколиквидные инвестиции, легко обратимые в заранее известную сумму денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения стоимости.

**эффективная ставка
процента**

Ставка, применяемая при точном дисконтировании расчетных будущих денежных платежей или поступлений на протяжении ожидаемого времени существования финансового инструмента или, где это уместно, более короткого периода, до чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства.

**эффективность
хеджирования**

Степень, в которой изменения справедливой стоимости или движения денежных средств хеджируемой статьи, относящиеся к хеджируемому риску, компенсируются изменениями справедливой стоимости или движением денежных средств инструмента хеджирования.