



МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

(МИНФИН РОССИИ) ЗАРЕГИСТРИРОВАНО

ПРИКАЗ

МИНИСТЕРСТВО ЮСТИЦИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Регистрационный № 22501

от "05" января 2011 г.

25.11.2011

160н

№

Москва

О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации

В соответствии с Положением о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 25 февраля 2011 г. № 107 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2011, № 10, ст. 1385), по согласованию с Федеральной службой по финансовым рынкам и Центральным банком Российской Федерации п р и к а з ы в а ю:

1. Ввести в действие на территории Российской Федерации следующие Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснения Международных стандартов финансовой отчетности:

- 1) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (приложение № 1);
- 2) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (приложение № 2);
- 3) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» (приложение № 3);
- 4) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (приложение № 4);
- 5) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода» (приложение № 5);
- 6) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11 «Договоры на строительство» (приложение № 6);
- 7) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (приложение № 7);

- 8) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16
«Основные средства» (приложение № 8);
- 9) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17
«Аренда» (приложение № 9);
- 10) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18
«Выручка» (приложение № 10);
- 11) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19
«Вознаграждения работникам» (приложение № 11);
- 12) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20
«Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» (приложение № 12);
- 13) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21
«Влияние изменений обменных курсов валют» (приложение № 13);
- 14) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23
«Затраты по займам» (приложение № 14);
- 15) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 24
«Раскрытие информации о связанных сторонах» (приложение № 15);
- 16) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 26
«Учет и отчетность по пенсионным планам» (приложение № 16);
- 17) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 27
«Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (приложение № 17);
- 18) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28
«Инвестиции в ассоциированные предприятия» (приложение № 18);
- 19) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 29
«Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» (приложение № 19);
- 20) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 31
«Участие в совместном предпринимательстве» (приложение № 20);
- 21) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32
«Финансовые инструменты: представление информации» (приложение № 21);
- 22) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 33
«Прибыль на акцию» (приложение № 22);
- 23) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 34
«Промежуточная финансовая отчетность» (приложение № 23);
- 24) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36
«Обесценение активов» (приложение № 24);
- 25) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37
«Резервы, условные обязательства и условные активы» (приложение № 25);
- 26) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38
«Нематериальные активы» (приложение № 26);

- 27) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (приложение № 27);
- 28) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционное имущество» (приложение № 28);
- 29) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (приложение № 29);
- 30) Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности» (приложение № 30);
- 31) Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях» (приложение № 31);
- 32) Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» (приложение № 32);
- 33) Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 4 «Договоры страхования» (приложение № 33);
- 34) Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (приложение № 34);
- 35) Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» (приложение № 35);
- 36) Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» (приложение № 36);
- 37) Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (приложение № 37);
- 38) Разъяснение ПКР (SIC) 7 «Введение Евро» (приложение № 38);
- 39) Разъяснение ПКР (SIC) 10 «Государственная помощь - отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью» (приложение № 39);
- 40) Разъяснение ПКР (SIC) 12 «Консолидация предприятия специального назначения» (приложение № 40);
- 41) Разъяснение ПКР (SIC) 13 «Совместно контролируемые предприятия – немонетарные вклады участников совместного предпринимательства» (приложение № 41);
- 42) Разъяснение ПКР (SIC) 15 «Операционная аренда - стимулы» (приложение № 42);
- 43) Разъяснение ПКР (SIC) 25 «Налоги на прибыль – изменения налогового статуса предприятия или его акционеров» (приложение № 43);
- 44) Разъяснение ПКР (SIC) 27 «Анализ сущности сделок, имеющих юридическую форму аренды» (приложение № 44);
- 45) Разъяснение ПКР (SIC) 29 «Раскрытие информации – концессионные соглашения на предоставление услуг» (приложение № 45);
- 46) Разъяснение ПКР (SIC) 31 «Выручка – бартерные операции, включающие рекламные услуги» (приложение № 46);

47) Разъяснение ПКР (SIC) 32 «Нематериальные активы – затраты на веб-сайт» (приложение № 47);

48) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах» (приложение № 48);

49) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 2 «Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты» (приложение № 49);

50) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 4 «Определение наличия в соглашении признаков договора аренды» (приложение № 50);

51) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 5 «Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации» (приложение № 51);

52) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 6 «Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке – рынке отходов электрического и электронного оборудования» (приложение № 52);

53) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 7 «Применение подхода к пересчету статей финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» (приложение № 53);

54) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 9 «Повторная оценка встроенных производных инструментов» (приложение № 54);

55) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 10 «Промежуточная финансовая отчетность и обесценение» (приложение № 55);

56) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг» (приложение № 56);

57) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности клиентов» (приложение № 57);

58) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14 «МСФО (IAS) 19 – Предельная величина актива пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь» (приложение № 58);

59) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости» (приложение № 59);

60) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 16 «Хеджирование чистой инвестиции в иностранную операцию» (приложение № 60);

61) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 17 «Распределение неденежных активов в пользу собственников» (приложение № 61);

62) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18 «Передача активов от клиентов» (приложение № 62);

63) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 19 «Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами» (приложение № 63).

2. Установить, что Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснения Международных стандартов финансовой отчетности, указанные в пункте 1 настоящего приказа, вступают в силу на территории Российской Федерации со дня их официального опубликования в журнале «Бухгалтерский учет», являющемся официальным печатным изданием для опубликования Международных стандартов финансовой отчетности, Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности, а также изменений, которые вносятся в Международные стандарты финансовой отчетности и их Разъяснения, иных документов, определенных Фондом Международных стандартов финансовой отчетности в качестве неотъемлемой части Международных стандартов финансовой отчетности и (или) их Разъяснений.

И.о. Министра

А.Г. Силуанов

СОГЛАСОВАНО:

Центральный банк
Российской Федерации

Председатель Центрального
банка Российской Федерации

С.М. Игнатьев

24.11.2011

СОГЛАСОВАНО:

Федеральная служба
по финансовым рынкам

Заместитель руководителя
Федеральной службы по
финансовым рынкам

С.К. Харламов

23.11.2011

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»

Цель

- 1 Настоящий стандарт устанавливает основу для представления финансовой отчетности общего назначения с тем, чтобы обеспечить ее сопоставимость как с финансовой отчетностью предприятия за предыдущие периоды, так и с финансовой отчетностью других предприятий. В настоящем стандарте излагаются общие требования по представлению финансовой отчетности, рекомендации по ее структуре и минимальные требования по ее содержанию.

Сфера применения

- 2 **Предприятие должно применять настоящий стандарт при подготовке и представлении финансовой отчетности общего назначения в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS).**
- 3 Признание, оценка и раскрытие конкретных операций и других событий являются предметом рассмотрения других МСФО.
- 4 Настоящий стандарт не регламентирует структуру и содержание сокращенной промежуточной финансовой отчетности, подготавливаемой в соответствии с МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность». Тем не менее, на такую финансовую отчетность распространяется действие пунктов 15–35. Настоящий стандарт в равной мере применяется ко всем предприятиям, включая те, что представляют консолидированную финансовую отчетность, и те, что представляют отдельную отчетность предприятия, в значении, определенном в МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».
- 5 В настоящем стандарте использована терминология, которая подходит для коммерческих предприятий, включая коммерческие предприятия государственного сектора. Если предприятия частного или государственного сектора, осуществляющие некоммерческую деятельность, применяют настоящий стандарт, им, возможно, потребуется внести изменения в наименования отдельных статей финансовой отчетности и самих отчетов.
- 6 Аналогичным образом, предприятиям, которые не имеют капитала в значении, определенном в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» (например, некоторым взаимным фондам), и предприятиям, долевые вклады которых не есть капитал (например, некоторым кооперативным предприятиям), возможно, потребуется скорректировать форму представления информации о долях участников или пайщиков.

Определения

- 7 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
Финансовая отчетность общего назначения (именуемая «финансовая отчетность») - это отчетность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности получать отчетность, подготовленную специально для удовлетворения их особых информационных нужд.

Практически невозможно. Применение какого-либо требования представляется практически невозможным, когда предприятие не может его применить, несмотря на все реально возможные попытки сделать это.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО (IFRS)) – это стандарты и разъяснения, принятые Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (Правление КМСФО). Они состоят из:

- (a) Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS);
- (b) Международных стандартов финансовой отчетности (IAS); и
- (c) разъяснений, подготовленных Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности (КРМФО) или ранее действовавшим Постоянным комитетом по разъяснениям (ПКР).

Существенный - Пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера пропущенной информации или искажений, оцениваемых в рамках сопутствующих обстоятельств. Размер или характер статьи, или их сочетание, могут быть определяющим фактором.

Оценка того, могут ли пропуск или искажение информации повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности и, следовательно, быть существенными, требует рассмотрения характеристик этих пользователей. Пункт 25 «Концепции подготовки и представления финансовой отчетности» указывает на то, что «предполагается, что пользователи должны иметь достаточные знания в области бизнеса и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желание изучать информацию с должным старанием». Поэтому при оценке необходимо учитывать, насколько обоснованно можно предположить, что будет оказано влияние на экономические решения пользователей с такими характеристиками.

Примечания содержат информацию, дополняющую данные отчета о финансовом положении, отчета о совокупном доходе, отдельного отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств. Примечания включают описания или детализированные расшифровки статей, раскрытых в указанной отчетности, а также информацию о статьях, не подлежащих признанию в отчетности.

Прочий совокупный доход включает статьи дохода и расхода (в том числе корректировки в отношении реклассификации), которые не признаны в составе прибыли или убытка, как того требуют или допускают другие МСФО.

Компоненты прочего совокупного дохода включают:

- (a) изменения прироста стоимости от переоценки (см. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»);
- (b) актуарные прибыли и убытки от пенсионных планов с установленными выплатами, признанные в соответствии с пунктом 93A of МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»;
- (c) прибыли и убытки, возникающие от перевода финансовой отчетности иностранного подразделения (см. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»);
- (d) прибыли и убытки при повторной оценке финансовых активов, имеющих в наличии для продажи (см. МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»);
- (e) эффективную часть прибылей и убытков от инструментов хеджирования при хеджировании денежных потоков (см. МСФО (IAS) 39).

Собственники - это держатели инструментов, классифицируемых как долевыми.

Прибыль или убыток - общая сумма дохода за вычетом расходов, за исключением компонентов прочего совокупного дохода.

Корректировки при реклассификации – суммы, реклассифицируемые в состав прибыли или убытка в текущем периоде, которые были признаны в составе прочего совокупного дохода в текущем или предыдущем периодах.

Общий совокупный доход – изменение в капитале в течение периода в результате операций и других событий, не являющееся изменением в результате операций с собственниками в их качестве собственников.

Общий совокупный доход включает все компоненты «прибыли или убытка» и «прочего совокупного дохода».

- 8 Хотя в настоящем стандарте используются термины «прочий совокупный доход», «прибыль или убыток» и «общий совокупный доход», предприятие может использовать другие термины для описания общих сумм, если их значение очевидно. Например, предприятие может использовать термин «чистая прибыль» для описания прибыли или убытка.
- 8А Следующие термины описаны в МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление информации*» и используются в настоящем стандарте в значении, представленном в МСФО (IAS) 32:
- (а) финансовый инструмент с правом обратной продажи, классифицируемый как долевой инструмент (описан в пунктах 16А и 16В МСФО (IAS) 32)
 - (б) инструмент, налагающий на предприятие обязательство по предоставлению другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации и классифицируемый как долевой инструмент (описан в пунктах 16С и 16D МСФО (IAS) 32).

Финансовая отчетность

Назначение финансовой отчетности

- 9 Финансовая отчетность представляет собой структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов предприятия. Целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств предприятия, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений. Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству предприятия. Для достижения указанной цели финансовая отчетность содержит сведения о следующих показателях деятельности предприятия:
- (а) активы;
 - (б) обязательства;
 - (с) капитал;
 - (d) доходы и расходы, включая прибыли и убытки;
 - (е) взносы и распределения среди собственников, действующих в их качестве собственников; и
 - (f) движение денежных средств.

Эти сведения наряду с дополнительной информацией, содержащейся в примечаниях, помогает пользователям финансовой отчетности прогнозировать будущие потоки денежных средств предприятия и, в частности, сроки и вероятность их возникновения.

Полный комплект финансовой отчетности

- 10 **Полный комплект финансовой отчетности включает:**
- (а) отчет о финансовом положении на дату окончания периода;
 - (б) отчет о совокупном доходе за период;
 - (с) отчет об изменениях в капитале за период;
 - (d) отчет о движении денежных средств; и
 - (е) примечания, состоящие из краткого обзора основных принципов учетной политики и прочей пояснительной информации.
 - (f) отчет о финансовом положении на начало самого раннего сравнительного периода в случае, если предприятие применяет учетную политику ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности, или если оно реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности.

Предприятие может использовать наименования отчетов, отличающиеся от тех, что использованы в настоящем стандарте.

- 11 **В полном комплекте финансовой отчетности предприятие должно в равной степени представлять все финансовые отчеты.**
- 12 В соответствии с пунктом 81 предприятие может представлять компоненты прибыли или убытка как часть единого отчета о совокупном доходе или в отдельном отчете о прибылях и убытках. Когда

представляется отчет о прибылях и убытках, он является частью полного комплекта финансовой отчетности и демонстрируется непосредственно перед отчетом о совокупном доходе.

- 13 Помимо финансовой отчетности, многие предприятия представляют финансовый обзор руководства, в котором описываются и объясняются основные характеристики финансовых результатов и финансового положения предприятия, а также основные ситуации неопределенности, с которыми оно сталкивается. Такой отчет может содержать обзор:
- (a) основных факторов и влияний, определяющих финансовые результаты, включая изменения внешней среды, в которой функционирует предприятие, реакцию предприятия на эти изменения и их воздействие, а также инвестиционную политику предприятия, направленную на поддержание и улучшение финансовых результатов, в том числе политику в отношении дивидендов;
 - (b) источников предоставления средств предприятия и его целевых показателей соотношения обязательств и капитала; и
 - (c) тех ресурсов предприятия, которые не признаны в отчете о финансовом положении в соответствии с МСФО (IFRS).
- 14 Помимо финансовой отчетности, многие предприятия также представляют отчеты и официальные бюллетени, такие, как отчеты по вопросам охраны окружающей среды и официальные бюллетени о добавленной стоимости, особенно в отраслях, где факторы охраны окружающей среды имеют большое значение и где работники рассматриваются в качестве важной группы пользователей отчетности. Отчеты и официальные бюллетени, представляемые помимо финансовой отчетности, не входят в сферу применения МСФО (IFRS).

Общие аспекты

Достоверное представление и соответствие МСФО (IFRS)

- 15 Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия. Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов, изложенными в *«Концепции»*. Предполагается, что применение МСФО (IFRS), при необходимости - с дополнительным раскрытием информации, обеспечивает формирование финансовой отчетности, решающей задачу достоверного представления.
- 16 Предприятие, финансовая отчетность которого соответствует МСФО (IFRS), должно сделать четкое и безоговорочное заявление о таком соответствии в примечаниях к финансовой отчетности. Не допускается описание финансовой отчетности как соответствующей МСФО (IFRS), если она не соответствует всем требованиям МСФО (IFRS).
- 17 Практически при любых обстоятельствах достоверное представление обеспечивается за счет соответствия применимым МСФО (IFRS). Для обеспечения достоверного представления предприятие также должно:
- (a) избрать и применять учетную политику в соответствии с МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»*. МСФО (IAS) 8 содержит свод методологических рекомендаций, на которые должно опираться руководство при отсутствии стандарта или разъяснения, применимого к конкретной статье.
 - (b) представлять информацию, включая учетную политику, таким образом, чтобы обеспечить уместную, надежную, сопоставимую и понятную информацию.
 - (c) обеспечить дополнительное раскрытие информации в тех случаях, когда соблюдения соответствующих требований МСФО (IFRS) недостаточно для того, чтобы пользователи могли понять воздействие конкретных операций, других событий и условий на финансовое положение и финансовые результаты предприятия.
- 18 Предприятие не может компенсировать ненадлежащую учетную политику ни раскрытием применяемой учетной политики, ни примечаниями или иными пояснительными материалами.
- 19 В исключительно редких случаях, когда руководство приходит к выводу, что соблюдение какого-либо требования стандарта или разъяснения может до такой степени вводить в заблуждение, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в *«Концепции»*, предприятие должно отказаться от выполнения такого требования, прибегнув к способу, описанному в пункте

- 20, если соответствующая нормативно-правовая база предписывает или не запрещает произвести такое отступление.
- 20 Если предприятие отказывается от выполнения требования какого-либо МСФО в соответствии с пунктом 19, оно должно раскрыть следующую информацию:
- (a) что руководство пришло к выводу, что финансовая отчетность достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия;
 - (b) что оно выполнило требования применимых МСФО, за исключением того, что оно отказалось от выполнения данного конкретного требования с целью обеспечения достоверного представления;
 - (c) наименование МСФО, от выполнения требований которого предприятие отступило, характер отступления, включая порядок учета, который требовался бы при применении этого МСФО, причину, по которой этот порядок учета вводил бы в заблуждение до такой степени, что возникало бы противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции», а также принятый порядок учета; и
 - (d) применительно к каждому отчетному периоду финансовое воздействие отступления на каждую статью финансовой отчетности, которая отражалась бы в отчетности в соответствии с невыполненным требованием.
- 21 Если предприятие отступило от какого-либо требования МСФО в одном из предыдущих периодов и такое отступление повлияло на суммы, признанные в финансовой отчетности за текущий период, то оно должно раскрыть информацию, указанную в подпунктах (c) и (d) пункта 20.
- 22 Пункт 21 применяется, например, если предприятие в одном из предыдущих периодов отступило от требования отдельного МСФО в отношении оценки активов или обязательств и такое отступление влияет на оценку изменения активов и обязательств в финансовой отчетности в текущем периоде.
- 23 В исключительно редких случаях, когда руководство приходит к выводу, что соблюдение какого-либо требования МСФО может до такой степени вводить в заблуждение, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции», но при этом соответствующая нормативно-правовая база запрещает отступление от этого требования, предприятие должно в максимально возможной степени уменьшить воздействие тех аспектов соблюдения требования, которые воспринимаются как вводящие в заблуждение, путем раскрытия следующей информации:
- (a) наименование соответствующего МСФО, характер требования и причина, по которой руководство пришло к выводу, что соблюдение этого требования при данных обстоятельствах до такой степени вводит в заблуждение, что возникает противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции», и
 - (b) применительно к каждому отчетному периоду корректировки по каждой статье финансовой отчетности, которые руководство считает необходимыми для обеспечения достоверного представления информации.
- 24 Для пунктов 19–23, статья отчетности будет противоречить цели финансовой отчетности, если она не обеспечивает правдивого отображения операций, других событий и условий, для отображения которых она предназначена или которые она, как можно обоснованно ожидать, отображает, и ввиду этого, вероятно, повлияет на экономические решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности. При оценке того, не будет ли соблюдение конкретного требования какого-либо МСФО вводить в заблуждение до такой степени, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции», руководству следует проанализировать следующие аспекты:
- (a) почему при данных обстоятельствах не реализуется цель финансовой отчетности; и
 - (b) как обстоятельства предприятия отличаются от обстоятельств других предприятий, которые соблюдают это требование. Если при схожих обстоятельствах другие предприятия соблюдают данное требование, то существует опровержимое допущение, что соблюдение указанного требования предприятием не будет вводить в заблуждение в такой степени, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции».

Непрерывность деятельности

- 25 При подготовке финансовой отчетности руководство должно оценить способность предприятия продолжать свою деятельность. Финансовая отчетность должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается

ликвидировать предприятие, прекратить его торговую деятельность либо вынуждено действовать подобным образом в силу отсутствия реальных альтернатив. Если руководство, в ходе оценки, располагает информацией о существенной неопределенности в отношении событий или условий, которая может вызвать серьезные сомнения в способности предприятия непрерывно осуществлять свою деятельность в дальнейшем, то такая неопределенность должна быть раскрыта в отчетности. Если финансовая отчетность составляется не на основе допущения о непрерывности деятельности, то этот факт должен быть раскрыт в отчетности вместе с основой, использованной при подготовке финансовой отчетности, а также причиной, по которой предприятие считается неспособным непрерывно продолжать свою деятельность.

- 26 При оценке того, является ли допущение о непрерывности деятельности правильным, руководство учитывает всю имеющуюся информацию о будущем, которая охватывает не менее двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, но не ограничивается этим сроком. Глубина анализа зависит от конкретных фактов в каждом отдельном случае. Если предприятие в течение многих лет осуществляет прибыльную деятельность и имеет свободный доступ к финансовым ресурсам, вывод о том, что допущение о непрерывности деятельности является правильным, может быть сделан без проведения детального анализа. При других обстоятельствах руководству, возможно, потребуется проанализировать широкий спектр факторов, относящихся к текущей и будущей прибыльности, графикам погашения задолженности и потенциальным источникам рефинансирования, прежде чем оно сможет убедиться в приемлемости допущения о непрерывности деятельности.

Учет на основе принципа начисления

- 27 Предприятие должно составлять свою финансовую отчетность на основе принципа начисления, за исключением информации о движении денежных средств.
- 28 При применении учета на основе принципа начисления статьи признаются в качестве активов, обязательств, капитала, доходов и расходов (элементы финансовой отчетности), если они соответствуют определениям и критериям признания этих элементов, изложенным в «Концепции».

Существенность и агрегирование

- 29 Предприятие должно представлять каждый существенный класс аналогичных статей в финансовой отчетности отдельно. Предприятие должно представлять статьи, отличающиеся по характеру или функции, отдельно, за исключением случаев, когда они являются несущественными.
- 30 Финансовая отчетность является результатом обработки большого количества операций или других событий, которые объединяются в классы (виды) на основе своего характера или функции. Завершающий этап процесса агрегирования и классификации заключается в представлении сжатых и классифицированных данных, которые образуют статьи непосредственно в самих финансовых отчетах. Если какая-либо статья сама по себе не является существенной, она объединяется с другими статьями либо непосредственно в формах финансовой отчетности, либо в примечаниях. Статья, которая не является достаточно существенной для отдельного представления непосредственно в формах финансовой отчетности, тем не менее, может оказаться достаточно существенной для отдельного представления в примечаниях.
- 31 Выполнение предприятием конкретного требования какого-либо МСФО по раскрытию информации не требуется, если соответствующая информация не является существенной.

Взаимозачет

- 32 Предприятие не должно зачитывать активы и обязательства, а также доходы и расходы, если только это не требуется или не разрешено в соответствии с каким-либо МСФО.
- 33 Предприятие отражает как активы, так и обязательства, а также доходы и расходы по отдельности. Свернутое представление статей в отчетах о совокупном доходе или о финансовом положении, или в отдельном отчете о прибылях и убытках (если представляется), за исключением случаев, когда такое представление отражает содержание операции или другого события, снижает способность пользователей как понимать совершенные операции, а также другие возникшие события и условия, так и оценивать будущие потоки денежных средств предприятия. Оценка активов на нетто-основе за вычетом оценочных резервов, например, резервов на устаревание запасов или резервов по сомнительным долгам, не считается свернутым представлением.
- 34 МСФО (IAS) 18 «Выручка» дает определение выручки и требует, чтобы она оценивалась по справедливой стоимости полученного или причитающегося возмещения с учетом суммы любых

торговых и оптовых скидок, предоставленных предприятием. В ходе своей обычной деятельности предприятие совершает и другие операции, которые не приносят выручку, но которые являются сопутствующими по отношению к основной деятельности, приносящей выручку. Представление результатов таких операций производится на основе свернутого представления доходов и соответствующих расходов, возникающих по одной и той же операции, в случаях, когда такое представление отражает содержание операции или другого события. Например:

- (a) прибыли и убытки от выбытия долгосрочных (внеоборотных) активов, включая инвестиции и операционные активы, отражаются в учете путем вычитания балансовой стоимости актива и соответствующих расходов по его продаже из вырученной от выбытия суммы; и
- (b) затраты по формированию резервов, признаваемых в соответствии с МСФО (IAS) 37 «*Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы*» и возмещаемые по условиям положения договора с третьим лицом (например, соглашение о гарантийных обязательствах поставщика), могут представляться свернуто с полученным возмещением.

35 Кроме того, предприятие представляет прибыли и убытки, возникающие по группе аналогичных операций, на нетто-основе, например, положительные и отрицательные курсовые разницы или прибыли и убытки, возникающие по финансовым инструментам, предназначенным для торговли. Тем не менее, если такие прибыли и убытки являются существенными, то они отражаются развернуто.

Периодичность представления отчетности

36 **Предприятие представляет полный комплект финансовой отчетности (включая сравнительную информацию), как минимум, на ежегодной основе. Если предприятие меняет дату окончания отчетного периода и представляет финансовую отчетность за период, больше или меньше одного года, в дополнение к периоду, охваченному финансовой отчетностью, предприятие должно раскрыть:**

- (a) причину использования более продолжительного или короткого периода, и
- (b) тот факт, что суммы, представленные в финансовой отчетности, не являются в полной мере сопоставимыми.

37 Обычно предприятие последовательно составляет финансовую отчетность за период продолжительностью в один год. Однако, по практическим причинам, некоторые предприятия предпочитают отчитываться, например, за период, составляющий 52 недели. Настоящий стандарт не препятствует данной практике.

Сравнительная информация

38 **За исключением случаев, когда МСФО допускает или требует иное, по всем суммам, отраженным в финансовой отчетности, должна раскрываться сравнительная информация за предыдущий период. Предприятие должно включать сравнительную информацию также и в описательную часть, если она уместна с точки зрения понимания финансовой отчетности за текущий период.**

39 Предприятие, раскрывающее сравнительную информацию, должно представить, как минимум, два отчета о финансовом положении, по два отчета других типов и соответствующих примечаний. Если предприятие применяет учетную политику ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности, или если предприятие реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности, оно должно представить, как минимум, три отчета о финансовом положении, по два отчета других типов и соответствующих примечаний. Предприятие представляет отчеты о финансовом положении на дату:

- (a) окончания текущего периода,
- (b) окончания предыдущего периода (которая совпадает с началом текущего периода), и
- (c) начала самого раннего сравнительного периода.

40 В некоторых случаях описательная информация, содержащаяся в финансовой отчетности за предыдущий период (предыдущие периоды), сохраняет свою уместность и для текущего периода. Например, предприятие раскрывает в текущем периоде подробности правового спора, исход которого на конец предыдущего отчетного периода был еще не определен и который еще предстоит разрешить. Для пользователей полезна информация о том, что на конец предыдущего отчетного периода существовала неопределенность, а также о том, какие меры предпринимались в течение периода для разрешения данной неопределенности.

- 41 В случае изменения представления или классификации статей в финансовой отчетности предприятие также должно реклассифицировать сравнительные суммы, за исключением случаев, когда реклассификация практически невозможна. При реклассификации сравнительных сумм предприятие должно раскрыть следующую информацию:
- (a) характер реклассификации;
 - (b) сумму каждой статьи или класса статей, которые являются предметом реклассификации; и
 - (c) причину реклассификации.
- 42 Если реклассифицировать сравнительные суммы практически невозможно, предприятие должно раскрыть следующую информацию:
- (a) причину, по которой не проведена реклассификация соответствующих сумм; и
 - (b) характер корректировок, которые были бы произведены в случае реклассификации соответствующих сумм.
- 43 Повышение сопоставимости информации, относящейся к разным периодам, помогает пользователям принимать экономические решения, в особенности за счет обеспечения возможности оценить тенденции в финансовой информации в целях прогнозирования. При некоторых обстоятельствах практически невозможно произвести реклассификацию сравнительной информации за какой-либо предыдущий период для достижения сопоставимости с текущим периодом. Например, в предыдущем периоде (периодах) данные могли быть собраны таким образом, что это не позволяет провести реклассификацию, и по практическим соображениям изменить информацию может быть невозможно.
- 44 МСФО (IAS) 8 рассматривает корректировки сравнительной информации, которые необходимо выполнять при изменении предприятием своей учетной политики или исправлении ошибки.

Последовательность в представлении

- 45 Предприятие должно оставлять неизменными представление и классификацию статей в финансовой отчетности от периода к периоду, за исключением следующих случаев:
- (a) в результате значительного изменения в характере деятельности предприятия или анализа его финансовой отчетности становится очевидным, что иное представление информации или иная классификация были бы более приемлемыми с учетом критериев выбора и применения учетной политики, установленных в МСФО (IAS) 8; или
 - (b) какой-либо МСФО требует изменения в представлении информации.
- 46 Например, значительное приобретение или выбытие, или анализ представления информации в финансовой отчетности, могут указывать на необходимость представления информации в финансовой отчетности другим образом. Предприятие изменяет представление информации в своей финансовой отчетности только в тех случаях, когда новое представление обеспечивает информацию, которая является надежной и более уместной для пользователей финансовой отчетности, и когда пересмотренная структура, вероятнее всего, будет сохранена и в будущем с тем, чтобы не нарушалась сопоставимость информации. При внесении изменений в представление информации в финансовой отчетности предприятие реклассифицирует сравнительную информацию в соответствии с пунктами 41 и 42.

Структура и содержание

Введение

- 47 Настоящий стандарт требует раскрытия конкретной информации в отчете о финансовом положении, отчете о совокупном доходе или отдельном отчете о прибылях и убытках (если он представляется), или в отчете об изменениях в капитале, а также требует раскрытия информации о других статьях либо непосредственно в формах финансовой отчетности, либо в примечаниях. МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств» устанавливает требования в отношении представления информации о движении денежных средств.
- 48 В настоящем стандарте термин «раскрытие информации» иногда употребляется в широком значении, охватывающем как статьи, представляемые в финансовых отчетах. Другие МСФО также содержат требования в отношении раскрытия информации. Если настоящий стандарт или какой-либо другой МСФО не предусматривают иного, то раскрытие информации осуществляется в финансовых отчетах.

Идентификация финансовой отчетности

- 49 **Предприятие должно четко обозначать и выделять финансовую отчетность из состава прочей информации, содержащейся в том же самом опубликованном документе.**
- 50 МСФО применяются только в отношении финансовой отчетности и не распространяют свое действие на прочую информацию, представленную в годовом отчете или другом документе. Таким образом, важно, чтобы пользователи могли отличить информацию, подготовленную в соответствии с МСФО (IFRS), от прочей информации, которая может оказаться полезной для пользователей, но не подчиняется требованиям этих стандартов.
- 51 **Предприятие должно четко обозначить каждый компонент финансовой отчетности. Кроме того, предприятие должно четко выделять и повторять следующие данные, если это необходимо для правильного понимания представленной информации:**
- (a) **наименование отчитывающегося предприятия или иные способы его обозначения, а также любое изменение в этих данных по сравнению с предыдущим отчетным периодом;**
 - (b) **относится ли финансовая отчетность к отдельному предприятию или группе предприятий;**
 - (c) **дата окончания отчетного периода или период, охватываемый финансовой отчетностью или примечаниями;**
 - (d) **валюта представления отчетности в значении, определенном в МСФО (IAS) 21; и**
 - (e) **степень округления, используемая при представлении сумм в финансовой отчетности.**
- 52 **Предприятие должно выполнять требования, изложенные в пункте 51, путем представления постраничных заголовков и сокращенных заголовков колонок на каждой странице финансовой отчетности. Для определения наилучшего способа представления такой информации требуется профессиональное суждение. Например, если предприятие представляет финансовую отчетность в электронном виде, не всегда используется разбивка на отдельные страницы. Тогда предприятие представляет вышеуказанные заголовки, чтобы обеспечить правильное понимание информации, содержащейся в финансовой отчетности.**
- 53 **Предприятие часто делает финансовую отчетность более понятной, представляя информацию в тысячах или миллионах единиц валюты представления отчетности. Это допустимо в том случае, если предприятие раскрывает используемую степень округления при представлении информации и не упускает существенную информацию.**

Отчет о финансовом положении

Информация, представляемая в отчете о финансовом положении

- 54 **Отчет о финансовом положении должен, по меньшей мере, включать статьи, представляющие следующие суммы:**
- (a) **основные средства;**
 - (b) **инвестиционное имущество;**
 - (c) **нематериальные активы;**
 - (d) **финансовые активы (за исключением сумм, указанных в подпунктах (e), (h) и (i));**
 - (e) **инвестиции, учитываемые по методу долевого участия;**
 - (f) **биологические активы;**
 - (g) **запасы;**
 - (h) **торговая и прочая дебиторская задолженность;**
 - (i) **денежные средства и их эквиваленты;**
 - (j) **итоговая сумма активов, классифицируемых как предназначенные для продажи, и активов, включенных в выбывающие группы, классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;**
 - (k) **торговая и прочая кредиторская задолженность;**
 - (l) **резервы;**

- (m) финансовые обязательства (за исключением сумм, указанных в подпунктах (k) и (l));
 - (n) обязательства и активы по текущему налогу, как определено в МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;
 - (o) отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы, как определено в МСФО (IAS) 12;
 - (p) обязательства, включенные в выбывающие группы, классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5;
 - (q) неконтролирующие доли, представленные в составе капитала; и
 - (r) выпущенный капитал и резервы, относимые на собственников материнского предприятия.
- 55 Предприятие должно представить дополнительные статьи, заголовки и промежуточные итоговые суммы в отчете о финансовом положении, если такое представление необходимо для понимания финансового положения предприятия.
- 56 Если предприятие представляет краткосрочные и долгосрочные активы, и краткосрочные и долгосрочные обязательства, в рамках отдельной классификации в отчете о финансовом положении, оно не должно классифицировать отложенные налоговые активы (обязательства) как краткосрочные активы (обязательства).
- 57 Настоящий стандарт не описывает порядок или формат, в котором предприятие представляет статьи. Пункт 54 просто перечисляет статьи, которые в достаточной степени отличаются по характеру и функции от отдельного представления варранта в отчете о финансовом положении. Кроме того:
- (a) статьи включаются в отчет в том случае, если величина, характер и функция отдельной статьи или совокупности аналогичных статей таковы, что уместны для понимания финансового положения предприятия; и
 - (b) используемые наименования и порядок указания статей или совокупности аналогичных статей могут изменяться в соответствии с характером предприятия и его операциями с целью предоставления информации, уместной для понимания финансового положения предприятия. Например, финансовое учреждение может изменить указанные выше наименования с целью предоставления информации, уместной для деятельности финансового учреждения.
- 58 Предприятие использует суждение о том, следует ли отдельно представлять дополнительные статьи на основании оценки:
- (a) характера и ликвидности активов;
 - (b) функции активов в пределах предприятия; и
 - (c) сумм, характера и сроков погашения обязательств.
- 59 Использование разных основ оценки для разных классов активов предполагает различие их характера или функции, а, следовательно, их представление предприятием как отдельных статей. Например, различные классы основных средств могут отражаться по себестоимости или переоцененной стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16.

Разделение активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные

- 60 Предприятие должно представлять в своем отчете о финансовом положении краткосрочные и долгосрочные активы, а также краткосрочные и долгосрочные обязательства в качестве отдельных классов в соответствии с пунктами 66–76, за исключением случаев, когда представление информации, основанное на степени ликвидности, обеспечивает надежную и более уместную информацию. Если применяется указанное исключение, предприятие должно представлять все активы и обязательства в порядке своей ликвидности.
- 61 Вне зависимости от выбранного способа представления, применительно к каждой статье активов и обязательств, объединяющей суммы, возмещение или погашение которых ожидается:
- (a) в течение не более чем двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, и
 - (b) по истечении более чем двенадцати месяцев после окончания отчетного периода,
- предприятие должно раскрыть сумму, возмещение или погашение которой ожидается по истечении более чем двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

- 62 Если предприятие осуществляет поставку товаров или услуг в рамках четко определяемого операционного цикла, разделение активов и обязательств в отчете о финансовом положении на краткосрочные и долгосрочные обеспечивает полезную информацию, так как позволяет отделить чистые активы, постоянно циркулирующие в составе оборотного капитала, от активов, используемых в долгосрочных операциях предприятия. Это также позволяет выделить активы, которые предприятие предполагает реализовать в течение текущего операционного цикла, и обязательства, подлежащие погашению в течение того же периода.
- 63 Для некоторых предприятий, таких, как финансовые институты, представление активов и обязательств в порядке возрастания или убывания ликвидности обеспечивает надежную и более уместную информацию, нежели та, которая может быть получена при разделении активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные, поскольку предприятие не осуществляет поставку товаров или услуг в рамках четко определяемого операционного цикла.
- 64 При применении пункта 60 предприятию разрешается представлять часть своих активов и обязательств с разделением на краткосрочные и долгосрочные, а других - в порядке ликвидности, если это обеспечивает надежную и более уместную информацию. Необходимость в использовании смешанной основы представления может возникнуть в тех случаях, когда предприятие осуществляет различные неоднородные виды деятельности.
- 65 Информация о предполагаемых сроках реализации активов и обязательств полезна при оценке ликвидности и платежеспособности предприятия. МСФО (IFRS) 7 «*Финансовые инструменты: раскрытие информации*» требует раскрытия информации о сроках погашения финансовых активов и финансовых обязательств. Финансовые активы включают торговую и прочую дебиторскую задолженность, а финансовые обязательства включают торговую и прочую кредиторскую задолженность. Информация о предполагаемых сроках возмещения и погашения немонетарных активов и обязательств, таких, как запасы и резервы, также полезна вне зависимости от того, осуществляется ли разделение активов и обязательств на краткосрочные или долгосрочные. Например, предприятие раскрывает информацию о сумме запасов, которые оно предполагает возместить по истечении более чем двенадцати месяцев после окончания отчетного периода .

Краткосрочные активы

- 66 **Предприятие должно классифицировать актив как краткосрочный, если он удовлетворяет любому из перечисленных ниже критериев:**
- (a) его предполагается реализовать или он предназначен для продажи или потребления в рамках обычного операционного цикла предприятия;
 - (b) оно предназначено в основном для целей торговли;
 - (c) его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода ; или
 - (d) актив представляет собой денежные средства или ,их эквиваленты (в значении, определенном в МСФО (IAS) 7), если только не существует ограничения на его обмен или использование для погашения обязательств в течение как минимум двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

Предприятие должно классифицировать все прочие активы как долгосрочные.

- 67 В настоящем стандарте термин «долгосрочные» используется в отношении материальных, нематериальных и финансовых активов долгосрочного характера. Стандарт не запрещает использовать альтернативные обозначения при условии, что их смысл понятен.
- 68 Операционный цикл предприятия представляет собой период времени с момента приобретения активов для обработки и до момента их обмена на денежные средства или эквиваленты денежных средств. Если невозможно четко определить обычный операционный цикл предприятия, делается допущение, что его продолжительность составляет двенадцать месяцев. Краткосрочные активы включают активы (такие, как запасы и дебиторская задолженность), которые продаются, потребляются или реализуются в рамках обычного операционного цикла, даже если не предполагается их реализовать в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода. Краткосрочные активы также включают активы, предназначенные в основном для целей торговли (относящиеся к этой категории финансовые активы классифицируются как предназначенные для торговли в соответствии с МСФО (IAS) 39), и краткосрочную составляющую долгосрочных финансовых активов.

Краткосрочные обязательства

- 69 **Предприятие должно классифицировать обязательство как краткосрочное в случаях, когда:**
- (a) предполагается погашение предприятием обязательства в рамках обычного операционного цикла предприятия;
 - (b) оно удерживает обязательство в основном для целей торговли;
 - (c) обязательство подлежит погашению в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода; или
 - (d) у него нет безусловного права откладывать погашение обязательства в течении, как минимум, двенадцати месяцев после окончания отчетного периода (см. пункт 73). Сроки обязательства, которые могут, на усмотрение встречной стороны, привести к его погашению путем выпуска долевых инструментов, не влияют на его классификацию.
- Предприятие должно классифицировать все прочие обязательства как долгосрочные.**
- 70 **Некоторые краткосрочные обязательства, такие, как торговая кредиторская задолженность и некоторые начисления затрат по оплате труда и прочих операционных затрат, составляют часть оборотного капитала, используемого в течение обычного операционного цикла предприятия. Такие операционные статьи классифицируются как краткосрочные обязательства, даже если они подлежат погашению не ранее чем через двенадцать месяцев после окончания отчетного периода. При классификации активов и обязательств предприятия используется один и тот же обычный операционный цикл. Если невозможно четко определить обычный операционный цикл предприятия, делается допущение, что его продолжительность составляет двенадцать месяцев.**
- 71 Прочие краткосрочные обязательства не погашаются в рамках обычного операционного цикла, однако подлежат погашению в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода или предназначены в основном для целей торговли. Примерами служат финансовые обязательства, классифицированные как предназначенные для торговли в соответствии с МСФО (IAS) 39, банковские овердрафты, а также краткосрочная составляющая долгосрочных финансовых обязательств, дивиденды к выплате, налоги на прибыль и прочая неторговая кредиторская задолженность. Финансовые обязательства, обеспечивающие долгосрочное финансирование (т.е. не составляющие часть оборотного капитала, используемого в течение обычного операционного цикла предприятия) и не подлежащие погашению в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, представляют собой долгосрочные обязательства, и к ним применяются пункты 74 и 75.
- 72 **Предприятие классифицирует свои финансовые обязательства как краткосрочные, если они подлежат погашению в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, даже если:**
- (a) первоначальный срок погашения составлял более двенадцати месяцев; и
 - (b) после окончания отчетного периода и до утверждения финансовой отчетности к выпуску заключено соглашение о рефинансировании или изменении графика платежей на долгосрочной основе.
- 73 **Если предприятие предполагает и имеет возможность по своему усмотрению рефинансировать или продлить какое-либо обязательство на срок, составляющий не менее двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, в рамках существующей кредитной линии, оно классифицирует это обязательство как долгосрочное, даже если в противном случае это обязательство подлежало бы погашению в более короткий срок. Тем не менее, если предприятие не может по своему усмотрению рефинансировать или продлевать обязательство (например, при отсутствии соглашения о рефинансировании), предприятие не принимает во внимание потенциальную возможность рефинансирования и классифицирует обязательство как краткосрочное.**
- 74 **Если предприятие нарушает какое-либо из условий долгосрочного кредитного соглашения по состоянию на дату окончания отчетного периода или на более раннюю дату, в результате чего обязательство подлежит погашению по требованию, то предприятие классифицирует обязательство как краткосрочное, даже если кредитор согласился, после окончания отчетного периода и до утверждения финансовой отчетности к выпуску, не требовать платежа на основании допущенного нарушения. Предприятие классифицирует обязательство как краткосрочное, поскольку на дату окончания отчетного периода у предприятия не было безусловного права откладывать его погашение на срок, составляющий не менее двенадцати месяцев после указанной даты.**
- 75 **Тем не менее, предприятие классифицирует обязательство как долгосрочное, если кредитор по состоянию на дату окончания отчетного периода согласился предоставить период отсрочки, заканчивающийся не ранее, чем через двенадцать месяцев после окончания отчетного периода, в течение которого предприятие может исправить нарушение и во время которого кредитор не может требовать немедленного погашения.**

- 76 Применительно к займам, классифицированным как краткосрочные обязательства, если в период между датой окончания отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску происходят указанные ниже события, эти события подлежат раскрытию как некорректирующие события в соответствии с МСФО (IAS) 10 «События после даты окончания периода»:
- (a) рефинансирование на долгосрочной основе;
 - (b) исправление нарушения долгосрочного кредитного соглашения; и
 - (c) предоставление кредитором периода отсрочки для исправления нарушения долгосрочного кредитного соглашения, заканчивающегося не ранее чем, через двенадцать месяцев после окончания отчетного периода .

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

- 77 **Предприятие должно раскрыть в отчете о финансовом положении или в примечаниях более подробную разбивку представленных статей с использованием классификации, которая подходит для деятельности предприятия.**
- 78 Степень детализации при представлении разбивки статьи зависит от требований МСФО (IFRS), а также от величины, характера и функции соответствующих сумм. Предприятие также использует факторы, изложенные в пункте 58, для определения основы разбивки статей. По каждой статье предусмотрено разное раскрытие информации, например:
- (a) статьи основных средств детализируются по видам в соответствии с МСФО (IAS) 16;
 - (b) дебиторская задолженность детализируется с выделением задолженности покупателей и заказчиков, задолженности связанных сторон, сумм предоплаты и прочих сумм;
 - (c) запасы разбиваются в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» на такие виды, как товары, производственные запасы, материалы, незавершенное производство и готовая продукция;
 - (d) резервы разбиваются на резервы по затратам на вознаграждения работникам и прочие статьи; и
 - (e) капитал и капитальные резервы детализируются по таким различным категориям, как оплаченный капитал, эмиссионный доход и капитальные резервы.
- 79 **Предприятие должно раскрыть либо в отчете о финансовом положении, либо в отчете об изменениях в капитале, либо в примечаниях, следующую информацию:**
- (a) **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; и
 - (vii) акции, зарезервированные для выпуска по опционам и договорам продажи акций, включая условия и суммы; и
 - (b) описание характера и назначения каждого капитального резерва в составе капитала.
- 80 **Предприятие без акционерного капитала, например, партнерство или траст, должно раскрывать информацию, эквивалентную той, которая требуется согласно пункту 79(a), 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.**
- 80А **Если предприятие реклассифицировало**
- (a) финансовый инструмент с правом обратной продажи, классифицируемый как долевой инструмент, или

- (b) инструмент, налагающий на предприятие обязательство по поставке третьей стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации и классифицируемый как долевой инструмент

между финансовыми обязательствами и капиталом, оно должно раскрыть сумму, реклассифицированную из состава одной категории в состав другой категории (финансовые обязательства или капитал), и сроки и причину такой реклассификации.

Отчет о совокупном доходе

81 Предприятие должно представить все статьи доходов и расходов, признанные за период:

- (a) в одном отчете о совокупном доходе, или
- (b) в двух отчетах: отчете, отражающем компоненты прибыли или убытка (отдельный отчет о прибылях и убытках) и во втором отчете, начинающемся с прибыли или убытка и отражающем компоненты прочего совокупного дохода (отчет о совокупном доходе).

Информация, подлежащая представлению в отчете о совокупном доходе

82 Отчет о совокупном доходе должен включать как минимум такие статьи, которые представляют следующие суммы за период:

- (a) выручка;
- (b) затраты по финансированию;
- (c) доля предприятия в прибыли или убытке ассоциированных предприятий и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия;
- (d) расходы по налогам;
- (e) отдельная сумма, которая складывается из
- (i) прибыли или убытка после налогов от прекращенной деятельности и
- (ii) прибыли или убытка после налогов, признанных в результате оценки по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или в результате выбытия активов или выбывающей группы (групп), составляющих прекращенную деятельность; и
- (f) прибыль или убыток,
- (g) каждый компонент прочего совокупного дохода, классифицируемый по своему характеру (за исключением сумм, изложенных в подпункте (h));
- (h) доля в прочего совокупного дохода ассоциированных предприятий и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия; and
- (i) общий совокупный доход.

83 Предприятие должно раскрыть следующие статьи в отчете о совокупном доходе в качестве распределений за период:

- (a) прибыль или убыток, относимый на:
- (i) неконтролирующие доли, и
- (ii) собственников материнского предприятия.
- (b) общий совокупный доход за период, относимый на:
- (i) неконтролирующие доли, и
- (ii) собственников материнского предприятия.

84 Предприятие может представить в отдельном отчете о прибылях и убытках (см. пункт 81) статьи, рассматриваемые в пунктах 82(a)–(f), и раскрытия, предусмотренные в пункте 83(a).

85 Предприятие должно представить дополнительные статьи, заголовки и промежуточные итоги в отчете о совокупном доходе и в отдельном отчете о прибылях и убытках (если таковой представляется), когда такое представление уместно для понимания финансовых результатов предприятия.

- 86 Поскольку воздействия различных видов деятельности предприятия, его операций и других событий различаются с точки зрения периодичности, потенциала получения прибыли или убытка и прогнозируемости, раскрытие информации о компонентах финансовых результатов помогает пользователям понять полученные финансовые результаты и прогнозировать будущие результаты. Предприятие включает дополнительные статьи в отчет о совокупном доходе и в отдельный отчет о прибылях и убытках (если таковой представляется) и корректирует используемые наименования и порядок представления статей, если это необходимо для пояснения элементов финансовых результатов. Предприятие рассматривает факторы, включающие существенность, а также характер и функцию статей доходов и расходов. Например, финансовый институт может изменить наименования статей, чтобы обеспечить предоставление информации, уместной для описания деятельности финансового института. Предприятие представляет статьи доходов и расходов взаимозачетом (свернуто) только при соответствии критериям, изложенным в пункте 32.
- 87 Предприятие не должно представлять какие-либо статьи доходов и расходов в отчете о совокупном доходе или отдельном отчете о прибылях и убытках (если таковой представляется), или в примечаниях, в качестве чрезвычайных статей.

Прибыль или убыток за период

- 88 Предприятие должно признать все статьи доходов и расходов за период в составе прибыли или убытка, если иное не требуется или не допускается в соответствии с требованиями МСФО.
- 89 Некоторые МСФО предусматривают обстоятельства, при которых предприятие признает определенные статьи не в составе прибыли или убытка за текущий период. МСФО (IAS) 8 предусматривает два таких обстоятельства: исправление ошибок и эффект изменения в учетной политике. Прочие МСФО требуют или разрешают исключение компонентов прочего совокупного дохода, которые удовлетворяют определению *Концепции*, из состава прибыли или убытка (см. пункт 7).

Прочий совокупный доход за период

- 90 Предприятие должно раскрыть сумму подоходного налога в отношении каждого компонента прочего совокупного дохода, включая корректировки при реклассификации, либо в отчете совокупном доходе, либо в примечаниях.
- 91 Предприятие может представить компоненты прочего совокупного дохода либо:
- (a) за вычетом налоговых эффектов, или
 - (b) до соответствующих налоговых эффектов с отражением одной суммы за совокупную сумму подоходного налога в отношении данных компонентов.
- 92 Предприятие должно раскрыть информацию о корректировках при реклассификации в отношении компонентов прочего совокупного дохода.
- 93 В прочих МСФО оговаривается следует ли реклассифицировать, и в каких случаях, суммы, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, в состав прибыли или убытка. Такая реклассификация рассматривается в настоящем стандарте как корректировки при реклассификации. Корректировка при реклассификации включается в состав соответствующего компонента прочего совокупного дохода в том периоде, в котором корректировка реклассифицируется в состав прибыли или убытка. Например, доходы, полученные при выбытии финансовых активов, имеющих в наличии для продажи, включаются в состав прибыли или убытка текущего периода. Данные суммы могли быть признаны в составе прочего совокупного дохода как нерезализованные доходы в текущем или предыдущем периодах. Данные нерезализованные доходы должны вычитаться из прочего совокупного дохода в периоде, в котором реализованные доходы реклассифицируются в состав прибыли или убытка, чтобы избежать их двойного включения в прочий совокупный доход.
- 94 Предприятие может представить корректировки при реклассификации в отчете о прочем совокупном доходе или в примечаниях. Предприятие, представляющее корректировки при реклассификации в примечаниях, представляет компоненты прочего совокупного дохода после внесения любых соответствующих корректировок при реклассификации.
- 95 Корректировки при реклассификации возникают, например, при выбытии иностранного подразделения (см. МСФО (IAS) 21), при прекращении признания финансовых инструментов, имеющих в наличии для продажи (см. МСФО (IAS) 39), и в том, случае, когда хеджируемая прогнозируемая операция влияет на прибыль или убыток (см. пункт 100 МСФО (IAS) 39 на предмет хеджирования денежных потоков).
- 96 Корректировки при реклассификации не возникают при изменениях прироста стоимости в результате переоценки, признанных в соответствии с МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 38, или актуарных

прибылей и убытков от пенсионных планов с установленными выплатами, признанных в соответствии с пунктом 93А МСФО (IAS) 19. Данные компоненты признаются в составе прочего совокупного дохода и не реклассифицируются в состав прибыли или убытка в последующие периоды. Изменения прироста стоимости в результате переоценки могут переноситься в состав нераспределенной прибыли в последующие периоды по мере использования или в случае прекращения признания данного актива (см. МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38). Актуарные прибыли и убытки отражаются в составе нераспределенной прибыли в периоде, в котором они признаны в составе прочего совокупного дохода (см. МСФО (IAS) 19).

Информация, подлежащая представлению в отчете о совокупном доходе или в примечаниях

- 97 Если статьи доходов и расходов являются существенными, предприятие должно раскрывать их характер и сумму отдельно.
- 98 Обстоятельства, при которых статьи доходов и расходов подлежат отдельному раскрытию, включают следующие:
- (a) уценка запасов до величины чистой цены продажи или стоимости основных средств до возмещаемой стоимости, а также реверсирование таких списаний;
 - (b) реструктуризация деятельности предприятия и реверсирование любых оценочных резервов по затратам на реструктуризацию;
 - (c) выбытие объектов основных средств;
 - (d) выбытие инвестиций;
 - (e) прекращенная деятельность;
 - (f) урегулирование судебных споров; и
 - (g) прочие реверсивные записи в отношении резервов.
- 99 Предприятие должно представить анализ расходов, признанных в составе прибыли или убытка, с использованием классификации, основанной либо на характере затрат, либо на их функции в рамках предприятия в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает надежную и более уместную информацию.
- 100 Представление предприятиями анализа, упомянутого в пункте 99, в отчете о совокупном доходе или в отдельном отчете о прибылях и убытках (если таковой представляется), приветствуется.
- 101 Разбивка статей расходов используется для выделения компонентов финансовых результатов, которые могут различаться с точки зрения периодичности, потенциала получения прибыли или убытка и прогнозируемости. Представление указанного анализа производится с использованием одной из двух форм.
- 102 Первой формой анализа является метод «по характеру затрат». Предприятие объединяет расходы в составе прибыли или убытка в соответствии с их характером (например, амортизация основных средств, закупки материалов, транспортные расходы, вознаграждения работникам и затраты на рекламу) без перераспределения в соответствии с их функцией в рамках предприятия. Этот метод прост в применении, поскольку нет необходимости перераспределять расходы на основе их функциональной классификации. Пример классификации на основе метода «по характеру затрат» выглядит следующим образом:

Выручка		X
Прочий доход		X
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	X	
Использованное сырье и расходные материалы	X	
Расходы на вознаграждения работникам	X	
Расходы на амортизацию	X	
Прочие расходы	X	

	Итого расходов	(X)
	Прибыль до налогов	X
103	<p>Второй формой анализа является метод «по функции затрат» или метод «себестоимости продаж», при использовании которого расходы классифицируются в соответствии с их функцией в качестве составной части себестоимости продаж или, например, затрат на сбыт или административную деятельность. Предприятие, использующее этот метод, раскрывает как минимум себестоимость своих продаж отдельно от прочих расходов. Этот метод может обеспечить пользователям более уместную информацию по сравнению с классификацией расходов по их характеру, однако распределение затрат по их функциям может потребовать произвольного распределения и значительных профессиональных суждений. Пример классификации на основе метода «по функции затрат» выглядит следующим образом:</p>	
	Выручка	X
	Себестоимость продаж	(X)
	Валовая прибыль	X
	Прочий доход	X
	Затраты на сбыт	(X)
	Административные расходы	(X)
	Прочие расходы	(X)
	Прибыль до налогов	X
104	<p>Предприятие, классифицирующее расходы на основе их функции, должно раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая затраты на амортизацию и расходы на вознаграждения работникам.</p>	
105	<p>Выбор между методом «по функции затрат» и методом «по характеру затрат» зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера предприятия. Оба метода выделяют те затраты, которые могут изменяться, прямо или косвенно, с изменением объема продаж или производства предприятия. Поскольку каждый способ представления имеет свои преимущества для различных видов предприятий, настоящий стандарт требует, чтобы руководство выбрало наиболее уместный и надежный способ представления. Тем не менее, поскольку информация о характере затрат полезна при прогнозировании будущих потоков денежных средств, при использовании классификации на основе функции затрат требуется дополнительное раскрытие информации. В пункте 104 термин «вознаграждения работникам» употребляется в том же значении, что и в МСФО (IAS) 19.</p>	

Отчет об изменениях в капитале

Информация, подлежащая представлению в отчете об изменениях в капитале

- 106 Предприятие должно представлять отчет об изменениях в капитале, как того требует пункт 10. Отчет об изменениях в капитале включает следующую информацию:
- (a) общий совокупный доход за период, показывая отдельно итоговые суммы, относимые на собственников материнского предприятия и на неконтролирующие доли;
 - (b) для каждого компонента капитала, эффект ретроспективного применения или ретроспективный пересчет, признанный в соответствии с МСФО (IAS) 8; и
 - (c) [удален];
 - (d) для каждого компонента капитала, сверку балансовой стоимости на начало и конец периода, отдельно раскрывая изменения, обусловленные:

- (i) статьями прибыли или убытка;
- (ii) статьями прочего совокупного дохода; и
- (iii) операциями с собственниками, действующими в этом качестве, отдельно отражая взносы, сделанные собственниками, и распределения в пользу собственников, а также изменений в непосредственных долях участия в дочерних предприятиях, которые не приводят к утрате контроля.

Информация, подлежащая представлению в отчете об изменениях в капитале или в примечаниях

- 106А По каждому компоненту капитала предприятие должно представить анализ прочего совокупного дохода с разбивкой по статьям либо в отчете об изменениях в капитале, либо в примечаниях (см. пункт 106 (d) (ii)).
- 107 Предприятие должно представить, либо в отчете об изменениях в капитале, либо в примечаниях, сумму дивидендов, признанную в качестве распределений в пользу собственников в течение периода, а также соответствующую сумму дивидендов на акцию.
- 108 В пункте 106, компоненты капитала включают, например, каждый класс вносимого капитала, накопленное сальдо по каждому классу прочего совокупного дохода и нераспределенной прибыли.
- 109 Изменения в капитале предприятия между двумя отчетными датами отражают увеличение или уменьшения его чистых активов за этот период. За исключением изменений, возникающих вследствие операций с собственниками капитала, действующими в этом качестве (такими, как взносы в капитал, выкуп собственных долевых инструментов предприятия и выплата дивидендов) и затрат, непосредственно связанных с такими операциями, общее изменение в капитале за период представляет собой общую сумму доходов и расходов, включая прибыли и убытки, полученные в результате деятельности предприятия в течение отчетного периода.
- 110 МСФО (IAS) 8 требует проведения ретроспективных корректировок для отражения изменений в учетной политике в той мере, в которой это возможно, если условия перехода на новый порядок учета в другом МСФО не требуют иного. МСФО (IAS) 8 также требует проведения ретроспективного пересчета для исправления ошибок в той мере, в которой это возможно. Ретроспективные корректировки и ретроспективный пересчет не представляют собой изменения в капитале, но являются корректировками входящего сальдо нераспределенной прибыли, если какой-либо МСФО не требует ретроспективной корректировки другого компонента капитала. Пункт 106(b) требует, чтобы в отчете об изменениях в капитале была раскрыта информация об итоговых суммах корректировок для каждого компонента капитала отдельно в результате изменений в учетной политике и в результате исправления ошибок. Такие корректировки подлежат раскрытию за каждый предыдущий период и на начало текущего периода.

Отчет о движении денежных средств

- 111 Информация о движении денежных средств обеспечивает пользователей финансовой отчетности основой для оценки способности предприятия генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств и потребностей предприятия в использовании этих потоков денежных средств. МСФО (IAS) 7 устанавливает требования в отношении представления и раскрытия информации о движении денежных средств.

Примечания

Структура

- 112 Примечания должны:
- (a) представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и об используемой учетной политике в соответствии с пунктами 117–124;
 - (b) раскрывать информацию, требуемую МСФО (IFRS), которая не представляется ни в одном другом финансовом отчете; и
 - (c) обеспечивать информацию, которая не представляется ни в одном другом финансовом отчете, но уместна в целях понимания любого из указанных отчетов.

- 113 **Предприятие должно представлять примечания в упорядоченном виде в той мере, в которой это возможно. Предприятие должно делать перекрестную ссылку на информацию в примечаниях, относящуюся к каждой статье, представленной в отчетах о финансовом положении и о совокупном доходе, в отдельном отчете о прибылях и убытках (если представляется) и в отчете об изменениях в капитале, отчете о движении денежных средств.**
- 114 Предприятие обычно представляет примечания в следующем порядке, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности и сопоставлении ее с финансовой отчетностью других предприятий:
- (a) заявление о соответствии МСФО (IFRS) (см. пункт 16);
 - (b) краткий обзор основных принципов учетной политики (см. пункт 117);
 - (c) сопроводительная информация по статьям, представленным в отчете о финансовом положении и отчете о совокупном доходе, в отдельном отчете о прибылях и убытках (если представляется) и в отчете об изменениях в капитале, отчете о движении денежных средств в том же порядке, что и порядок представления каждого отчета и каждой статьи; и
 - (d) раскрытие прочей информации, в том числе:
 - (i) условные обязательства (см. МСФО (IAS) 37) и непризнанные договорные обязательства; и
 - (ii) раскрытие нефинансовой информации, например, цели и политика предприятия в области управления рисками (см. МСФО (IFRS) 7).
- 115 В некоторых случаях необходимо или целесообразно изменить порядок следования отдельных статей в примечаниях к отчетности. Например, предприятие может объединить информацию об изменениях в справедливой стоимости, признанных в прибыли или убытке, с информацией о сроках погашения финансовых инструментов, несмотря на то, что первое относится к отчету о совокупном доходе или отдельному отчету о прибылях и убытках (если представляется), а последнее - к отчету о финансовом положении. Тем не менее, предприятию следует придерживаться упорядоченной структуры в той мере, в которой это возможно.
- 116 Предприятие может представить примечания, содержащие информацию об основе подготовки финансовой отчетности и конкретных принципах учетной политики, в качестве отдельного компонента финансовой отчетности.

Раскрытие информации об учетной политике

- 117 **В кратком обзоре основных принципов учетной политики предприятие должно раскрывать следующую информацию:**
- (a) **база (или базы) оценки, использованная при составлении финансовой отчетности; и**
 - (b) **прочие принципы учетной политики, которые представляются уместными для понимания финансовой отчетности.**
- 118 Для предприятия важно информировать пользователей о базе или базах оценки, использованных в финансовой отчетности (например, историческая стоимость, текущая стоимость, чистая цена продажи, справедливая стоимость или возмещаемая стоимость), поскольку основа составления финансовой отчетности значительно влияет на проводимый пользователями анализ. Если предприятие использует в финансовой отчетности больше одной базы оценки, например, в случае переоценки отдельных видов активов, достаточно указать категории активов и обязательств, к которым применяется каждая из баз оценки.
- 119 При принятии решения о том, следует ли раскрывать информацию о конкретном принципе учетной политики, руководство рассматривает вопрос о том, будет ли такое раскрытие информации полезно для понимания пользователями способа отражения операций, других событий и условий в финансовых результатах и финансовом положении, являющихся предметом отчетности. Раскрытие конкретных принципов учетной политики особенно полезно для пользователей, если такие принципы выбраны из числа альтернативных вариантов, предусмотренных МСФО. Примером может служить раскрытие информации о том, признает ли участник совместного предпринимательства свою долю в совместно контролируемом предприятии на основе пропорциональной консолидации или на основе метода долевого участия (см. МСФО (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности»). Некоторые МСФО содержат отдельное требование раскрыть информацию о конкретных принципах учетной политики, включая выбор, сделанный руководством из числа возможных альтернатив. Например, МСФО (IAS) 16 требует раскрытия базы оценки, использованной для отдельных видов основных средств.

- 120 Каждое предприятие принимает во внимание характер своей деятельности и то, какую политику ожидают увидеть пользователи финансовой отчетности предприятия применительно к данному виду предприятия. Например, пользователи ожидают, что предприятие, облагаемое налогами на прибыль, раскроет информацию о своей учетной политике в отношении налогов на прибыль, включая ту, которая применяется к отложенным налоговым обязательствам и активам. Если предприятие имеет значительное иностранное подразделение или проводит значительные операции в иностранной валюте, пользователи ожидают, что будет раскрыта информация об учетной политике в отношении признания положительных и отрицательных курсовых разниц.
- 121 Какой-либо принцип учетной политики может оказаться значительным с точки зрения характера деятельности предприятия, даже если суммы за текущий и предыдущий периоды не являются существенными. Также целесообразно раскрыть каждый принцип учетной политики, не являющийся предметом конкретных требований МСФО (IFRS), однако выбранный и применяемый в соответствии с МСФО (IAS) 8.
- 122 **В кратком обзоре основных принципов учетной политики или в прочих примечаниях предприятие должно раскрыть информацию о профессиональных суждениях, за исключением связанных с расчетными оценками (см. пункт 125), которые были выработаны руководством в процессе применения различных принципов учетной политики и которые оказывают наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности.**
- 123 В процессе применения учетной политики руководство формирует различные профессиональные суждения, помимо связанных с расчетными оценками, которые могут оказать значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности. Например, руководство формирует профессиональные суждения при определении следующих вопросов:
- (a) являются ли активы инвестициями, удерживаемыми до погашения;
 - (b) в какой момент времени все значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на финансовые активы и активы, сдаваемые в аренду, переходят к другим предприятиям;
 - (c) являются ли отдельные продажи товаров по существу соглашениями о финансировании и, следовательно, не приводят к возникновению выручки; и
 - (d) не указывает ли существо отношений между данным предприятием и каким-либо предприятием специального назначения на то, что такое предприятие специального назначения контролируется данным предприятием.
- 124 Раскрытие некоторой информации, предусмотренное пунктом 122, требуется и соответствии с другими МСФО. Например, МСФО (IAS) 27 требует, чтобы предприятие раскрывало информацию о причинах, по которым его доля собственности не обеспечивает контроль в отношении объекта инвестиций, не являющегося дочерним предприятием, несмотря на то, что предприятию прямо или косвенно, через дочерние предприятия, принадлежит более половины прав голоса или потенциальных прав голоса. МСФО (IAS) 40 «*Инвестиционное имущество*» требует раскрытия информации о критериях, выработанных предприятием для разграничения инвестиционного имущества и объектов недвижимости, занимаемых владельцем или удерживаемых для продажи в ходе обычной деятельности, в случаях, когда классификация недвижимости вызывает затруднения.

Источники неопределенности расчетных оценок

- 125 **Предприятие должно раскрыть информацию о допущениях, касающихся будущего, и прочих основных источниках неопределенности расчетных оценок на конец отчетного периода, которые заключают в себе значительный риск возникновения необходимости вносить существенные корректировки в балансовую стоимость активов и обязательств в следующем финансовом году. Применительно к таким активам и обязательствам примечания должны содержать подробную информацию об:**
- (a) их характере; и
 - (b) их балансовой стоимости на конец отчетного периода.
- 126 Определение балансовой стоимости некоторых активов и обязательств требует расчетной оценки воздействия будущих событий, возникновение которых неопределенно, на эти активы и обязательства на конец отчетного периода. Например, при отсутствии рыночных цен по недавно заключенным сделкам, для оценки возмещаемой стоимости различных видов основных средств, воздействия технологического устаревания на запасы, резервов, зависящих от исхода продолжающихся судебных разбирательств, и долгосрочных обязательств, предусматривающих выплаты работникам, таких, как пенсионные обязательства, необходимо использовать расчетные оценки в отношении будущего. Эти расчетные

оценки предполагают допущения о таких статьях, как корректировка потоков денежных средств или используемых ставок дисконтирования с учетом риска, будущие изменения в размере заработной платы и будущие изменения в ценах, влияющие на прочие затраты.

- 127 Допущения и прочие источники неопределенности расчетных оценок, раскрытые в соответствии с пунктом 125, относятся к расчетным оценкам, которые требуют от руководства наиболее трудных, субъективных или сложных профессиональных суждений. По мере увеличения количества переменных и допущений, влияющих на возможное будущее разрешение неопределенности, эти профессиональные суждения становятся все более субъективными и сложными, и вероятность того, что впоследствии придется вносить существенные корректировки в балансовую стоимость активов и обязательств, обычно повышается соответствующим образом.
- 128 Раскрытие информации, предусмотренной пунктом 125, не требуется в отношении активов и обязательств, которые включают в себя значительный риск существенного изменения балансовой стоимости в течение следующего финансового года, если на конец отчетного периода она оценивается по справедливой стоимости на основе рыночных цен по недавно заключенным сделкам. Такая справедливая стоимость может существенно измениться в течение следующего финансового года, однако эти изменения возникают не вследствие допущений или иных источников неопределенности расчетных оценок на конец отчетного периода).
- 129 Предприятие представляет информацию, раскрытие которой предусмотрено пунктом 125, таким образом, чтобы помочь пользователям финансовой отчетности понять профессиональные суждения руководства о будущем и о прочих источниках неопределенности расчетных оценок. Характер и объем предоставляемой информации зависит от характера допущений и прочих обстоятельств. Примерами видов раскрываемой информации являются:
- (a) характер допущения или иной неопределенности расчетных оценок;
 - (b) чувствительность балансовой стоимости к методам, допущениям и расчетным оценкам, на которых основывается ее расчет, включая причины чувствительности;
 - (c) ожидания в отношении разрешения неопределенности и диапазон вариантов разрешения неопределенности, которые, по разумным оценкам, могут иметь место в следующем финансовом году применительно к балансовой стоимости соответствующих активов и обязательств; и
 - (d) объяснение изменений, внесенных в прошлые допущения, касающиеся этих активов и обязательств, если неопределенность остается неразрешенной.
- 130 Настоящий стандарт не требует от предприятия раскрывать информацию о бюджете или прогнозных оценках при раскрытии информации, предусмотренной пунктом 125.
- 131 Иногда практически невозможно раскрыть информацию о размерах возможного воздействия какого-либо из основных допущений или других источников неопределенности расчетных оценок на конец отчетного периода. В таких случаях предприятие при раскрытии информации указывает, что, исходя из имеющихся знаний, существует обоснованная возможность того, что варианты разрешения неопределенности в следующем финансовом году, отличающиеся от сделанных допущений, могут потребовать существенной корректировки балансовой стоимости соответствующего актива или обязательства. Во всех случаях предприятие раскрывает характер и балансовую стоимость конкретного актива или обязательства (или вида активов или обязательств), затронутого допущением.
- 132 Предусмотренное пунктом 122 раскрытие информации о конкретных профессиональных суждениях руководства, сформированных в ходе применения учетной политики предприятия, не связано с раскрытием информации об источниках неопределенности расчетных оценок в соответствии с пунктом 125.
- 133 Другие МСФО требуют раскрытия информации о некоторых допущениях, которое в противном случае потребовалось бы в соответствии с пунктом 125. Например, МСФО (IAS) 37 при определенных обстоятельствах требует раскрытия информации об основных допущениях, касающихся будущих событий, которые оказывают воздействие на различные виды резервов. МСФО (IFRS) 7 требует раскрытия информации о значительных допущениях, применяемых предприятием при выполнении расчетной оценки справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств, подлежащих учету по справедливой стоимости. МСФО (IAS) 16 требует раскрытия информации о значительных допущениях, применяемых предприятием при выполнении расчетной оценки справедливой стоимости объектов основных средств, подлежащих переоценке.

Капитал

134 **Предприятие должно раскрывать информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценивать цели, политику и процессы предприятия в области управления капиталом.**

135 Для соблюдения пункта 134 предприятие раскрывает следующую информацию:

- (a) качественная информация о целях, политике и процессах предприятия в области управления капиталом, включая следующее:
 - (i) описание того, что предприятие считает предметом управления капиталом;
 - (ii) если предприятие подчиняется внешним требованиям в отношении капитала, характер таких требований и то, как эти требования учитываются при управлении капиталом; и
 - (iii) как предприятие выполняет свои задачи в области управления капиталом.
- (b) совокупные количественные данные, относящиеся к предмету управления капиталом. Некоторые предприятия считают определенные финансовые обязательства (например, некоторые формы субординированного долга) составляющей капитала. Другие предприятия исключают некоторые компоненты собственного капитала (например, компоненты, возникающие в результате хеджирования денежных потоков) из состава капитала.
- (c) любые изменения в (a) и (b) по сравнению с предыдущим периодом.
- (d) выполняло ли предприятие в отчетном периоде внешние требования к капиталу, которые оно обязано выполнять.
- (e) в случае невыполнения предприятием этих внешних требований к капиталу, последствия таких нарушений.

Предприятие основывает раскрытие указанной информации на внутренней информации, предоставляемой старшему руководящему персоналу предприятия.

136 Предприятие может управлять капиталом различными способами и подчиняться целому ряду различных требований к капиталу. Например, конгломерат может включать предприятия, которые осуществляют страховую деятельность и банковскую деятельность, и эти предприятия могут работать в нескольких юрисдикциях. Если раскрытие совокупной информации о требованиях к капиталу и о том, каким образом осуществляется управление капиталом, не обеспечивает полезную информацию или искажает понимание капитальных ресурсов предприятия пользователем финансовой отчетности, предприятие должно раскрыть информацию отдельно по каждому требованию к капиталу, которое оно обязано выполнять.

Финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицируемые как долевые

136A **В отношении финансовых инструментов с правом обратной продажи, классифицируемых как долевые инструменты, предприятие должно раскрыть следующую информацию (в той степени, в которой она не раскрывается ни в одном другом отчете):**

- (a) совокупные количественные данные о сумме, классифицируемой как долевой инструмент;
- (b) свои цели, политику и процессы по управлению его обязательства по обратной покупке или выкупу инструментов по требованию держателей инструментов, включая любые изменения по сравнению с предыдущим периодом;
- (c) ожидаемый отток денежных средств при выкупе или обратной покупке данного класса финансовых инструментов; и
- (d) информация о том, как был определен ожидаемый отток денежных средств при выкупе или обратной покупке.

Раскрытие прочей информации

137 **В примечаниях к финансовой отчетности предприятие должно раскрыть следующую информацию:**

- (a) сумма дивидендов, предложенных или объявленных до даты утверждения финансовой отчетности, но не признанных в качестве распределения прибыли в пользу собственников в течение отчетного периода, а также соответствующая сумма в расчете на одну акцию; и
- (b) сумма любых непризнанных дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям.

- 138 Предприятие должно раскрыть следующую информацию, если такие раскрытия еще не были сделаны в каком-либо ином документе, публикуемом вместе с финансовой отчетностью:
- (a) 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);
 - (b) описание характера операций и основных направлений деятельности предприятия; и
 - (c) наименование материнского предприятия и фактического материнского предприятия группы;
 - (d) для предприятия с ограниченным сроком службы, информация, касающаяся срока его службы.

Переход к новому порядку учета и дата вступления в силу

- 139 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применяет настоящий стандарт для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.
- 139A МСФО (IAS) 27 (с поправками 2008 г.) внес поправки в пункт 106. Предприятие должно применять настоящую поправку для годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IAS) 27 (с поправками 2008 г.) для более раннего периода, поправка должна применяться для данного более раннего периода. Поправка должна применяться ретроспективно.
- 139B Поправки «*Финансовые инструменты с правом обратной продажи и обязательства, возникающие при ликвидации*» (Поправки в МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 1), выпущенные в феврале 2008 г., изменили пункт 138 и внесли пункты 8А, 80А и 136А. Предприятие должно применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применяет поправки для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт и применить поправки в МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 7 и Разъяснении КРМФО (IFRIC) 2 «*Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты*» одновременно.
- 139C В пункты 68 и 71 были внесены поправки публикацией «*Улучшения в МСФО (IFRSs)*», выпущенной в мае 2008 г. Предприятие должно применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применяет поправки для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.
- 139D Пункт 69 был добавлен публикацией «*Улучшения в МСФО (IFRSs)*», выпущенной в апреле 2009г. Предприятие должно применить данную поправку для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применяет поправку для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.
- 139E [Удален]
- 139F В пункты 106 и 107 были внесены поправки публикацией «*Улучшения в МСФО*», выпущенной в мае 2010 г. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается.

Прекращение действия МСФО (IAS) 1 (в редакции 2003 г.)

- 140 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 1 «*Представление финансовой отчетности*» в редакции 2003 г. с поправками 2005 г.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»

Цель

- 1 Цель настоящего стандарта — определить порядок учета запасов. Основным вопросом при учете запасов является определение суммы затрат, которая признается в качестве актива и переносится на будущие периоды до признания соответствующей выручки. Настоящий стандарт содержит указания по определению затрат и их последующему признанию в качестве расходов, включая любое списание до чистой цены продажи. Он также содержит указания относительно способов расчета себестоимости, которые используются для отнесения затрат на запасы.

Сфера применения

- 2 Настоящий стандарт применяется в отношении всех запасов, за исключением следующих:
- (a) незавершенное производство, возникающее по договорам на строительство, включая непосредственно связанные с ними договора на предоставление услуг (см. МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»);
 - (b) финансовые инструменты (см. МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» и МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»); и
 - (c) биологические активы, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности, и сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»).
- 3 Настоящий стандарт не применяется к оценке запасов, которыми владеют:
- (a) 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 чистой цене продажи в соответствии с принятой практикой учета в этих отраслях. Если такие запасы оцениваются по чистой цене продажи, изменения в этой цене признаются в составе прибыли или убытка за период, когда эти изменения произошли.
 - (b) Товарные брокеры-трейдеры, которые оценивают свои запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу. Если такие запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу, изменения в справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу признаются в составе прибыли или убытка за период, когда эти изменения произошли.
- 4 Запасы, упомянутые в пункте 3 (a), оцениваются по чистой цене продажи на определенных стадиях производства. Это происходит, например, когда собрана сельскохозяйственная продукция или добыты полезные ископаемые, а их продажа гарантирована в силу форвардного контракта или гарантии государства, или когда существует активный рынок и риск необеспечения продажи ничтожно мал. К таким запасам не применяются только требования настоящего стандарта к оценке.
- 5 Брокеры-трейдеры — это лица, покупающие или продающие товары от имени других лиц или за свой собственный счет. Запасы, упомянутые в пункте 3 (b), в основном приобретаются с целью продажи в обозримом будущем и извлечения прибыли из колебаний в цене или из маржи брокера-трейдера. Если такие запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу, к ним не применяются только требования настоящего стандарта к оценке.

Определения

6 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Запасы — это активы:

- (a) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- (b) находящиеся в процессе производства для такой продажи; или
- (c) находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

Чистая цена продажи — это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.

Справедливая стоимость — сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

7 Чистая цена продажи относится к чистой сумме, которую рассчитывает выручить предприятие от продажи запасов в ходе обычной деятельности. Справедливая стоимость отражает сумму, на которую можно обменять те же запасы на рынке при совершении операции между хорошо осведомленными покупателями и продавцами, желающими совершить такую операцию. Первое представляет собой стоимость, специфическую для предприятия, последнее — нет. Чистая цена продажи запасов может отличаться от справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу.

8 К запасам относятся и товары, купленные и предназначенные для перепродажи, включая, например, товары, купленные предприятием розничной торговли и предназначенные для перепродажи, или землю и другое имущество, предназначенные для перепродажи. К запасам также относятся готовая продукция или незавершенное производство предприятия, включая сырье и материалы, предназначенные для использования в процессе производства. Если речь идет о поставщике услуг, запасы включают в себя затраты на оказание услуг, как описано в пункте 19, в отношении которых предприятие еще не признало соответствующую выручку (см. МСФО (IAS) 18 «Выручка»).

Оценка запасов

9 Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой цене продажи.

Себестоимость запасов

10 Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

Затраты на приобретение

11 Затраты на приобретение запасов включают в себя цену покупки, импортные пошлины и прочие налоги (за исключением тех, которые впоследствии возмещаются предприятию налоговыми органами), а также затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку и прочие затраты, непосредственно относимые на приобретение готовой продукции, материалов и услуг. Торговые уценки, скидки и прочие аналогичные статьи подлежат вычету при определении затрат на приобретение.

Затраты на переработку

12 Затраты на переработку запасов включают в себя затраты, такие как прямые затраты на оплату труда, которые непосредственно связаны с производством продукции. Они также включают систематически распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы, возникающие при переработке сырья в готовую продукцию. Постоянные производственные накладные расходы — это косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, например, амортизация и обслуживание производственных зданий и оборудования, а также связанные с производством управленческие и административные затраты. Переменные производственные накладные расходы — это косвенные производственные затраты, которые находятся в

прямой или практически прямой зависимости от объема производства, например, косвенные затраты на сырье или косвенные затраты на оплату труда.

- 13 Отнесение постоянных производственных накладных расходов на затраты на переработку производится на основе нормальной производительности производственных мощностей. Нормальная производительность — это тот объем производства, который ожидается получить исходя из средних показателей за ряд периодов или сезонов работы в нормальных условиях, с учетом потерь в производительности в связи с плановым обслуживанием. Фактический объем производства может использоваться в том случае, если он примерно соответствует нормальной производительности. Сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается в результате низкого уровня производства или простоев. Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расходов в период возникновения. В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается таким образом, чтобы запасы не оценивались выше себестоимости. Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.
- 14 В процессе производства может одновременно производиться более одного продукта. Это происходит, например, при производстве совместно производимых продуктов или основного продукта и побочного продукта. Если затраты на переработку каждого продукта не могут быть идентифицированы отдельно, они распределяются между продуктами на пропорциональной и последовательной основе. Например, распределение может производиться на основе относительной стоимости продаж каждого продукта либо на стадии процесса производства, когда продукты становятся отдельно идентифицируемыми, либо при завершении производства. Большинство побочных продуктов по своей природе не являются существенными. В подобных случаях они часто оцениваются по чистой цене продажи, и эта стоимость вычитается из себестоимости основного продукта. Как следствие, балансовая стоимость основного продукта незначительно отличается от его себестоимости.

Прочие затраты

- 15 Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той мере, в которой они были понесены для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов. Например, может быть целесообразным включение в себестоимость запасов непромышленных накладных расходов или затрат по разработке продуктов для конкретных клиентов.
- 16 Примерами затрат, не включаемых в себестоимость запасов и признаваемых в качестве расходов в период возникновения, являются:
- (a) сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
 - (b) затраты на хранение, если только они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства;
 - (c) административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов;
 - (d) затраты на продажу.
- 17 МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» определяет те редкие случаи, когда затраты по займам включаются в себестоимость запасов.
- 18 Предприятие может приобрести запасы на условиях отсрочки погашения. Если соглашение фактически содержит элемент финансирования, такой элемент, например, как разница между ценой покупки на условиях обычного торгового кредита и выплаченной суммой, признается в качестве расходов на выплату процентов на протяжении периода финансирования.

Себестоимость запасов поставщика услуг

- 19 В той мере, в которой поставщики услуг имеют запасы, они оценивают эти запасы по затратам на их производство. Эти затраты состоят главным образом из затрат на оплату труда и прочих затрат на персонал, непосредственно занятый в предоставлении услуг, включая персонал, выполняющий надзорные функции, и распределяемых накладных расходов. Затраты на оплату труда и прочие затраты, относящиеся к персоналу, занимающемуся сбытом и выполняющему административные функции общего характера, не включаются в себестоимость запасов, а признаются в качестве расходов в период возникновения. Себестоимость запасов поставщика услуг не включает в себя нормы прибыли или нераспределенные накладные расходы, которые часто заложены в ценах, определяемых поставщиками услуг.

Себестоимость собранной сельскохозяйственной продукции, полученной от биологических активов

- 20 В соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» запасы, состоящие из собранной сельскохозяйственной продукции, которую предприятие получило от своих биологических активов, при первоначальном признании оцениваются по справедливой стоимости на момент сбора за вычетом расчетных затрат на продажу. Это является себестоимостью запасов на упомянутую дату в рамках применения настоящего стандарта.

Методы оценки себестоимости

- 21 Для удобства могут использоваться такие методы оценки себестоимости запасов, как метод учета по нормативным затратам или метод учета по розничным ценам, если результаты их применения примерно соответствуют значению себестоимости. Нормативные затраты учитывают нормальные уровни потребления сырья и материалов, труда, эффективности и производительности. Они регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются с учетом текущих условий.
- 22 Метод розничных цен часто используется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого количества быстро меняющихся статей с одинаковой нормой прибыли, в отношении которых практически невозможно использовать прочие методы определения себестоимости. Себестоимость единицы запасов определяется путем уменьшения цены продажи данной единицы запасов на соответствующий процент валовой прибыли. При определении величины используемого процента учитываются запасы, стоимость которых была уменьшена до уровня ниже их первоначальной продажной цены. Часто используется среднее значение процента для каждого отдела розничной торговли.

Способы расчета себестоимости

- 23 Себестоимость запасов статей, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для конкретных проектов, должна определяться с использованием специфической идентификации конкретных затрат.
- 24 Специфическая идентификация затрат означает, что конкретные затраты относятся на идентифицированные статьи запасов. Этот порядок учета подходит для статей, выделенных для конкретных проектов, вне зависимости от того, были ли они куплены или же произведены. Тем не менее, специфическая идентификация затрат неприемлема в случаях, когда существует большое количество статей запасов, которые обычно являются взаимозаменяемыми. В таких случаях для получения предопределенной величины влияния на прибыль или убыток можно было бы использовать метод выбора тех позиций запасов, которые остаются в запасах.
- 25 Себестоимость запасов, помимо тех, которые рассматриваются в пункте 23, должна определяться с использованием метода «первое поступление — первый отпуск» (ФИФО) или метода средневзвешенной стоимости. Предприятие должно использовать один и тот же способ расчета себестоимости для всех запасов, имеющих одинаковый характер и способ использования предприятием. Применительно к запасам с неодинаковым характером или способом использования может быть оправдано применение разных способов расчета себестоимости.
- 26 Например, запасы, используемые в одном операционном сегменте, могут использоваться предприятием иначе, чем аналогичные запасы в другом операционном сегменте. Тем не менее, различие в географическом местонахождении запасов (или в применимых налоговых правилах) само по себе не является достаточным основанием для использования разных способов расчета себестоимости.
- 27 Метод ФИФО исходит из допущения о том, что те статьи запасов, которые были куплены или произведены первыми, будут проданы первыми, и что, соответственно, те статьи, которые остаются в запасах на конец периода, были куплены или произведены последними. Согласно методу средневзвешенной стоимости себестоимость каждой статьи определяется на основе средневзвешенного значения себестоимости аналогичных статей на начало периода и себестоимости аналогичных статей, купленных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться на периодической основе или при получении каждой новой партии в зависимости от специфики деятельности предприятия.

Чистая цена продажи

- 28 Себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой в случае их повреждения, полного или частичного устаревания или снижения их продажной цены. Себестоимость запасов также может

оказаться невозмещаемой в случае увеличения расчетных затрат на завершение производства или расчетных затрат на продажу. Практика списания запасов ниже себестоимости до уровня чистой цены продажи согласуется с принципом, предусматривающим, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая, как ожидается, может быть получена от их продажи или использования.

- 29 Запасы обычно списываются до чистой цены продажи постатейно. Однако в некоторых случаях может оказаться целесообразной группировка сходных или связанных друг с другом статей. Это может произойти со статьями запасов, относящимися к одному и тому же товарному ассортименту, которые имеют одинаковое предназначение или конечное использование, произведены и продаются в одной и той же географической области и которые практически невозможно оценить отдельно от прочих статей того же товарного ассортимента. Неправильным подходом является списание запасов на основе их классификации, например, списание готовой продукции или списание всех запасов в конкретной отрасли или географическом сегменте. Поставщики услуг обычно аккумулируют затраты по каждой услуге, для которой определяется отдельная продажная цена. Соответственно, каждая подобная услуга рассматривается как отдельная статья.
- 30 Расчетные оценки чистой цены продажи основываются на наиболее надежном из имеющихся подтверждении суммы, которую можно получить от реализации запасов, на момент выполнения таких оценок. Эти оценки учитывают колебания цены или себестоимости, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания периода, в той мере, в которой такие события подтверждают условия, существовавшие на конец данного периода.
- 31 Расчетные оценки чистой цены продажи также учитывают предназначение имеющегося запаса. Например, чистая цена продажи того объема запасов, который предназначен для выполнения договоров на продажу товаров или оказание услуг по твердым ценам, определяется на основе цены, указанной в этих договорах. Если объем запасов, предназначенный для выполнения договоров на продажу, меньше общего объема соответствующих запасов, то чистая цена продажи излишка определяется на основе общих продажных цен. Из превышения объемов запасов по договорам на продажу товаров по твердым ценам над объемом имеющихся запасов или из договоров на покупку запасов по твердым ценам могут возникнуть оценочные резервы. Такие резервы являются предметом рассмотрения МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы».
- 32 Сырье и прочие материалы, предназначенные для использования в производстве запасов, не списываются до уровня ниже себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается продать по цене, соответствующей себестоимости или выше себестоимости. Тем не менее, если снижение цены сырья указывает на то, что себестоимость готовой продукции превышает чистую цену продажи, сырье списывается до возможной чистой цены продажи. В таких случаях затраты на замену сырья могут оказаться наилучшей из имеющихся оценок его чистой цены продажи.
- 33 В каждом последующем периоде оценка чистой цены продажи выполняется заново. Если обстоятельства, обусловившие необходимость списания запасов до уровня ниже себестоимости, перестают существовать или имеется явное свидетельство увеличения чистой цены продажи в силу изменившихся экономических условий, списанная ранее сумма сторнируется (т. е. сторнирование производится в пределах суммы первоначального списания) таким образом, чтобы новая балансовая стоимость соответствовала наименьшему из двух значений: себестоимости или пересмотренной возможной чистой цене продажи. Например, это происходит тогда, когда какая-либо статья запаса, учитываемая по чистой цене продажи из-за снижения продажной цены ранее, все еще остается в запасах в последующем периоде, а ее продажная цена увеличилась.

Признание в качестве расходов

- 34 При продаже запасов балансовая стоимость этих запасов должна быть признана в качестве расходов в том периоде, в котором признается соответствующая выручка. Сумма любой уценки запасов до чистой цены продажи и все потери запасов должны быть признаны в качестве расходов в том периоде, в котором была выполнена уценка или имели место потери. Сумма любой реверсивной записи в отношении списания запасов, выполненной в связи с увеличением чистой цены продажи, должна быть признана как уменьшение величины запасов, отраженных в составе расходов, в том периоде, в котором была сделана данная реверсивная запись.
- 35 Некоторые запасы могут относиться на другие счета активов, например, запасы, использованные в качестве компонента основных средств, созданных собственными силами. Запасы, отнесенные на другие активы, признаются в качестве расходов на протяжении срока полезного использования соответствующего актива.

Раскрытие информации

- 36 Финансовая отчетность должна раскрывать:
- (a) принципы учетной политики, принятые для оценки запасов, включая используемый способ расчета себестоимости;
 - (b) общая балансовая стоимость запасов и балансовая стоимость запасов по видам, используемым данным предприятием;
 - (c) балансовая стоимость запасов, учитываемых по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу;
 - (d) величина запасов, признанная в качестве расходов в течение отчетного периода;
 - (e) сумма любой уценки запасов, признанная в качестве расходов в отчетном периоде в соответствии с пунктом 34;
 - (f) сумма любой реверсивной записи в отношении уценки, которая была признана как уменьшение величины запасов, отраженных в составе расходов, в отчетном периоде в соответствии с пунктом 34;
 - (g) обстоятельства или события, которые привели к реверсированию уценки запасов в соответствии с пунктом 34; и
 - (h) балансовая стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения исполнения обязательств.
- 37 Информация о балансовой стоимости по видам запасов и о масштабе изменений в этих активах полезна для пользователей финансовой отчетности. Как правило, запасы делятся на следующие виды: товары, сырье, материалы, незавершенное производство и готовая продукция. Запасы поставщика услуг могут учитываться как незавершенное производство.
- 38 Величина запасов, признанных в качестве расходов в течение периода, которую часто называют себестоимостью продаж, состоит из тех затрат, которые ранее включались в оценку уже проданных запасов, а также из нераспределенных производственных накладных расходов и сверхнормативной производственной себестоимости запасов. Специфика деятельности предприятия также может потребовать включения других сумм, таких как затраты на сбыт продукции.
- 39 Некоторые предприятия используют такой формат отчета о прибылях и убытках, который предусматривает раскрытие других величин вместо себестоимости запасов, признанных в качестве расходов в течение отчетного периода. Согласно этому формату предприятие представляет анализ расходов с использованием классификации, основанной на характере затрат. В этом случае предприятие раскрывает информацию о затратах, признанных в качестве расходов применительно к сырью и расходным материалам, затратам на оплату труда и прочим затратам, вместе с суммой чистого изменения остатков запасов за период.

Дата вступления в силу

- 40 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применяет настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 г., оно должно раскрыть данный факт.

Прекращение действия других документов

- 41 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 2 «Запасы» (в редакции 1993 г.).
- 42 Настоящий стандарт заменяет Разъяснение ПКР (SIC) 1 «Последовательность: различные способы расчета себестоимости запасов».

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»

Цель

Информация о движении денежных средств предприятия полезна с той точки зрения, что она дает пользователям финансовой отчетности основу для оценки способности предприятия генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств, а также потребности предприятия в использовании этих потоков денежных средств. Экономические решения, принимаемые пользователями, требуют оценки способности предприятия генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств, а также сроков и вероятности их получения.

Цель настоящего стандарта заключается в том, чтобы потребовать предоставления информации об исторических изменениях в денежных средствах и эквивалентах денежных средств предприятия в форме отчета о движении денежных средств, в котором производится классификация движения денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности за период.

Сфера применения

- 1 Предприятие должно составлять отчет о движении денежных средств в соответствии с требованиями настоящего стандарта и представлять его в качестве неотъемлемой части своей финансовой отчетности за каждый период, в отношении которого представляется финансовая отчетность.
- 2 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 7 «Отчет об изменениях в финансовом положении», утвержденный в июле 1977 г.
- 3 Пользователям финансовой отчетности предприятия интересно знать, как предприятие генерирует и использует денежные средства и эквиваленты денежных средств. Это происходит независимо от характера деятельности предприятия и независимо от того, могут ли денежные средства рассматриваться как продукт деятельности предприятия, как например, в случае финансовых институтов. Предприятия испытывают потребность в денежных средствах по одинаковым причинам, какими бы различными ни были их основные приносящие доход виды деятельности. Они нуждаются в денежных средствах для ведения своих операций, для погашения обязательств, а также для выплаты дохода своим инвесторам. Соответственно, настоящий стандарт требует представления отчета о движении денежных средств от всех предприятий.

Преимущества информации о движении денежных средств

- 4 Отчет о движении денежных средств, если он используется вкпе с остальными формами финансовой отчетности, обеспечивает информацию, которая позволяет пользователям оценить изменения в чистых активах предприятия, его финансовой структуре (включая ликвидность и платежеспособность), а также его способности воздействовать на величину и сроки потоков денежных средств с целью адаптации к меняющимся обстоятельствам и возможностям. Информация о движении денежных средств полезна при

* В сентябре 2007 года Комитет по международным стандартам финансовой отчетности изменил название МСФО (IAS) 7 с «Отчёты о движении денежных средств» на «Отчёт о движении денежных средств» в результате пересмотра МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчётности» в 2007 г.

оценке способности предприятия генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств и позволяет пользователям разрабатывать модели оценки и сравнения приведенной стоимости будущих потоков денежных средств различных предприятий. Она также облегчает сопоставимость отчетов об операционных показателях различных предприятий, поскольку устраняет последствия применения различных методов учета к аналогичным операциям и событиям.

- 5 Исторические данные о движении денежных средств часто используются для приблизительного определения суммы, времени и вероятности будущих потоков денежных средств. Они также полезны при проверке точности предыдущих оценок будущих потоков денежных средств и при изучении взаимосвязи между прибыльностью и чистыми потоками денежных средств, а также влияния изменения цен.

Определения

- 6 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Денежные средства включают денежные средства в кассе и депозиты до востребования.

Эквиваленты денежных средств представляют собой краткосрочные высоколиквидные инвестиции, легко обратимые в заранее известные суммы денежных средств и подверженные незначительному риску изменения их стоимости.

Потоки денежных средств - поступления и выплаты денежных средств и эквивалентов денежных средств.

Операционная деятельность - основная приносящая доход деятельность предприятия и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности.

Инвестиционная деятельность - приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств.

Финансовая деятельность - деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств предприятия.

Денежные средства и эквиваленты денежных средств

- 7 Эквиваленты денежных средств предназначены для покрытия краткосрочных денежных обязательств, а не для инвестиций или иных целей. Для того чтобы инвестиция могла классифицироваться как эквивалент денежных средств, она должна быть легко обратима в заранее известную сумму денежных средств и подвержена незначительному риску изменения стоимости. Таким образом, обычно инвестиция классифицируется как эквивалент денежных средств, только когда она имеет короткий срок погашения, например, три месяца с даты приобретения или менее. Инвестиции в капитал других предприятий не включаются в состав эквивалентов денежных средств, если только они по существу не являются эквивалентами денег, как, например, в случае привилегированных акций, приобретенных незадолго до срока их погашения и имеющих установленную дату погашения.
- 8 Банковские кредиты обычно рассматриваются как финансовая деятельность. Однако в некоторых странах банковские овердрафты, возмещаемые по требованию, составляют неотъемлемую часть управления денежными средствами компании. В этом случае банковские овердрафты включаются в состав денежных средств и эквивалентов денежных средств. Характерной чертой таких соглашений с банками является то, что остаток по банковскому счету часто изменяется от положительного к отрицательному.
- 9 Движение денежных средств не включает обороты между статьями денежных средств или эквивалентов денежных средств, потому что эти компоненты являются частью управления денежными средствами предприятия, а не частью его операционной, инвестиционной или финансовой деятельности. Управление денежными средствами включает инвестирование излишка денежных средств в приобретение эквивалентов денежных средств.

Представление отчета о движении денежных средств

- 10 Отчет о движении денежных средств должен содержать сведения о потоках денежных средств за отчетный период с разбивкой на потоки от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.
- 11 Предприятие представляет сведения о движении денежных средств от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности в форме, которая наилучшим образом соответствует характеру его

деятельности. Классификация по видам деятельности обеспечивает информацию, которая позволяет пользователям оценить воздействие этой деятельности на финансовое положение предприятия и размер его денежных средств и эквивалентов денежных средств. Эта информация также может использоваться для оценки взаимосвязи между этими видами деятельности.

- 12 Одна и та же операция может включать потоки денежных средств, классифицируемые по-разному. Например, когда выплата денежных средств по займу включает в себя как проценты, так и основную сумму долга, то часть, составляющая проценты, может классифицироваться как операционная деятельность, а часть, составляющая основную сумму, классифицируется как финансовая деятельность.

Операционная деятельность

- 13 Сумма потоков денежных средств от операционной деятельности является ключевым показателем того, в какой мере операции предприятия обеспечивают поступление денежных средств, достаточных для погашения займов, сохранения операционных возможностей предприятия, выплаты дивидендов и осуществления новых инвестиций без обращения к внешним источникам финансирования. Информация о конкретных составляющих движения денежных средств от операционной деятельности за предыдущие периоды в сочетании с другой информацией полезна для прогнозирования будущих потоков денежных средств от операционной деятельности.

- 14 Потоки денежных средств от операционной деятельности преимущественно связаны с основной приносящей доход деятельностью предприятия. Таким образом, они, как правило, являются результатом операций и других событий, входящих в определение прибыли или убытка. Примерами потоков денежных средств от операционной деятельности являются:

- (a) денежные поступления от продажи товаров и предоставления услуг;
- (b) денежные поступления в виде роялти, гонораров, комиссионных и прочая выручка;
- (c) денежные выплаты поставщикам за товары и услуги;
- (d) денежные выплаты работникам и от имени работников;
- (e) денежные поступления и выплаты страховой компании по страховым премиям, требованиям, аннуитетам и прочим страховым вознаграждениям;
- (f) денежные выплаты или возвраты налога на прибыль, если они не могут быть непосредственно соотнесены с финансовой или инвестиционной деятельностью; и
- (g) денежные поступления и выплаты по договорам, заключенным в коммерческих или торговых целях.

Некоторые операции, такие, как продажа единицы оборудования, могут привести к возникновению прибыли или убытка, которые признаются в качестве прибыли или убытка. Движение денежных средств, связанное с такими операциями, классифицируется как движение денежных средств от инвестиционной деятельности. Однако, денежные выплаты, осуществляемые для производства или приобретения активов, удерживаемых для сдачи в аренду другим лицам, а впоследствии удерживаемых для продажи в соответствии с пунктом 68А МСФО (IAS) 16 «Основные средства», классифицируются как движение денежных средств от операционной деятельности. Денежные поступления от аренды и последующей продажи таких активов также являются движением денежных средств от операционной деятельности.

- 15 Предприятие может иметь ценные бумаги и займы, предназначенные для коммерческих или торговых целей, и в этом случае они могут быть приравнены к запасам, приобретенным специально для перепродажи. Таким образом, движение денежных средств, возникающее от покупки или продажи коммерческих или торговых ценных бумаг, классифицируется как операционная деятельность. Аналогичным образом, денежные авансы и займы, предоставляемые финансовыми институтами, обычно классифицируются как операционная деятельность, поскольку они относятся к основной приносящей доход деятельности такого учреждения.

Инвестиционная деятельность

- 16 Отдельное раскрытие информации о движении денежных средств от инвестиционной деятельности имеет большое значение, поскольку оно показывает, какие расходы были произведены с целью приобретения ресурсов, предназначенных для генерирования будущих доходов и потоков денежных средств. Только те расходы, которые влекут за собой признание актива в отчете о финансовом положении, могут классифицироваться как инвестиционная деятельность. Примерами потоков денежных средств от инвестиционной деятельности являются:

- (a) денежные выплаты для приобретения основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов. К ним относятся выплаты, связанные с капитализированными затратами на разработки и с самостоятельно произведенными основными средствами;
- (b) денежные поступления от продажи основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов;
- (c) денежные выплаты для приобретения долевых или долговых инструментов других предприятий и долей участия в совместном предпринимательстве (кроме платежей за инструменты, рассматриваемые как эквиваленты денежных средств или предназначенные для коммерческих или торговых целей);
- (d) денежные поступления от продажи долевых или долговых инструментов других предприятий и долей участия в совместном предпринимательстве (кроме поступлений по инструментам, рассматриваемым как эквиваленты денежных средств или предназначенным для коммерческих или торговых целей);
- (e) денежные авансы и займы, предоставленные другим лицам (кроме авансов и займов, предоставляемых финансовыми институтами);
- (f) денежные поступления от возврата авансов и займов, предоставленных другим лицам (кроме авансовых платежей и займов финансовых институтов);
- (g) денежные выплаты по фьючерсным контрактам, форвардным контрактам, опционам и договорам "своп", за исключением случаев, когда контракты заключены в коммерческих или торговых целях или выплаты классифицируются как финансовая деятельность; и
- (h) денежные поступления по фьючерсным контрактам, форвардным контрактам, опционам и договорам "своп", за исключением случаев, когда контракты заключены в коммерческих или торговых целях или поступления классифицируются как финансовая деятельность.

Когда контракт отражается в учете как хеджирование некой идентифицируемой позиции, поток денежных средств по такому контракту классифицируется так же, как и поток денежных средств по хеджируемой позиции.

Финансовая деятельность

- 17 Отдельное раскрытие информации о движении денежных средств от финансовой деятельности имеет большое значение, поскольку данная информация полезна при прогнозировании требований на будущие денежные потоки предприятия со стороны тех, кто его финансирует. Примерами потоков денежных средств от финансовой деятельности являются:

- (a) денежные поступления от эмиссии акций или других долевых инструментов;
- (b) денежные выплаты собственникам для приобретения или погашения акций предприятия;
- (c) денежные поступления от выпуска долговых обязательств, займов, векселей, облигаций, залоговых и других краткосрочных или долгосрочных заимствований;
- (d) денежные выплаты по заемным средствам; и
- (e) денежные выплаты арендатора для уменьшения непогашенной задолженности по финансовой аренде.

Отражение движения денежных средств от операционной деятельности

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

- (a) прямой метод, при котором раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и выплат; либо
- (b) 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, возникающих в ходе операционной деятельности, а также статей доходов или расходов, связанных с поступлением или выплатой денежных средств в рамках инвестиционной или финансовой деятельности.

- 19 Поощряется использование предприятиями прямого метода представления движения денежных средств от операционной деятельности. Прямой метод обеспечивает информацию, полезную для оценки будущих потоков денежных средств, которая недоступна в случае использования косвенного метода. При использовании прямого метода информация об основных видах валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат может быть получена либо:
- (a) из учетных записей предприятия; либо
 - (b) путем корректировки продаж, себестоимости продаж (процентных и иных аналогичных доходов, а также процентных и иных аналогичных расходов для финансовых институтов) и других статей отчета о совокупном доходе с учетом следующих факторов:
 - (i) изменений в запасах и дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности в течение периода;
 - (ii) прочих неденежных статей; и
 - (iii) прочих статей, ведущих к возникновению потоков денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.
- 20 При использовании косвенного метода чистый поток денежных средств от операционной деятельности определяется путем корректировки прибыли или убытка с учетом следующих факторов:
- (a) изменений в запасах и дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности в течение периода;
 - (b) неденежных статей, таких, как амортизация, оценочные резервы, отложенные налоги, нереализованные положительные и отрицательные курсовые разницы, нераспределенная прибыль ассоциированных предприятий; и
 - (c) прочих статей, ведущих к возникновению потоков денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

В качестве альтернативы чистый поток денежных средств от операционной деятельности можно представлять косвенным методом путем отражения выручки и расходов, раскрываемых в отчете о совокупном доходе, и изменений в запасах и дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности в течение периода.

Отражение движения денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности

- 21 В своей отчетности предприятие должно отражать основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат, возникающих в ходе инвестиционной и финансовой деятельности, по отдельности, за исключением потоков денежных средств, описанных в пунктах 22 и 24, которые отражаются в отчетности на нетто-основе.

Отражение движения денежных средств на нетто-основе

- 22 Денежные потоки от следующих видов операционной, инвестиционной или финансовой деятельности могут представляться в отчетах на нетто-основе:
- (a) денежные поступления и выплаты от имени клиентов, когда движение денежных средств отражает деятельность клиента, а не деятельность предприятия; и
 - (b) денежные поступления и выплаты по статьям, характеризующимся быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками погашения.
- 23 Примерами денежных поступлений и выплат, перечисленных в пункте 22(a), являются:
- (a) принятие и выплата вкладов до востребования банка;
 - (b) средства клиентов инвестиционной компании; и
 - (c) арендная плата, собираемая от имени владельцев недвижимости и передаваемая им.
- Примерами денежных поступлений и выплат, перечисленных в пункте 22(b), являются авансовые платежи и выплаты, относящиеся к:
- (a) основным суммам задолженности держателей кредитных карт;
 - (b) приобретению и продаже инвестиций; и

- (с) прочим краткосрочным займам, например, со сроком погашения до трех месяцев.
- 24 **Потоки денежных средств, возникающие в результате каждого из следующих видов деятельности финансового института, могут представляться в отчетах на нетто-основе:**
- (а) денежные поступления и выплаты для принятия и выплаты депозитов с фиксированным сроком погашения;
- (б) размещение и изъятие депозитов в других финансовых институтах; и
- (с) денежные авансовые платежи и кредиты клиентам и погашение этих авансов и кредитов.

Движение денежных средств в иностранной валюте

- 25 Движение денежных средств, возникающее в результате операций в иностранной валюте, должно отражаться в функциональной валюте предприятия путем применения к сумме в иностранной валюте обменного курса между функциональной и иностранной валютами на дату движения денежных средств.
- 26 Движение денежных средств иностранного дочернего предприятия должно пересчитываться по соответствующему обменному курсу между функциональной и иностранной валютами на дату движения денежных средств.
- 27 Потоки денежных средств, выраженные в иностранной валюте, представляются в отчетах в соответствии с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют». Это позволяет использовать обменный курс валют, примерно равный фактическому курсу. Например, средневзвешенный обменный курс за период может быть использован для записи операций в иностранной валюте или пересчета потоков денежных средств иностранного дочернего предприятия. Однако МСФО (IAS) 21 не разрешает применение обменного курса валют по состоянию на конец отчетного периода при пересчете потоков денежных средств иностранного дочернего предприятия.
- 28 Нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате изменения обменных курсов валют, не являются движением денежных средств. Однако влияние изменений обменных курсов валют на денежные средства и эквиваленты денежных средств, имеющиеся или ожидаемые к получению в иностранной валюте, представляется в отчете о движении денежных средств с тем, чтобы согласовать денежные средства и эквиваленты денежных средств на начало и на конец отчетного периода. Эта сумма представляется отдельно от движения денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности и включает любые разницы, которые возникли бы в случае представления данных о движении денежных средств в отчетности по обменным курсам валют на конец периода.
- 29 [Удален]
- 30 [Удален]

Проценты и дивиденды

- 31 Поступления и выплаты денежных средств, возникающие в связи с получением и выплатой процентов и дивидендов, должны раскрываться по отдельности. Каждое такое поступление или выплата должны классифицироваться последовательно из периода в период как движение денежных средств от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.
- 32 Общая сумма процентов, выплаченных в течение периода, раскрывается в отчете о движении денежных средств независимо от того, признана ли она как расход в отчете о прибылях и убытках или капитализирована в соответствии с МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».
- 33 Для финансовых институтов выплаченные проценты и полученные проценты и дивиденды классифицируются как движение денежных средств от операционной деятельности. Однако в отношении других предприятий общего мнения по вопросу о классификации таких денежных поступлений или выплат не существует. Выплаченные проценты и полученные проценты и дивиденды могут классифицироваться как движение денежных средств от операционной деятельности, потому что они включаются в определение прибыли или убытка. В то же время выплаченные проценты и полученные проценты и дивиденды могут классифицироваться, соответственно, как движение денежных средств от финансовой и инвестиционной деятельности, потому что они представляют собой затраты на привлечение финансовых ресурсов или доходы по инвестициям.
- 34 Выплаченные дивиденды могут классифицироваться как движение денежных средств от финансовой деятельности, так как они являются затратами на привлечение финансовых ресурсов. В то же время выплаченные дивиденды могут классифицироваться как компонент движения денежных средств от

операционной деятельности с тем, чтобы пользователям было легче оценить способность предприятия выплачивать дивиденды из потоков денежных средств от операционной деятельности.

Налоги на прибыль

- 35 Потоки денежных средств, возникающие в связи с налогами на прибыль, должны раскрываться отдельно и классифицироваться как движение денежных средств от операционной деятельности за исключением случаев, когда они могут быть непосредственно отнесены к финансовой или инвестиционной деятельности.
- 36 Налоги на прибыль возникают по операциям, вызывающим движение денежных средств, классифицируемое в отчете о движении денежных средств как движение денежных средств от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности. В то время как налоговые расходы можно легко соотнести с инвестиционной или финансовой деятельностью, выполнить аналогичное действие в отношении соответствующих потоков денежных средств по налогам часто оказывается практически невозможно, и такие потоки могут относиться к периоду, отличному от того, в котором произошло движение денежных средств по лежащей в их основе операции. Поэтому уплаченные налоги обычно классифицируются как движение денежных средств от операционной деятельности. Однако когда существует практическая возможность отнести потоки денежных средств по налогам к конкретной операции, вызывающей движение денежных средств, классифицируемое как инвестиционная или финансовая деятельность, такие потоки денежных средств соответственно классифицируются как инвестиционная или финансовая деятельность. Когда потоки денежных средств по налогам относятся более чем к одному виду деятельности, раскрывается общая сумма уплаченных налогов.

Инвестиции в дочерние предприятия, ассоциированные предприятия и совместное предпринимательство

- 37 При отражении инвестиций в ассоциированное или дочернее предприятие, учет которых ведется по методу долевого участия или по фактическим затратам, в отчете о движении денежных средств инвестор ограничивается информацией о движении денежных средств между ним и объектом инвестиций, например информацией о дивидендах и авансах.
- 38 Предприятие, представляющее отчет о своей доле участия в совместно контролируемом предприятии (см. МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве») с использованием метода пропорциональной консолидации, включает в свой консолидированный отчет о движении денежных средств сведения о своей пропорциональной доле в потоках денежных средств совместно контролируемого предприятия. Предприятие, представляющее отчет о своей доле с использованием метода долевого участия, включает в отчет о движении денежных средств информацию о потоках денежных средств, связанных с инвестициями в совместно контролируемое предприятие, распределением прибыли и другими выплатами или поступлениями между ним и совместно контролируемым предприятием.

Изменения в непосредственных долях участия в дочерних предприятиях и других подразделениях бизнеса

- 39 Агрегированные потоки денежных средств, возникающие в результате приобретения или потери контроля над дочерними предприятиями и другими подразделениями бизнеса, должны представляться отдельно и классифицироваться как инвестиционная деятельность.
- 40 Предприятие должно раскрыть следующие совокупные сведения, касающиеся как приобретения, так и потери контроля над дочерними предприятиями или другими подразделениями бизнеса в течение периода:
- (a) суммарное возмещение, выплаченное или полученное;
 - (b) доля возмещения, представленная денежными средствами и эквивалентами денежных средств;
 - (c) сумма денежных средств и эквивалентов денежных средств в дочерних предприятиях или других подразделениях бизнеса, над которыми был получен или утерян контроль; и

- (d) суммы активов и обязательств, кроме денежных средств и эквивалентов денежных средств, в дочерних предприятиях или других подразделениях бизнеса, над которыми был получен или утерян контроль, суммированные по основным категориям.
- 41 Представление отдельной строкой данных о воздействии на движение денежных средств приобретения или потери контроля над дочерними предприятиями или другими подразделениями бизнеса, а также отдельное раскрытие сумм приобретенных или выбывших активов и обязательств, помогает отделить такие потоки денежных средств от потоков денежных средств, возникающих в результате другой операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Результаты движения денежных средств от потери контроля не вычитаются из результатов движения денежных средств от получения контроля.
- 42 Агрегированная сумма денежных средств, выплаченных или полученных в качестве возмещения при получении или потере контроля над дочерним предприятием или подразделением бизнеса, отражается в отчете о движении денежных средств за вычетом денежных средств и эквивалентов денежных средств, приобретенных или выбывших в рамках таких операций, событий или изменений обстоятельств.
- 42A Потоки денежных средств, возникающие в результате изменений в непосредственных долях участия в дочернем предприятии, которые не приводят к потере контроля, должны классифицироваться как потоки денежных средств от финансовой деятельности.
- 42B Изменения в непосредственных долях участия в дочернем предприятии, которые не приводят к потере контроля, такие как последующая покупка или продажа материнским предприятием долевых инструментов дочернего предприятия, учитываются как операции с капиталом (см. МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (с поправками 2008 г.)). Соответственно, потоки денежных средств в результате таких операций, классифицируются также как и прочие операции с собственниками, описанные в пункте 17.

Неденежные операции

- 43 **Инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств или эквивалентов денежных средств, должны исключаться из отчета о движении денежных средств. Подобные операции должны раскрываться в других формах финансовой отчетности таким образом, чтобы обеспечить всю необходимую информацию о такой инвестиционной и финансовой деятельности.**
- 44 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 целям отчета о движении денежных средств, поскольку эти статьи не связаны с движением денежных средств в текущем периоде. Примерами неденежных операций являются:
- (a) приобретение активов путем непосредственного принятия соответствующих обязательств или посредством финансовой аренды;
 - (b) приобретение предприятия путем выпуска долевых инструментов; и
 - (c) конвертация долговых обязательств в капитал.

Компоненты денежных средств и эквивалентов денежных средств

- 45 **Предприятие должно раскрывать компоненты денежных средств и эквивалентов денежных средств и представлять сверку сумм, содержащихся в отчете о движении денежных средств, с аналогичными статьями, представленными в отчете о финансовом положении.**
- 46 Учитывая разнообразие практики управления денежными средствами и банковских механизмов в разных странах мира, и в целях соблюдения МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», предприятие обязано раскрыть политику, принятую им для определения структуры денежных средств и эквивалентов денежных средств.
- 47 Влияние любого изменения в политике определения компонентов денежных средств и эквивалентов денежных средств, например, изменение в классификации финансовых инструментов, ранее считавшихся частью инвестиционного портфеля предприятия, представляется в отчете в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Раскрытие прочей информации

- 48 **Предприятие должно раскрывать вместе с комментариями руководства сумму значительных остатков денежных средств и эквивалентов денежных средств, имеющихся у предприятия, но недоступных для использования группой.**
- 49 Существуют различные обстоятельства, при которых остатки денежных средств и эквивалентов денежных средств предприятия оказываются недоступными для использования группой. Примером тому могут служить остатки денежных средств и эквивалентов денежных средств, имеющихся у дочернего предприятия, работающего в стране, где применяются меры валютного регулирования или другие юридические ограничения, не допускающие использования этих средств в общем порядке материнским предприятием или другими дочерними предприятиями.
- 50 Дополнительная информация может оказаться уместной для понимания пользователями финансового положения и уровня ликвидности предприятия. Раскрытие этой информации вместе с комментариями руководства поощряется и может включать:
- (a) суммы неиспользованных кредитных средств, которые могут быть направлены на финансирование будущей операционной деятельности и на погашение инвестиционных обязательств, с указанием имеющихся ограничений по использованию этих средств;
 - (b) агрегированные суммы потоков денежных средств в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, относящиеся к долям участия в совместном предпринимательстве, данные о которых представляются по методу пропорциональной консолидации;
 - (c) агрегированные суммы потоков денежных средств, представляющие увеличение операционных возможностей, отдельно от потоков денежных средств, необходимых для поддержания операционных возможностей; и
 - (d) суммы потоков денежных средств, возникающих от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности каждого отчётного сегмента (см. МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»).
- 51 Отдельное раскрытие информации о потоках денежных средств, представляющих увеличение операционных возможностей, и о потоках денежных средств, необходимых для поддержания операционных возможностей, позволяет пользователям определить, достаточно ли средств предприятие направляет на поддержание своих операционных возможностей. Предприятие, не выделяющее достаточных средств на поддержание своих операционных возможностей, возможно, жертвует своей будущей доходностью во имя поддержания текущей ликвидности и распределения прибыли среди собственников.
- 52 Раскрытие информации о движении денежных средств по сегментам позволяет пользователям лучше понять взаимосвязь между движением денежных средств на уровне предприятия в целом и на уровне его отдельных составляющих, а также проследить наличие и изменчивость потоков денежных средств по сегментам.

Дата вступления в силу

- 53 **Настоящий стандарт вступает в силу в отношении финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 1994 г. или после этой даты.**
- 54 МСФО (IAS) 27 (с поправками 2008 г.) изменил пункты 39–42 и добавил пункты 42А и 42В. Предприятие должно применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IAS) 27 (с поправками 2008 г.) для более раннего периода, поправки должны применяться для данного более раннего периода. Поправки должны применяться ретроспективно.
- 55 В пункт 14 были внесены поправки публикацией «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в мае 2008 г. Предприятие должно применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет поправки для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт и применить пункт 68А МСФО (IAS) 16.
- 56 В пункт 16 были внесены поправки публикацией «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в апреле 2009 г. Предприятие должно применять данную поправку для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет поправки для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»

Цель

- 1 Цель настоящего стандарта состоит в установлении критериев выбора и изменения учетной политики, вместе с порядком учета и раскрытия информации об изменениях в учетной политике, изменениях в бухгалтерских оценках и корректировках ошибок. Настоящим стандартом планируется улучшить качество финансовой отчетности предприятия в отношении уместности, надежности и сопоставимости этой финансовой отчетности во времени и с финансовой отчетностью других предприятий.
- 2 Требования к раскрытию учетной политики за исключением относящихся к изменениям в учетной политике изложены в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Сфера применения

- 3 Настоящий стандарт должен применяться при выборе и применении учетной политики и учете изменений в учетной политике, изменений в бухгалтерских оценках и корректировок ошибок предыдущих периодов.
- 4 Налоговые последствия корректировок ошибок предыдущих периодов и ретроспективных корректировок, внесенных для применения изменений в учетной политике, учитываются и раскрываются в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Определения

- 5 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
Учетная политика - это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности.
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 появления новой информации или развития событий и, соответственно, не являются корректировками ошибок.
Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО (IFRS)) – это стандарты и разъяснения, принятые Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (Правление КМСФО). Они состоят из:
 - (а) Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS);
 - (б) Международных стандартов финансовой отчетности (IAS); и
 - (в) разъяснений, разработанных Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности (КРМФО) или ранее действовавшим Постоянным комитетом по разъяснениям (ПКР).

Существенный - Пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера пропущенной информации или искажения, оцениваемых в рамках сопутствующих обстоятельств. Размер или характер статьи, или их сочетание могут быть определяющим фактором.

Ошибки предыдущих периодов – это пропуски или искажения в финансовой отчетности предприятия для одного или более периодов, возникающие вследствие неиспользования либо неверного использования надежной информации, которая

- (a) имела в наличии, когда финансовая отчетность за те периоды была утверждена к выпуску; и
- (b) могла обоснованно ожидать быть полученной и рассмотренной в ходе подготовки и представления этой финансовой отчетности.

Такие ошибки включают результаты математических просчетов, ошибок при применении учетной политики, невнимательности или неверного толкования фактов, а также мошенничества.

Ретроспективное применение заключается в применении новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям таким образом, как если бы эта учетная политика использовалась всегда в прошлом.

Ретроспективный пересчет – это корректировка признания, оценки и раскрытия сумм элементов финансовой отчетности таким образом, как если бы ошибка предыдущего периода не имела места никогда.

Практически невозможно. Применение какого-либо требования представляется практически невозможным, когда предприятие не может его применить, несмотря на все реально возможные попытки сделать это. Для определенных предшествующих периодов практически невозможно ретроспективно применить изменение в учетной политике или ретроспективно произвести пересчет для корректировки ошибки, если:

- (a) эффект ретроспективного применения или ретроспективного пересчета не может быть определен;
- (b) ретроспективное применение или ретроспективный пересчет требует допущений о том, каковы были намерения руководства в том периоде; или
- (c) ретроспективное применение или ретроспективный пересчет требует значительных расчетных оценок, и невозможно объективно идентифицировать информацию об этих оценках, которая
 - (i) предоставляет сведения об условиях, существовавших на дату(ы), на которую эти суммы должны быть признаны, оценены или раскрыты; и
 - (ii) была бы в наличии, когда финансовая отчетность за тот период была утверждена к выпуску,
 от другой информации.

Перспективное применение изменения в учетной политике и признания влияния изменения в бухгалтерских оценках, соответственно, - это:

- (a) применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям, имевшим место после даты, на которую поменялась политика; и
- (b) признание влияния изменения в бухгалтерских оценках в текущем и будущих периодах, затронутых изменением.

- 6 Оценка того, могут ли пропуск или искажение информации повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности и, следовательно, быть существенными, требует рассмотрения характеристик этих пользователей. Пункт 25 «Концепции подготовки и представления финансовой отчетности» указывает на то, что «предполагается, что пользователи должны иметь достаточные знания в области бизнеса и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желание изучать информацию с должным старанием». Поэтому при оценке необходимо учитывать, насколько обоснованно можно предположить, что будет оказано влияние на экономические решения пользователей с такими характеристиками.

Учетная политика

Выбор и применение учетной политики

- 7 Когда конкретный МСФО применяется к операции, прочему событию или условию, учетная политика или ее положения, применяемые к этой статье, должны быть определены путем применения настоящего МСФО.
- 8 МСФО (IFRS) устанавливают положения учетной политики, которые, по мнению Правления КМСФО, приводят к формированию финансовой отчетности, содержащей уместную и надежную информацию об операциях, прочих событиях и условиях, к которым они применяются. В тех случаях, когда эффект от применения учетной политики не является существенным, ее применение не является обязательным. Однако является неприемлемым допускать несущественные отклонения от Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS) или оставлять такие отступления неисправленными в целях представления финансового положения, финансовых результатов или движения денежных средств предприятия определенным образом.
- 9 МСФО (IFRS) сопровождаются руководством, помогающим предприятиям применять требования данных стандартов. Все документы такого руководства указывают, является ли оно неотъемлемой частью МСФО (IFRS). Руководство, являющееся неотъемлемой частью МСФО (IFRS), обязательно к применению. Руководство, не являющееся неотъемлемой частью МСФО (IFRS), не содержит требований к финансовой отчетности.
- 10 В отсутствие конкретного МСФО (IFRS), применимых к операции, прочему событию или условию, руководство должно использовать собственное суждение в разработке и применении учетной политики для формирования информации, которая
- (a) уместна для пользователей при принятии экономических решений; и
 - (b) надежна в том, что финансовая отчетность:
 - (i) достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия;
 - (ii) отражает экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только их юридическую форму;
 - (iii) является нейтральной, то есть свободной от предвзятости;
 - (iv) является консервативной; и
 - (v) является полной во всех существенных отношениях.
- 11 При вынесении суждения, описанного в пункте 10, руководство должно обращаться и рассматривать применимость следующих источников в нисходящем порядке:
- (a) требования МСФО, затрагивающие аналогичные и связанные вопросы;
 - (b) определения, критерии признания и концепции оценки активов, обязательств, доходов и расходов, представленные в *Концепции*.
- 12 При вынесении суждения, описанного в пункте 10, руководство может также рассматривать самые последние нормативные документы других устанавливающих стандарты органов, которые используют схожую концепцию для разработки стандартов бухгалтерского учета, прочую литературу по бухгалтерскому учету и принятую в отрасли практику в той мере, в какой они не противоречат источникам в пункте 11.

Последовательность учетной политики

- 13 Предприятие должно выбрать и применять учетную политику последовательно для аналогичных операций, прочих событий и условий, если только какой-либо МСФО специально не требует или не разрешает деление статей по категориям, для которых могут подходить разные учетные политики. Если какой-либо МСФО требует или допускает такое деление по категориям, то для каждой такой категории следует выбрать соответствующую учетную политику и применять ее последовательно.

Изменения в учетной политике

- 14 Предприятие должно вносить изменения в учетную политику, только если такое изменение:

- (а) требуется каким-либо МСФО; или
 - (b) 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 или движение денежных средств предприятия.
- 15 Пользователям финансовой отчетности нужно иметь возможность сравнивать финансовые отчеты предприятия разных периодов с тем, чтобы определить тенденции изменения его финансового положения, финансовых результатов и движения денежных средств. Таким образом, одна и та же учетная политика применяется в течение каждого периода и от одного периода к следующему, если только изменение в учетной политике не отвечает одному из критериев в пункте 14.
- 16 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; и
 - (b) применение новой учетной политики в отношении операций, событий или условий, которые ранее не имели место или были несущественными.
- 17 Первоначальное применение политики переоценки активов согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» является изменением в учетной политике, которое рассматривается как переоценка в соответствии с МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 38, а не в соответствии с настоящим стандартом.
- 18 Пункты 19-31 не применяются к изменениям в учетной политике, описанным в пункте 17.

Применение изменений в учетной политике

- 19 За исключением, предписанным пунктом 23:
- (а) предприятие должно учитывать изменения в учетной политике, возникающие в результате первоначального применения какого-либо МСФО в соответствии со специфическими переходными положениями, если таковые имеются, этого МСФО; и
 - (b) когда предприятие меняет учетную политику при первоначальном применении МСФО, которые не предписывают специфических переходных положений, применяемых к такому изменению, или добровольно меняет учетную политику, оно должно применять изменение ретроспективно.
- 20 Для целей настоящего стандарта ранее применение МСФО не является добровольным изменением в учетной политике.
- 21 В отсутствие конкретного МСФО, которое применяется к операции, прочему событию или условию, руководство может в соответствии с пунктом 12 применять учетную политику из самых последних нормативных документов других устанавливающих стандарты органов, которые используют схожую концепцию для разработки стандартов бухгалтерского учета. Если, следуя изменению такого нормативного документа, предприятие решает изменить учетную политику, такое изменение учитывается и раскрывается как добровольное изменение в учетной политике.

Ретроспективное применение

- 22 За исключением, предписанным пунктом 23, когда изменения в учетной политике применяются ретроспективно в соответствии с пунктом 19(а) или (b), предприятие должно скорректировать начальное сальдо каждого затронутого данным изменением компонента капитала за самый ранний из представленных периодов и другие сравнительные данные, раскрытые за каждый из представленных предыдущих периодов, как если бы новая учетная политика применялась всегда.

Ограничения на ретроспективное применение

- 23 Когда ретроспективное применение требуется пунктами 19(а) или (b), изменение в учетной политике должно применяться ретроспективно, за исключением случаев, когда практически невозможно определить влияние, относящееся к определенному периоду, или кумулятивное влияние изменения.
- 24 Когда практически невозможно определить влияние изменения в учетной политике, относящееся к определенному периоду, на сравнительную информацию одного или более представленных предыдущих периодов, предприятие должно применять новую учетную политику к балансовой

стоимости активов или обязательств на начало самого раннего периода, для которого ретроспективное применение практически осуществимо и который может являться текущим периодом, и провести соответствующие корректировки начального сальдо каждого затронутого изменением компонента капитала за этот период.

- 25 Когда практически невозможно определить кумулятивное влияние на начало текущего периода от применения новой учетной политики ко всем предыдущим периодам, предприятие должно скорректировать сравнительную информацию для того, чтобы применить перспективно новую учетную политику с самой ранней даты, с которой применение будет практически осуществимо.
- 26 Когда предприятие применяет новую учетную политику ретроспективно, оно применяет ее к сравнительной информации за предыдущие периоды на столько периодов назад, насколько это практически осуществимо. Ретроспективное применение к предыдущему периоду практически невозможно, если только определение кумулятивного влияния на суммы в отчете о финансовом положении как на начало, так и на конец периода не является практически осуществимым. Сумма корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным в финансовой отчетности, относится на начальное сальдо каждого затронутого изменением компонента капитала в самом раннем из представленных периодов. Обычно корректируется нераспределенная прибыль. Однако корректировка может относиться и на иной компонент капитала (например, для соответствия требованиям какого-либо МСФО). Любая другая информация о предыдущих периодах, такая как сводки финансовой информации за предыдущие периоды, также корректируется на столько периодов назад, насколько это практически осуществимо.
- 27 Когда ретроспективное применение предприятием новой учетной политики практически невозможно, так как оно не может определить кумулятивный эффект применения учетной политики на все предыдущие периоды, в соответствии с пунктом 25 предприятие применяет новую учетную политику перспективно с начала самого раннего периода, с которого применение будет практически осуществимо. Таким образом, предприятие не учитывает часть кумулятивной корректировки активов, обязательств и капитала, возникающую до этой даты. Изменение учетной политики разрешено, даже если перспективное применение политики для любого из предыдущих периодов практически невозможно. Когда применение новой учетной политики к одному или более предыдущим периодам практически невозможно, следует руководствоваться положениями пунктов 50-53.

Раскрытие информации

- 28 Если первоначальное применение какого-либо МСФО оказывает влияние на текущий или предыдущий период, оказало бы такое влияние, за исключением случаев, когда практически невозможно определить сумму корректировки, или могло бы оказать влияние на будущие периоды, то предприятие должно раскрывать следующую информацию:
- (a) название настоящего МСФО;
 - (b) в тех случаях, когда это применимо, тот факт, что изменения в учетной политике проводятся в соответствии с переходными положениями настоящего МСФО;
 - (c) характер изменения в учетной политике;
 - (d) в тех случаях, когда это применимо, описание переходных положений;
 - (e) в тех случаях, когда это применимо, переходные положения, которые могут оказать влияние на будущие периоды;
 - (f) сумму корректировки для текущего и для каждого из представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо:
 - (i) для каждой затронутой ошибкой статьи финансовой отчетности; и
 - (ii) для базовой и разводненной прибыли на акцию, если МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» применяется к предприятию;
 - (g) сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным, в той степени, в какой это практически осуществимо; и
 - (h) если ретроспективное применение, требуемое пунктами 19(a) или (b), практически невозможно для определенного предыдущего периода или периодов, предшествующих представленным, обстоятельства, которые привели к наличию такого условия, и описание того, как и с какого момента применялось изменение в учетной политике.

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

- 29 Если добровольное изменение в учетной политике оказывает влияние на текущий период или предыдущий, оказало бы влияние на этот период, за исключением случаев, когда практически невозможно определить сумму корректировки, или могло бы оказать влияние на будущие периоды, то предприятие должно раскрывать следующую информацию:
- (a) характер изменения в учетной политике;
 - (b) причины, по которым применение новой учетной политики обеспечивает надежную и более уместную информацию;
 - (c) сумму корректировки для текущего и для каждого из представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо:
 - (i) для каждой затронутой ошибкой статьи финансовой отчетности; и
 - (ii) для базовой и разводненной прибыли на акцию, если МСФО (IAS) 33 применяется к предприятию;
 - (d) сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным, в той степени, в какой это практически осуществимо; и
 - (e) если ретроспективное применение практически невозможно для определенного предыдущего периода или периодов, предшествующих представленным, то обстоятельства, которые привели к наличию такого условия, и описание того, как и с какого момента применялось изменение в учетной политике.
- Повторение раскрытия этой информации в финансовой отчетности последующих периодов не требуется.
- 30 В тех случаях, когда предприятие не начало применять новый МСФО, который был выпущен, но еще не вступил в силу, оно должно раскрывать следующую информацию:
- (a) этот факт; и
 - (b) известную или обоснованно оцениваемую информацию, уместную для оценки возможного влияния применения нового МСФО на финансовую отчетность предприятия в периоде первоначального применения.
- 31 В соответствии с пунктом 30 предприятие должно рассмотреть раскрытие:
- (a) названия нового МСФО;
 - (b) характера предстоящего изменения или изменений в учетной политике;
 - (c) даты, с которой требуется применение МСФО;
 - (d) даты, с которой предприятие планирует первоначальное применение МСФО; и
 - (e) выполнить одно из двух действий:
 - (i) обсуждения ожидаемого влияния первоначального применения МСФО на финансовую отчетность предприятия; или
 - (ii) заявления о том, что такое влияние неизвестно или не может быть обоснованно оценено.

Изменения в бухгалтерских оценках

- 32 В результате неопределенностей, свойственных хозяйственной деятельности, многие статьи финансовой отчетности не могут быть оценены точно, а могут быть лишь рассчитаны приблизительно. Расчетная оценка предполагает суждения, основывающиеся на самой свежей, доступной и надежной информации. Например, могут требоваться расчетные оценки:
- (a) безнадежных долгов;
 - (b) устаревания запасов;
 - (c) справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств;
 - (d) сроков полезного использования или ожидаемой схемы потребления будущих экономических выгод, заключенных в амортизируемых активах; и
 - (e) гарантийных обязательств.
- 33 Использование обоснованных расчетных оценок является важной частью подготовки финансовой отчетности и не снижает степени ее надежности.

- 34 Расчетная оценка может требовать пересмотра, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась, или в результате появления новой информации или накопления опыта. По своей природе пересмотр расчетной оценки не имеет отношения к предыдущим периодам и не является корректировкой ошибки.
- 35 Применяемое изменение в базе оценки является изменением в учетной политике, а не изменением в бухгалтерской оценке. Когда трудно отличить изменение в учетной политике от изменения в бухгалтерской оценке, оно учитывается как изменение в бухгалтерской оценке.
- 36 Влияние изменения бухгалтерской оценки, отличное от изменения, к которому применяется пункт 37, должно быть признано перспективно посредством включения в прибыль или убыток:
- (a) периода, когда изменение имело место, если оно влияет только на данный период; или
 - (b) периода, когда изменение имело место, и будущих периодов, если оно влияет как на этот, так и на будущие периоды.
- 37 В той степени, в какой изменения в бухгалтерских оценках служат причиной изменений в активах и обязательствах или имеют отношение к статье капитала, изменения в бухгалтерских оценках должны признаваться путем корректировки балансовой стоимости соответствующего актива, обязательства или статьи капитала в периоде изменения.
- 38 Перспективное признание влияния изменения бухгалтерской оценки означает, что изменение применяется к операциям, прочим событиям и условиям с даты изменения в расчетной оценке. Изменение в бухгалтерской оценке может влиять только на прибыль или убыток текущего периода или текущего и будущих периодов. Например, изменение расчетной оценки суммы безнадежных долгов влияет на прибыль или убыток только текущего периода, и поэтому признается в текущем периоде. Однако изменение расчетного срока полезного использования или предполагаемой схемы потребления экономических выгод, заключенных в амортизируемом активе влияет на расходы на амортизацию в текущем периоде и в каждом будущем периоде оставшегося срока полезного использования актива. В обоих случаях результат изменения, относящийся к текущему периоду, признается как доход или расход в текущем периоде. Влияние изменения на будущие периоды, если таковое имеется, признается как доход или расход в этих будущих периодах.

Раскрытие информации

- 39 Предприятие должно раскрыть характер и сумму изменений в бухгалтерских оценках, оказывающих влияние в текущем периоде, или тех, которые, как ожидается, окажут влияние в будущих периодах, за исключением случаев раскрытия влияния на будущие периоды, когда практически невозможно оценить это влияние.
- 40 Если величина влияния на будущие периоды не раскрывается, так как оценка не является практически осуществимой, то предприятие должно раскрыть этот факт.

Ошибки

- 41 Ошибки могут возникнуть при признании, оценке, представлении или раскрытии элементов финансовой отчетности. Финансовая отчетность не соответствует Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS), если она содержит существенные или несущественные ошибки, совершенные с целью достижения определенного представления финансового положения предприятия, финансовых результатов или движения денежных средств. Потенциальные ошибки текущего периода, обнаруженные в том же периоде, корректируются до утверждения финансовой отчетности к выпуску. Однако иногда существенные ошибки остаются необнаруженными до следующих периодов, и тогда ошибки предыдущих периодов корректируются в сравнительной информации, представленной в финансовой отчетности за такой последующий период (см. пункты 42-47).
- 42 За исключением, предписанным пунктом 43, предприятие должно ретроспективно корректировать существенные ошибки предыдущих периодов в первом пакете финансовой отчетности, утвержденной к выпуску, после их обнаружения посредством:
- (a) пересчета сравнительных данных за представленный предыдущий период(ы), в котором была допущена ошибка; или
 - (b) если ошибка была допущена до самого раннего из представленных периодов, то пересчета начального сальдо активов, обязательств и капитала за самый ранний из представленных периодов.

Ограничения на ретроспективный пересчет

- 43 Ошибка предыдущего периода должна корректироваться посредством ретроспективного пересчета, за исключением тех случаев, когда практически невозможно определить влияние, относящееся к определенному периоду, или кумулятивное влияние ошибки.
- 44 Когда практически невозможно определить влияние ошибки, относящейся к определенному периоду, на сравнительную информацию за один или более представленных периодов, предприятие должно пересчитать начальное сальдо активов, обязательств и капитала за самый ранний период, для которого ретроспективный пересчет практически осуществим (этот период может быть текущим).
- 45 Когда практически невозможно определить кумулятивное влияние ошибки на все предыдущие периоды по состоянию на начало текущего периода, предприятие должно пересчитать сравнительную информацию для того, чтобы перспективно скорректировать ошибку с самой ранней даты, с которой это будет практически осуществимо.
- 46 Корректировка ошибки предыдущего периода не включается в прибыль или убыток за период, в котором была обнаружена ошибка. Любая представленная информация о предыдущих периодах, включая исторические сводки финансовой информации, пересчитывается на столько периодов назад, насколько это практически осуществимо.
- 47 Когда практически невозможно определить сумму ошибки (например, ошибка в применении учетной политики) за все предыдущие периоды, в соответствии с пунктом 45 предприятие должно пересчитать сравнительную информацию перспективно с самой ранней даты, с которой это практически осуществимо. Таким образом, предприятие не учитывает часть кумулятивного пересчета активов, обязательств и капитала, возникающую до этой даты. Когда корректировка ошибки на один или более предыдущих периодов практически невозможна, следует руководствоваться положениями пунктов 50-53.
- 48 Следует различать корректировки ошибок и изменения в бухгалтерских оценках. Последние по своей природе являются приближенными значениями, которые могут нуждаться в пересмотре по мере поступления дополнительной информации. Например, прочий доход или убыток, признанный как результат исхода условного факта хозяйственной деятельности, не является корректировкой ошибки.

Раскрытие ошибок предыдущих периодов

- 49 При применении пункта 42 предприятие должно раскрыть следующую информацию:
- (a) характер ошибки предыдущего периода;
 - (b) сумму корректировки каждого из предыдущих представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо:
 - (i) для каждой затронутой ошибкой статьи финансовой отчетности; и
 - (ii) для базовой и разводненной прибыли на акцию, если МСФО (IAS) 33 применяется к предприятию;
 - (c) сумму корректировки на начало самого раннего периода из представленных; и
 - (d) если ретроспективный пересчет практически невозможен для определенного предыдущего периода, то обстоятельства, которые привели к наличию такого условия, и описание того, как и с какого момента ошибка была исправлена.

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

Практическая невозможность ретроспективного применения и ретроспективного пересчета

- 50 В некоторых условиях практически невозможно произвести корректировку сравнительной информации за один или более предыдущих периодов для достижения сопоставимости с текущим периодом. Например, информация не была собрана в предыдущий период(ы) таким образом, чтобы было возможно ретроспективное применение новой учетной политики (включая ее перспективное применение к предыдущим периодам для целей пунктов 51-53) или ретроспективный пересчет для корректировки ошибки предыдущего периода, и восстановление информации может быть практически невозможно.

- 51 Часто бывает нужно сделать расчетные оценки при применении учетной политики к признанным или раскрытым элементам финансовой отчетности относительно операций, прочих событий или условий. Процесс расчетной оценки по своей природе является субъективным, и такие оценки могут изменяться после окончания отчетного периода. Осуществление расчетных оценок потенциально более затруднительно при ретроспективном применении учетной политики или ретроспективном пересчете для корректировки ошибки предыдущего периода из-за более длительного периода времени, возможно, прошедшего после затрагиваемой операции, прочего события или условия. Однако цель расчетных оценок, которые относятся к предыдущим периодам, остается такой же, что и для расчетных оценок текущего периода, то есть отражение в расчетной оценке обстоятельств, которые существовали на момент возникновения операции, прочего события или условия.
- 52 Таким образом, ретроспективное применение новой учетной политики или корректировка ошибки предыдущего периода требует отличать информацию,
- (a) которая обеспечивает доказательство условий, существовавших на дату(ы), на которую операция, прочее событие или условие имели место; и
 - (b) была бы в наличии, когда финансовая отчетность за тот период была утверждена к выпуску,
- от другой информации. Для определенного вида расчетных оценок (например, оценка справедливой стоимости, не основанная на наблюдаемой цене или наблюдаемых переменных) практически невозможно провести различие между этими видами информации. Если ретроспективное применение или ретроспективный пересчет требуют проведения существенной расчетной оценки, для которой невозможно провести различие между этими видами информации, то применение новой учетной политики или корректировка ошибки предыдущего периода ретроспективно являются практически невозможными.
- 53 Появившаяся позднее информация о прошлых событиях не должна использоваться при применении новой учетной политики к предыдущему периоду или корректировке суммы предыдущего периода для определения допущений о намерениях руководства в предыдущем периоде, или для оценочных расчетов признанных, оцененных или раскрытых в предыдущем периоде сумм. Например, когда предприятие корректирует ошибку предыдущего периода при оценке финансовых активов ранее классифицированных как инвестиции, удерживаемые до погашения, в соответствии с МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*», оно не меняет базу их оценки за тот период, если впоследствии руководство решило не удерживать активы до погашения. Кроме того, когда предприятие корректирует ошибку предыдущего периода при расчете обязательства за накопленные отпуска по болезни в соответствии с МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждения работникам*», оно не принимает в расчет информацию о сезоне необычно сильного гриппа, имевшего место в следующем периоде, которая становится известной после того, как финансовая отчетность за предыдущий период была утверждена к выпуску. Тот факт, что при внесении изменений в представленную сравнительную информацию за предыдущие периоды часто требуются существенные расчетные оценки, не препятствует надежным поправкам или корректировкам сравнительной информации.

Дата вступления в силу

- 54 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Если предприятие применяет настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 г., оно должно раскрыть данный факт.

Прекращение действия других документов

- 55 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 8 «*Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике*» в редакции 1993 г.
- 56 Настоящий Стандарт заменяет собой следующие разъяснения:
- (a) ПКР (SIC) - 2 «*Последовательность – капитализация затрат по займам*»; и
 - (b) ПКР (SIC) - 18 «*Последовательность - альтернативные методы*».

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода»

Цель

- 1 Цель настоящего стандарта - определить:
- (a) в каких случаях предприятие должно корректировать финансовую отчетность с учетом событий после окончания отчетного периода; и
 - (b) раскрытия, которые предприятие должно представить о дате утверждения финансовой отчетности к выпуску и о событиях после окончания отчетного периода.
- Кроме того, настоящий стандарт требует, чтобы предприятие не составляло свою финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности, если события после окончания отчетного периода указывают на неуместность допущения о непрерывности деятельности.

Сфера применения

- 2 Настоящий стандарт следует применять при учете и раскрытии информации о событиях после окончания отчетного периода.

Определения

- 3 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
- 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:
- (a) события, подтверждающие условия, существовавшие на отчетную дату (*корректирующие события после окончания отчетного периода*); и
 - (b) события, свидетельствующие о возникших после окончания отчетного периода условиях (*некорректирующие события после окончания отчетного периода*).
- 4 Процесс утверждения финансовой отчетности к выпуску будет отличаться в зависимости от структуры руководства, нормативных требований, процедур составления и окончательного оформления финансовой отчетности.
- 5 В отдельных случаях предприятие обязано представлять финансовую отчетность на утверждение акционерам после ее выпуска. В таких случаях финансовая отчетность считается утвержденной к выпуску на дату ее выпуска, а не на дату ее утверждения акционерами.

Пример

28 февраля 20X2 г. руководство предприятия завершает составление предварительного варианта финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 20X1 г. 18 марта 20X2 г. совет директоров рассматривает финансовую отчетность и утверждает ее выпуск. 19 марта 20X2 г. предприятие объявляет данные о прибыли и другие отдельные финансовые показатели. 1 апреля 20X2 г. финансовая

отчетность представляется акционерам и другим пользователям. 15 мая 20X2 г. акционеры утверждают финансовую отчетность на годовом собрании, и 17 мая 20X2 г. утвержденная финансовая отчетность представляется регулирующему органу.

Финансовая отчетность утверждена к выпуску 18 марта 20X2 г. (дата, когда совет директоров утвердил финансовую отчетность к выпуску).

- 6 В отдельных случаях руководство предприятия обязано представлять финансовую отчетность на утверждение в наблюдательный совет, в состав которого входят только неисполнительные директора. В таких случаях финансовая отчетность считается утвержденной к выпуску, когда руководство утверждает ее к выпуску для наблюдательного совета.

Пример

18 марта 20X2 г. руководство предприятия принимает решение о представлении финансовой отчетности наблюдательному совету. В состав наблюдательного совета входят только неисполнительные директора, его членами также могут быть представители сотрудников компании и других внешних заинтересованных пользователей. 26 марта 20X2 г. наблюдательный совет утверждает финансовую отчетность. 1 апреля 20X2 г. финансовая отчетность представляется акционерам и другим пользователям. 15 мая 20X2 г. акционеры утверждают финансовую отчетность на годовом собрании, и 17 мая 20X2 г. утвержденная финансовая отчетность представляется регулирующему органу.

Финансовая отчетность утверждена к выпуску 18 марта 20X2 г. (дата, когда руководство приняло решение о представлении финансовой отчетности наблюдательному совету).

- 7 К событиям после окончания отчетного периода относятся все события вплоть до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, даже если они произошли после опубликования данных о прибыли компании или других отдельных финансовых показателей.

Признание и оценка

Корректирующие события после окончания отчетного периода

- 8 **Предприятие должно корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности, для отражения корректирующих событий после окончания отчетного периода.**
- 9 Ниже приводятся примеры корректирующих событий после окончания отчетного периода, которые предприятие обязано учитывать или путем корректировки сумм, признанных в финансовой отчетности, или путем признания статей, ранее не признанных в отчетности:
- (a) урегулирование судебного спора, состоявшееся после окончания отчетного периода, в ходе которого подтвердился факт наличия у предприятия существующего обязательства на отчетную дату. Предприятие корректирует оценочный резерв, признанный ранее и относящийся к данному судебному спору в соответствии с МСФО (IAS) 37 «*Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы*». Предприятию недостаточно только раскрыть условное обязательство, так как урегулирование предоставляет дополнительные доказательства, которые рассматриваются в соответствии с пунктом 16 МСФО (IAS) 37;
 - (b) получение информации после окончания отчетного периода, свидетельствующей или об обесценении актива на отчетную дату, или 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 чистой балансовой стоимости торговой дебиторской задолженности; и
 - (ii) продажа запасов, произошедшая после окончания отчетного периода, может служить источником информации об их чистой стоимости возможной продажи на отчетную дату;

- (с) определение после окончания отчетного периода стоимости активов, приобретенных до окончания отчетного периода, или поступлений от продажи активов, проданных до окончания отчетного периода;
- (d) определение после окончания отчетного периода величины выплат по планам участия в прибыли или премирования, если на конец отчетного периода у предприятия было существующее юридическое обязательство или обусловленное сложившейся практикой обязательство произвести такие выплаты в связи с событиями, произошедшими до окончания отчетного периода (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- (е) обнаружение фактов мошенничества или ошибок, которые подтверждают, что финансовая отчетность является неправильной.

Некорректирующие события после окончания отчетного периода

- 10 **Предприятие не должно корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности, для отражения некорректирующих событий после окончания отчетного периода.**
- 11 Примером некорректирующего события после окончания отчетного периода является 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, по которой такие инвестиции были признаны в финансовой отчетности. Аналогично, предприятие не уточняет информацию о стоимости инвестиций, раскрытую в финансовой отчетности на отчетную дату, хотя ему, возможно, придется представить дополнительное раскрытие информации в соответствии с пунктом 21.

Дивиденды

- 12 **Если предприятие объявляет дивиденды владельцам долевых инструментов (в соответствии с МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации») после окончания отчетного периода, предприятие не должно признавать эти дивиденды в качестве обязательства на конец отчетного периода.**
- 13 Если дивиденды объявлены после окончания отчетного периода, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, то дивиденды не признаются как обязательство на конец отчетного периода, так как никакого обязательства не существовало на указанную дату. Такие дивиденды раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Непрерывность деятельности

- 14 **Предприятие не должно составлять финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности, если после окончания отчетного периода руководство решает или ликвидировать предприятие, или приостановить его деятельность, или что у него нет реальной альтернативы такому решению.**
- 15 Ухудшение результатов операционной деятельности и финансового положения после окончания отчетного периода может указывать на необходимость рассмотрения уместности допущения о непрерывности деятельности. Если допущение о непрерывности деятельности более неуместно, то эффект от этого настолько значителен, что настоящий стандарт требует фундаментальным образом изменить методы бухгалтерского учета, а не корректировать суммы, признанные в соответствии с первоначальными методами бухгалтерского учета.
- 16 МСФО (IAS) 1 устанавливает требования к раскрытию информации для следующих случаев:
 - (a) финансовая отчетность не составляется на основе допущения о непрерывности деятельности; или
 - (b) руководству известно о существенных неопределенностях, связанных с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в дальнейшей непрерывной деятельности предприятия. События или условия, требующие раскрытия, могут возникнуть после окончания отчетного периода.

Раскрытие информации

Дата утверждения к выпуску

- 17 **Предприятие должно раскрывать дату утверждения финансовой отчетности к выпуску и наименование органа, утвердившего финансовую отчетность к выпуску. В случае если собственники предприятия или другие лица имеют право вносить поправки в финансовую отчетность после ее выпуска, предприятие обязано раскрыть данный факт.**
- 18 Пользователям важно знать дату утверждения финансовой отчетности к выпуску, так как финансовая отчетность не отражает события после этой даты.

Уточнение раскрытий об условиях, существовавших на конец отчетного периода

- 19 **Если после окончания отчетного периода предприятие получает новую информацию об условиях, существовавших на дату окончания отчетного периода, предприятию следует обновить раскрытия об этих условиях с учетом новой информации.**
- 20 В отдельных случаях предприятию необходимо обновить раскрытия финансовой отчетности, чтобы отразить информацию, полученную после окончания отчетного периода, даже если эта информация не оказывает влияния на суммы, признанные в финансовой отчетности. Например, необходимо обновление раскрытий, когда после окончания отчетного периода предприятие получает доказательство условного обязательства, существовавшего на конец отчетного периода. В дополнение к рассмотрению вопроса о том, следует ли признавать или изменять оценочный резерв согласно МСФО (IAS) 37, предприятие обновляет раскрытия об условном обязательстве в свете этого доказательства.

Некорректирующие события после окончания отчетного периода

- 21 **Если некорректирующие события после окончания отчетного периода существенны, их нераскрытие может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. Соответственно предприятие должно раскрывать следующую информацию по каждой существенной категории некорректирующих событий после окончания отчетного периода:**
- (a) **характер события; и**
 - (b) **расчетную оценку его финансового влияния или заявление о невозможности такой оценки.**
- 22 **Ниже даны примеры некорректирующих событий после окончания отчетного периода, по которым обычно требуется раскрытие:**
- (a) **существенное объединение бизнеса после окончания отчетного периода (в таких случаях МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» требует определенных раскрытий) или выбытие крупной дочерней компании;**
 - (b) **оглашение плана по прекращению деятельности;**
 - (c) **крупные покупки активов, классификация активов в качестве предназначенных для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», прочие выбытия активов или экспроприация большей части активов государством;**
 - (d) **уничтожение важных производственных мощностей компании в результате пожара после окончания отчетного периода;**
 - (e) **объявление о крупномасштабной реструктуризации или начало ее реализации (см. МСФО (IAS) 37);**
 - (f) **крупные операции с обыкновенными акциями и потенциальными обыкновенными акциями, произошедшие после окончания отчетного периода (МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» требует, чтобы предприятие раскрывало информацию о таких операциях, за исключением случаев, когда такие операции связаны с капитализацией или выпуском акций на льготных условиях, дроблением акций или реверсированием дробления акций, и для которых требуется корректировка в соответствии с МСФО (IAS) 33);**

- (g) необычно большие изменения стоимости активов или обменных курсов валют, произошедшие после окончания отчетного периода;
- (h) изменения налоговых ставок или налогового законодательства, введенные в действие или объявленные после окончания отчетного периода, которые оказывают значительное влияние на текущие и отложенные налоговые активы и обязательства (см. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
- (i) принятие значительных обязательств или условных обязательств, например, при выдаче значительных гарантий; и
- (j) начало крупного судебного разбирательства, связанного исключительно с событиями, произошедшими после окончания отчетного периода.

Дата вступления в силу

- 23 **Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Если предприятие применяет настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 г., оно должно раскрыть данный факт.**

Прекращение действия МСФО (IAS) 10 (в редакции 1999 г.)

- 24 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты» (в редакции 1999 г.).

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11 «Договоры на строительство»

Цель

Целью настоящего стандарта является установление порядка учета выручки и затрат, связанных с договорами на строительство. В связи с характером деятельности, осуществляемой по договорам на строительство, дата начала договорной деятельности и дата ее завершения, как правило, приходится на различные отчетные периоды. Таким образом, основной проблемой учета договоров на строительство является распределение выручки и затрат по договору на строительство по отчетным периодам, в течение которых проводятся строительные работы. В настоящем МСФО для определения момента признания выручки и затрат по договору на строительство в качестве выручки и расходов в отчете о совокупном доходе используются критерии признания, установленные в *"Концепции подготовки и представления финансовой отчетности"*^{*}. Настоящий стандарт также содержит практические рекомендации по применению указанных критериев.

Сфера применения

- 1 Настоящий стандарт применяется для отражения договоров на строительство в финансовой отчетности подрядчиков.
- 2 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО 11 *"Учет договоров на строительство"*, принятый в 1978 году.

Определения

- 3 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
Договор на строительство - это 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 с фиксированной ценой представляет собой договор на строительство, согласно которому подрядчик соглашается на фиксированную договорную цену или фиксированную ставку за единицу работ, повышение которой в некоторых случаях возможно при увеличении затрат.
Договор "затраты плюс" представляет собой договор на строительство, согласно которому подрядчику возмещаются разрешенные или иным образом определенные затраты плюс процент от суммы таких затрат или фиксированная сумма вознаграждения.
- 4 Договор на строительство может быть заключен в отношении одного объекта, такого как мост, здание, плотина, трубопровод, дорога, судно или тоннель. Договор на строительство может также предусматривать строительство нескольких объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию. Примерами

* *«Концепции подготовки и представления финансовой отчетности»* КМСФО была принята Правлением КМСФО в 2001 году. В сентябре 2010 года Правление КМСФО заменило *«Концепцию»* на *«Концептуальную основу составления финансовой отчетности»*.

таких договоров могут служить договора на строительство нефтеперерабатывающих заводов и других комплексных промышленных объектов или оборудования.

- 5 Для целей настоящего стандарта договоры на строительство включают:
- (a) договоры о предоставлении услуг, непосредственно связанных со строительством объекта, например услуг по управлению проектом и услуг архитекторов; и
 - (b) договоры на разрушение и восстановление объектов и восстановление окружающей среды после сноса объектов.
- 6 Договоры на строительство могут предусматривать различные условия и, для целей настоящего стандарта, классифицируются на договора с фиксированной ценой и договора "затраты плюс". Некоторые договоры на строительство могут иметь характеристики как договора с фиксированной ценой так и договора "затраты плюс", как, например, договор "затраты плюс", предусматривающий согласованную максимальную цену. В таком случае подрядчику следует принимать во внимание все условия пунктов 23 и 24 с тем, чтобы определить сроки признания выручки и затрат по договору.

Объединение и дробление договоров на строительство

- 7 Требования настоящего стандарта, как правило, применяются в отдельности к каждому договору на строительство. Однако в определенных случаях необходимо применять настоящий стандарт к отдельно идентифицируемым компонентам одного договора или к группе тесно связанных договоров, с тем, чтобы отразить суть такого договора или группы договоров.
- 8 Если в договоре предусматривается строительство нескольких объектов, строительство каждого объекта учитывается как отдельный договор на строительство, если:
- (a) по каждому объекту были направлены отдельные предложения;
 - (b) условия строительства каждого объекта обсуждались отдельно, и подрядчик и заказчик могут принять или отказаться от исполнения части договора, относящейся к каждому объекту; и
 - (c) затраты и выручка по каждому объекту могут быть идентифицированы.
- 9 Группа договоров, заключаемых с одним или несколькими заказчиками, учитывается как единый договор на строительство, если:
- (a) группа договоров заключалась как единый пакет договоров;
 - (b) договора так тесно взаимосвязаны, что, по существу, представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли; и
 - (c) договора выполняются одновременно или в непрерывной последовательности.
- 10 Договор может предусматривать строительство дополнительного объекта по усмотрению заказчика или может быть изменен внесением положений о строительстве дополнительного объекта. Строительство дополнительного объекта должно учитываться как отдельный договор на строительство, если:
- (a) объект по конструкции, технологии или функциям значительно отличается от объекта или объектов, предусматриваемых первоначальным договором; или
 - (b) цена объекта определена вне зависимости от цены первоначального договора.

Выручка по договору

- 11 Выручка по договору включает:
- (a) первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре; и
 - (b) отклонения от работ по договору, претензии и поощрительные платежи:
 - (i) в той степени, в которой существует вероятность получения выручки; и
 - (ii) если суммы отклонений могут быть надежно оценены.
- 12 Выручка по договору оценивается по справедливой стоимости полученного или причитающегося возмещения. На оценку суммы выручки по договору влияет множество факторов неопределенности, зависящих от результата будущих событий. По мере наступления событий или разрешения факторов

неопределенности часто требуется пересмотр первоначальной оценки. Таким образом, сумма выручки по договору может увеличиваться или уменьшаться от одного периода к другому. Например:

- (a) подрядчик и заказчик могут согласовать суммы отклонений или претензий, которые увеличивают или уменьшают выручку по договору в периоде, следующем за периодом, в котором договор был первоначально согласован;
- (b) сумма выручки, согласованная в договоре с фиксированной ценой, может увеличиться в соответствии с положениями, предусматривающими увеличение выручки при увеличении затрат;
- (c) сумма выручки по договору может уменьшиться в связи со штрафами, возникшими в результате задержки выполнения договора со стороны подрядчика; или
- (d) если договор с фиксированной ценой предусматривает фиксированную цену за единицу работ, выручка по договору увеличивается по мере увеличения числа таких единиц.

13 Отклонение представляет собой одобренное заказчиком изменение объема работ, которые должны быть выполнены по договору. Отклонение может привести к увеличению или уменьшению выручки по договору. Примеры отклонений включают изменение спецификаций или конструкции объекта и изменение срока действия договора. Отклонение включается в выручку по договору, если:

- (a) вероятно, что заказчик одобрит отклонение и сумму выручки, возникающей из-за отклонения; и
- (b) сумма выручки может быть надежно оценена.

14 Претензия представляет собой сумму, которую подрядчик намеревается получить от заказчика или другой стороны в качестве возмещения затрат, не включаемых в цену договора. Претензии могут возникать, например, в связи с задержкой со стороны заказчика, ошибками в спецификациях или конструкции, а также спорными отклонениями в работах по договору. Оценка суммы выручки от претензий подвержена высокой степени неопределенности и часто зависит от результата переговоров. Таким образом, претензии включаются в выручку по договору только, если:

- (a) переговоры достигли той стадии, когда принятие претензии заказчиком стало вероятным; и
- (b) сумма, которую заказчик, вероятно, примет, может быть надежно оценена.

15 Поощрительные платежи представляют собой дополнительные суммы, уплачиваемые подрядчику, если нормы, предусмотренные договором, выполняются или превышаются. Например, договор может предусматривать поощрительный платеж подрядчику за досрочное выполнение работ по договору. Поощрительные платежи включаются в выручку по договору, если:

- (a) договор находится в той стадии его завершения, когда выполнение или превышение предусмотренных им норм уже вероятно; и
- (b) суммы поощрительных платежей можно надежно оценить.

Затраты по договору

16 Затраты по договору включают:

- (a) затраты, непосредственно связанные с определенным договором;
- (b) затраты, которые относятся к договорной деятельности в целом, и могут быть распределены на данный договор; и
- (c) такие другие затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора.

17 Затраты, непосредственно связанные с определенным договором, включают:

- (a) затраты на оплату труда строителей, включая контроль на строительной площадке;
- (b) стоимость материалов, использованных при строительстве;
- (c) амортизацию основных средств, используемых при выполнении условий договора;
- (d) затраты на перемещение основных средств и материалов на строительную площадку и с нее;
- (e) затраты на аренду основных средств;
- (f) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно связанную с договором;

- (g) предполагаемые затраты на устранение ошибок и выполнение гарантированного объема работ, включая ожидаемые затраты на гарантийное обслуживание; и
- (h) претензии третьих лиц.

Указанные затраты могут быть уменьшены на сумму случайного дохода, который не включается в выручку по договору, например дохода от продажи излишка материалов или выбытия основных средств по завершении договора.

18 Затраты, которые могут быть отнесены к договорной деятельности в целом и могут быть распределены на отдельные договоры, включают:

- (a) страховые платежи;
- (b) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, которые не связаны непосредственно с отдельным договором; и
- (c) накладные строительные расходы.

Указанные затраты распределяются с использованием систематических и целесообразных методов, которые применяются последовательно в отношении всех затрат с аналогичными характеристиками. Распределение затрат основано на нормальном темпе выполнения строительных работ. Накладные строительные расходы включают такие затраты, как затраты на подготовку и обработку ведомостей заработной платы строительного персонала. Затраты, которые могут быть отнесены к строительной деятельности в целом и распределены на отдельные договоры, также включают затраты по займам.

19 Затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора, могут включать некоторые общие управленческие затраты и затраты на разработки, возмещение которых предусматривается условиями договора.

20 Затраты, которые не могут быть отнесены к договорной деятельности или распределены на отдельный договор, исключаются из затрат по договору на строительство. Такие затраты включают:

- (a) общие управленческие затраты, возмещение которых не предусмотрено договором;
- (b) затраты по продаже;
- (c) затраты на исследования и разработки, возмещение которых не предусмотрено договором; и
- (d) амортизацию простаивающих основных средств (не используемых при выполнении определенного договора).

21 Затраты по договору включают затраты, относящиеся к договору, от даты, когда заключение договора гарантировано, до окончательного завершения работ по договору. При этом затраты, которые непосредственно относятся к договору и понесены с тем, чтобы обеспечить его заключение, также включаются в состав затрат по договору, если они могут быть отдельно идентифицированы и надежно оценены, а также если заключение договора вероятно. Если затраты, понесенные для обеспечения заключения договора, признаются в качестве расходов в периоде, в котором они были понесены, такие затраты не включаются в затраты по договору после заключения договора в последующем периоде.

Признание выручки и расходов по договору

22 Если результат договора на строительство может быть надежно рассчитан, выручка и затраты, связанные с договором на строительство, признаются в качестве выручки и расходов соответственно, в соответствии степени завершенности договора на конец отчетного периода. Ожидаемый убыток по договору на строительство признается как расход немедленно в соответствии с пунктом 36.

23 В случае заключения договора с фиксированной ценой результат договора на строительство может быть надежно оценен, если выполняются следующие условия:

- (a) совокупная выручка по договору может быть надежно оценена;
- (b) получение предприятием экономических выгод, связанных с договором, вероятно;
- (c) как затраты, необходимые для завершения договора, так и степень выполнения договора на конец отчетного периода, могут быть надежно оценены; и
- (d) затраты, связанные с договором, могут быть точно определены и надежно оценены таким образом, что фактически понесенные затраты по договору могут быть сопоставлены с ранее произведенными оценками.

- 24 **В случае договора "затраты плюс", результат договора на строительство может быть надежно оценен, если выполняются следующие условия:**
- (a) **получение предприятием экономических выгод, связанных с договором, вероятно; и**
 - (b) **затраты, связанные с договором, могут быть точно определены и надежно оценены независимо от того, подлежат ли они отдельному возмещению.**
- 25 Признание выручки и расходов по степени выполнения договора часто называют методом процента выполнения. В соответствии с данным методом, путем сопоставления выручки по договору с затратами по договору, понесенными для достижения данной степени выполнения, определяются для целей отражения в отчетности выручка, расходы и прибыль, которые можно отнести к пропорции выполненных работ. Этот метод обеспечивает полезную информацию об объеме договорной деятельности и результатах периода.
- 26 В соответствии с методом процента выполнения, выручка по договору признается в качестве выручки в составе прибыли или убытка в тех отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы. Затраты по договору, как правило, признаются как расходы в составе прибыли или убытка в тех отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы, к которым они относятся. Однако любое ожидаемое превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору признается в качестве расхода немедленно в соответствии с пунктом 36.
- 27 Подрядчик может понести затраты по договору, связанные с будущей деятельностью по договору. Такие затраты по договору признаются в качестве актива, если их возмещение вероятно. Такие затраты представляют собой суммы, причитающиеся к возмещению заказчиком, и часто классифицируются как незавершенное производство по договору.
- 28 Результат договора на строительство может быть надежно оценен, если получение предприятием экономических выгод, связанных с договором, вероятно. Однако если возникает неопределенность в отношении собираемости суммы, уже включенной в выручку по договору и уже признанной в отчете о прибылях и убытках, неполученная сумма или сумма, получение которой перестало быть вероятным, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы выручки по договору.
- 29 Предприятие, как правило, может произвести надежную оценку после заключения договора, который предусматривает:
- (a) законные права каждой стороны в отношении объекта, который должен быть построен;
 - (b) встречное возмещение; и
 - (c) форму и условия расчета.
- Предприятие, как правило, также должно иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. Предприятие проверяет и, при необходимости, пересматривает оценку выручки и затрат по договору по мере выполнения договора. Необходимость таких пересмотров не обязательно свидетельствует о том, что результат договора не может быть надежно оценен.
- 30 Степень выполнения договора может быть определена несколькими способами. Предприятие использует тот метод, который позволяет надежно оценить выполненные работы. В зависимости от характера договора, такие методы могут включать:
- (a) сравнение затрат по договору, понесенных для выполнения работ на указанную дату, с совокупными затратами по договору;
 - (b) экспертная оценка выполненных работ; или
 - (c) подсчет доли выполненных работ по договору в натуральном выражении.
- Промежуточные и авансовые платежи, получаемые от заказчика, часто не отражают реального объема выполненных работ.
- 31 Если степень выполнения определяется по затратам по договору, понесенным на определенную дату, в такие затраты включаются только затраты, связанные с завершенными работами по договору на эту же дату. Примерами затрат по договору, которые не учитываются в этом случае, являются:
- (a) затраты по договору, имеющие отношение к будущей деятельности по договору, такие как стоимость материалов, которые были доставлены на строительную площадку или зарезервированы для использования при выполнении договора, однако еще не были установлены, использованы или применены, за исключением материалов, произведенных специально для выполнения договора; и
 - (b) авансовые платежи субподрядчикам за работы, которые должны быть выполнены по договорам субподряда.

- 32 **Если результат договора на строительство не может быть надежно оценен:**
- (a) **выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат по договору, которые вероятно будут возмещены; и**
 - (b) **затраты по договору признаются как расходы в периоде, в котором они понесены.**
- Ожидаемый убыток по договору на строительство признается как расход немедленно в соответствии с пунктом 36.**
- 33 На ранних этапах выполнения договора результат часто не может быть надежно оценен. Тем не менее, возмещение понесенных предприятием затрат может быть вероятным. Таким образом, выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат, которые ожидаются к возмещению. Поскольку результат договора не может быть надежно оценен, прибыль не признается. Однако, даже если результат договора не может быть надежно оценен, может быть вероятным то, что совокупные затраты по договору превысят совокупную выручку по договору. В таких случаях любое ожидаемое превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору немедленно признается в качестве расхода в соответствии с пунктом 36.
- 34 Затраты по договору, которые вероятно не будут возмещены, немедленно признаются в качестве расходов. Примерами обстоятельств, при которых возмещение понесенных затрат по договору может быть маловероятно и при которых может возникнуть необходимость немедленного признания затрат по договору в качестве расходов, включают договоры:
- (a) которые не обладают исковой силой в полном объеме, т.е. в действительности которых есть основательные сомнения;
 - (b) завершение которых зависит от результата проводимого судебного разбирательства или принятия законопроекта;
 - (c) имеющие отношение к имуществу, которое, скорее всего, будет отчуждено или экспроприировано;
 - (d) по которым заказчик не может исполнить принятые обязательства; или
 - (e) по которым подрядчик не может завершить работы или исполнить другие принятые обязательства по договору.
- 35 Если факторы неопределенности, препятствовавшие надежной оценке результата договора, более не существуют, выручка и расходы по договору на строительство признаются в соответствии с пунктом 22, а не пунктом 32.

Признание ожидаемых убытков

- 36 Если превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору вероятно, ожидаемый убыток признается как расход немедленно.
- 37 Сумма такого убытка определяется независимо от:
- (a) того, было ли начато выполнение работ по договору;
 - (b) степени выполнения работ по договору; или
 - (c) суммы прибыли, которая ожидается по другим договорам, не учитываемым как единый договор на строительство в соответствии с пунктом 9.

Изменение оценок

- 38 Метод процента выполнения применяется к текущим кумулятивным расчетным оценкам выручки и затрат по договору в каждом отчетном периоде. Таким образом, влияние изменения расчетной оценки выручки и затрат по договору или влияние изменения расчетной оценки результата договора отражается как изменение бухгалтерской оценки (см. МСФО 8 "*Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки*"). Измененные расчетные оценки используются для определения сумм выручки и расходов, признаваемых в отчете о прибылях и убытках, в периоде, в котором произведены изменения, и в последующих периодах.

Раскрытие информации

- 39 **Предприятие должно раскрывать:**
- (a) сумму выручки по договору, признанную как выручка в отчетном периоде;
 - (b) методы, используемые для определения выручки по договору, признаваемой в отчетном периоде; и
 - (c) методы, используемые для определения степени выполнения незавершенных договоров.
- 40 **Предприятие должно раскрывать следующие данные обо всех договорах, незавершенных на конец отчетного периода:**
- (a) агрегированную сумму понесенных затрат и признанной прибыли (за вычетом признанных убытков) на текущую дату;
 - (b) сумму полученных авансовых платежей; и
 - (c) сумму удержаний.
- 41 Удержаниями являются суммы промежуточных счетов, которые не оплачиваются до выполнения условий, предусмотренных договором в отношении оплаты таких сумм, или устранения дефектов. Промежуточные счета представляют собой суммы, выставляемые за работы, выполненные по договору независимо от их оплаты заказчиком. Авансами являются суммы, полученные подрядчиком до выполнения соответствующих работ.
- 42 **Предприятие должно представлять следующие данные:**
- (a) валовую сумму, причитающуюся от заказчика за работы по договору, отражаемую как актив; и
 - (b) валовую сумму, причитающуюся заказчику за работы по договору, отражаемую как обязательство.
- 43 Валовая сумма, причитающаяся от заказчика за работы по договору, представляет собой итоговую величину:
- (a) понесенных затрат плюс признанная прибыль; за вычетом
 - (b) суммы признанных убытков и промежуточных счетов
- по всем незавершенным договорам, по которым понесенные затраты плюс признанная прибыль (за вычетом признанных убытков) превышает сумму промежуточных счетов.
- 44 Валовая сумма, причитающаяся заказчику за работы по договору, представляет собой итоговую величину:
- (a) понесенных затрат плюс признанная прибыль; за вычетом
 - (b) суммы признанных убытков и промежуточных счетов
- по всем незавершенным договорам, по которым суммы промежуточных счетов превышают понесенные затраты плюс признанная прибыль (за вычетом признанных убытков).
- 45 **Предприятие раскрывает данные о любых условных обязательствах и условных активах в соответствии с МСФО 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы".** Условные обязательства и условные активы могут возникнуть, например, в связи с затратами на гарантийное обслуживание, претензиями, штрафами и возможными убытками.

Дата вступления в силу

- 46 Настоящий стандарт вступает в силу применительно к финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 1995 г. или после этой даты.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

Цель

Цель настоящего стандарта — определить порядок учета налогов на прибыль. Главный вопрос учета налогов на прибыль заключается в том, как следует учитывать текущие и будущие налоговые последствия:

- (a) будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаются в отчете о финансовом положении предприятия;
- (b) операций и других событий текущего периода, признаваемых в финансовой отчетности предприятия.

Сам факт признания актива или обязательства отражает то, что отчитывающееся предприятие ожидает возместить или погасить балансовую стоимость этого актива или обязательства. Если существует вероятность того, что возмещение или погашение такой балансовой стоимости приведет к увеличению (уменьшению) величины будущих налоговых платежей по сравнению с величиной, которая была бы определена, если бы такое возмещение или погашение не имело никаких налоговых последствий, настоящий стандарт требует, чтобы предприятие признавало отложенное налоговое обязательство (отложенный налоговый актив), с учетом определенных ограниченных исключений.

Настоящий стандарт требует, чтобы предприятие учитывало налоговые последствия операций и других событий так же, как оно учитывает сами эти операции и другие события. Соответственно, любые налоговые последствия, относящиеся к операциям и другим событиям, признанным в составе прибыли или убытка, также должны признаваться в составе прибыли или убытка. Любые налоговые последствия, относящиеся к операциям и другим событиям, признанным не в составе прибыли или убытка (либо в составе прочего совокупного дохода, либо непосредственно в капитале), также должны признаваться не в составе прибыли или убытка (либо в составе прочего совокупного дохода, либо непосредственно в капитале, соответственно). Аналогичным образом, признание отложенных налоговых активов и обязательств при объединении бизнеса влияет на сумму гудвила, возникающего при таком объединении бизнеса, или на сумму признанной прибыли от покупки по выгодной цене.

Настоящий стандарт также регламентирует признание отсроченных налоговых активов, возникающих от неиспользованных налоговых убытков или неиспользованных налоговых кредитов, представление налогов на прибыль в финансовой отчетности и раскрытие информации, касающейся налогов на прибыль.

Сфера применения

- 1 **Настоящий стандарт должен применяться при учете налогов на прибыль.**
- 2 В целях настоящего стандарта, налоги на прибыль включают в себя все национальные и зарубежные налоги, взимаемые с налогооблагаемых прибылей. Налоги на прибыль также включают налоги, удерживаемые у источника и уплачиваемые дочерним, ассоциированным предприятием или совместной деятельностью с сумм, распределяемых в пользу отчитывающегося предприятия.
- 3 [Удален]
- 4 Настоящий стандарт не рассматривает методы учета государственных субсидий (см. МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи») или инвестиционных налоговых кредитов. Тем не менее, в настоящем стандарте определяется порядок учета

временных разниц, которые могут возникнуть в связи с такими субсидиями или инвестиционными налоговыми кредитами.

Определения

5 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Бухгалтерская прибыль — прибыль или убыток за период до вычета расхода по налогу.

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) — прибыль (убыток) за период, определяемая (определяемый) в соответствии с правилами налоговых органов, в отношении которой (которого) уплачиваются (возмещаются) налоги на прибыль.

Расход по налогу на прибыль (доход по налогу на прибыль) — агрегированная сумма, включенная в расчет прибыли или убытка за период в отношении текущего налога и отложенного налога.

Текущий налог — сумма налогов на прибыль, уплачиваемых (возмещаемых) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период.

Отложенные налоговые обязательства — суммы налогов на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.

Отложенные налоговые активы — суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении:

- (a) вычитаемых временных разниц;
- (b) перенесенных неиспользованных налоговых убытков;
- (c) перенесенных неиспользованных налоговых кредитов.

Временные разницы — разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и их налоговой базой. Временные разницы могут представлять собой либо:

- (a) *налогооблагаемые временные разницы*, т. е. временные разницы, которые приведут к образованию налогооблагаемых сумм при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается; или
- (b) *вычитаемые временные разницы*, т. е. временные разницы, которые приведут к образованию вычетов при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается.

Налоговая база актива или обязательства — сумма, относимая на актив или обязательство в налоговых целях.

6 Расход по налогу на прибыль (доход по налогу на прибыль) включают в себя расход (доход) по текущим налогам и расход (доход) по отложенным налогам.

Налоговая база

7 Налоговая база актива представляет собой сумму, которая будет вычитаться в налоговых целях из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будет получать предприятие при возмещении балансовой стоимости актива. Если эти экономические выгоды не подлежат налогообложению, налоговая база актива равна его балансовой стоимости.

Примеры

- | | |
|---|---|
| 1 | Себестоимость станка составляет 100. В налоговых целях амортизация в сумме 30 уже была вычтена в текущем и предыдущих периодах, а остальная часть себестоимости будет вычитаться в будущих периодах либо как амортизация, либо путем вычета при выбытии. Выручка, полученная в результате использования станка, подлежит налогообложению, любая прибыль от выбытия станка будет облагаться налогом, а любой убыток от выбытия — вычитаться в налоговых целях. <i>Налоговая база станка составляет 70.</i> |
|---|---|

Примеры	
2	Балансовая стоимость процентов к получению составляет 100. Соответствующий процентный доход будет облагаться налогом на основе кассового метода. <i>Налоговая база процентов к получению равняется нулю.</i>
3	Балансовая стоимость торговой дебиторской задолженности составляет 100. Относящаяся к ней выручка уже была включена в состав налогооблагаемой прибыли (налогового убытка). <i>Налоговая база торговой дебиторской задолженности составляет 100.</i>
4	Балансовая стоимость дивидендов к получению от дочернего предприятия составляет 100. Дивиденды не облагаются налогом. <i>По существу, вся балансовая стоимость актива подлежит вычету из экономических выгод. Следовательно, налоговая база дивидендов составляет 100.^(a)</i>
5	Балансовая стоимость выданного займа к получению составляет 100. Погашение займа не будет иметь налоговых последствий. <i>Налоговая база займа составляет 100.</i>
(a) В соответствии с данным методом анализа налогооблагаемые временные разницы не возникают. При использовании альтернативного метода анализа начисленные дивиденды к получению имеют нулевую налоговую базу, а к возникающим налогооблагаемым временным разницам в размере 100 применяется нулевая ставка налога. В соответствии как с первым, так и со вторым методом анализа отложенное налоговое обязательство не возникает.	

- 8 Налоговая база обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любых сумм, которые подлежат вычету в налоговых целях в отношении такого обязательства в будущих периодах. В случае выручки, полученной авансом, налоговая база возникающего обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любых сумм выручки, которые не будут облагаться налогом в будущих периодах.

Примеры	
1	Краткосрочные обязательства включают начисленные расходы с балансовой стоимостью 100. Относящиеся к ним расходы будут вычитаться в налоговых целях на основе кассового метода. <i>Начисленные расходы имеют нулевую налоговую базу.</i>
2	Краткосрочные обязательства включают процентный доход, полученный авансом, с балансовой стоимостью 100. Соответствующий процентный доход облагался налогом на основе кассового метода. <i>Проценты, полученные авансом, имеют нулевую налоговую базу.</i>
3	Краткосрочные обязательства включают в себя начисленные расходы с балансовой стоимостью 100. Относящиеся к ним расходы уже были вычтены в налоговых целях. <i>Начисленные расходы имеют налоговую базу 100.</i>
4	Краткосрочные обязательства включают начисленные штрафы и неустойки с балансовой стоимостью 100. Штрафы и неустойки не подлежат вычету в налоговых целях. <i>Налоговая база начисленных штрафов и неустоек составляет 100.^(a)</i>
5	Балансовая стоимость полученного займа составляет 100. Погашение займа не будет иметь налоговых последствий. <i>Налоговая база займа составляет 100.</i>
(a) В соответствии с данным методом анализа вычитаемые временные разницы не возникают. При использовании альтернативного метода анализа начисленные штрафы и неустойки к выплате имеют нулевую налоговую базу, а к возникающим вычитаемым временным разницам в размере 100 применяется нулевая ставка налога. В соответствии как с первым, так и со вторым методом анализа отложенный налоговый актив не возникает.	

- 9 Некоторые статьи имеют налоговую базу, но не признаются как активы или обязательства в отчете о финансовом положении. Например, затраты на исследования признаются в качестве расходов при определении бухгалтерской прибыли в периоде их возникновения, однако их вычет при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) может быть разрешен только в более позднем периоде. Разница между налоговой базой затрат на исследования, представляющей собой сумму, которую

налоговые органы позволят вычесть в будущих периодах, и нулевой балансовой стоимостью является вычитаемой временной разницей, приводящей к возникновению отложенного налогового актива.

- 10 Если налоговая база актива или обязательства не очевидна, полезно обратиться к основополагающему принципу настоящего стандарта: с учетом определенных ограниченных исключений, предприятие должно признавать отложенное налоговое обязательство (отложенный налоговый актив) в тех случаях, когда возмещение или погашение балансовой стоимости актива или обязательства приводит к увеличению (уменьшению) будущих налоговых платежей по сравнению с величиной, которая была бы определена, если бы такое возмещение или погашение не имело никаких налоговых последствий. Пример В, следующий за пунктом 51А, показывает, при каких обстоятельствах стоит обращаться к этому основополагающему принципу, например, если налоговая база актива или обязательства зависит от предполагаемого способа возмещения или погашения.
- 11 В консолидированной финансовой отчетности временные разницы определяются путем сопоставления балансовой стоимости активов и обязательств в консолидированной финансовой отчетности с соответствующей налоговой базой. Налоговая база определяется на основе консолидированной налоговой декларации в тех юрисдикциях, в которых такая декларация составляется. В других юрисдикциях налоговая база определяется на основе налоговых деклараций отдельных предприятий группы.

Признание текущих налоговых обязательств и текущих налоговых активов

- 12 Текущий налог за текущий и предыдущие периоды признается в качестве обязательства в размере неоплаченной части. Если сумма, которая уже была уплачена в отношении текущего и предыдущих периодов, превышает сумму, подлежащую уплате в отношении этих периодов, то сумма превышения признается в качестве актива.
- 13 Выгоды, относящиеся к налоговым убыткам, которые можно перенести на предыдущий период с целью возмещения текущего налога предыдущего периода, признаются в качестве активов.
- 14 Если налоговый убыток используется для возмещения текущего налога предыдущего периода, предприятие признает соответствующую выгоду в качестве актива в периоде возникновения налогового убытка, поскольку существует вероятность того, что предприятие получит эту выгоду, и эта выгода может быть надежно оценена.

Признание отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов

Налогооблагаемые временные разницы

- 15 Отложенное налоговое обязательство признается в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, если только оно не возникает из:
- (a) первоначального признания гудвила; или
 - (b) первоначального признания актива или обязательства в операции, которая:
 - (i) не является объединением бизнеса;
 - (ii) на момент совершения операции не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Однако в отношении налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия, а также с долями участия в совместном предпринимательстве, отложенное налоговое обязательство признается в соответствии с пунктом 39.

- 16 Сам факт признания актива предполагает, что его балансовая стоимость будет возмещена в форме экономических выгод, которые получит предприятие в будущих периодах. Если балансовая стоимость актива превышает его налоговую базу, сумма налогооблагаемых экономических выгод будет превышать сумму, которую можно будет вычесть в налоговых целях. Эта разница представляет собой налогооблагаемую временную разницу, а обязательство по уплате возникающих налогов на прибыль — отложенное налоговое обязательство. По мере того как предприятие возмещает балансовую стоимость актива, налогооблагаемая временная разница будет восстанавливаться, и предприятие получит

налогооблагаемую прибыль. Это создает вероятность того, что предприятие получит отток экономических выгод в форме налоговых платежей. Таким образом, настоящий стандарт требует признания всех отложенных налоговых обязательств, с учетом исключений, предусмотренных в пунктах 15 и 39.

Пример

Актив с себестоимостью 150 имеет балансовую стоимость 100. Накопленная амортизация в налоговых целях составляет 90, а применимая ставка налога — 25%.

Налоговая база актива равна 60 (себестоимость в размере 150 за вычетом накопленной налоговой амортизации в размере 90). Для того чтобы возместить балансовую стоимость 100, предприятие должно получить налогооблагаемый доход 100, но при этом оно сможет вычесть налоговую амортизацию только в размере 60. Соответственно, предприятие уплатит налоги на прибыль в размере 10 (25% от 40) при возмещении балансовой стоимости актива. Разница между балансовой стоимостью 100 и налоговой базой 60 представляет собой налогооблагаемую временную разницу в размере 40. Таким образом, предприятие признает отложенное налоговое обязательство в размере 10 (25% от 40), представляющее налоги на прибыль, которые оно уплатит при возмещении балансовой стоимости актива.

17 Иногда временные разницы возникают при включении дохода или расхода в бухгалтерскую прибыль в одном периоде, а в налогооблагаемую прибыль — в другом периоде. Такие временные разницы часто называют срочными разницами. Ниже приведены примеры подобных временных разниц, которые представляют собой налогооблагаемые временные разницы и, следовательно, приводят к возникновению отложенных налоговых обязательств:

- (a) Процентный доход включается в бухгалтерскую прибыль пропорционально времени, однако в некоторых юрисдикциях может включаться в налогооблагаемую прибыль при получении денежных средств. Налоговая база любой дебиторской задолженности, признанной в отчете о финансовом положении в отношении такого дохода, является нулевой, поскольку доходы не влияют на налогооблагаемую прибыль до момента получения денежных средств.
- (b) Амортизация, используемая при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка), может отличаться от той, которая используется при определении бухгалтерской прибыли. Временная разница представляет собой разницу между балансовой стоимостью актива и его налоговой базой, которая равняется первоначальной стоимости актива с учетом всех относящихся к этому активу вычетов, которые налоговые органы позволяют производить при определении налогооблагаемой прибыли текущего и предыдущих периодов. Налогооблагаемая временная разница возникает, а также приводит к возникновению отложенного налогового обязательства при ускоренной налоговой амортизации (если налоговая амортизация медленнее бухгалтерской амортизации, то возникает вычитаемая временная разница и соответствующий отложенный налоговый актив).
- (c) Затраты на разработку могут капитализироваться и амортизироваться в будущих периодах при определении бухгалтерской прибыли, однако они вычитаются при определении налогооблагаемой прибыли в периоде их возникновения. Такие затраты на разработку имеют нулевую налоговую базу, поскольку они уже были вычтены из налогооблагаемой прибыли. Временная разница представляет собой разницу между балансовой стоимостью затрат на разработку и их нулевой налоговой базой.

18 Временные разницы также возникают, когда:

- (a) при объединении бизнеса идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства признаются по их справедливой стоимости в соответствии с МСФО 3 «Объединения бизнеса», однако эквивалентная корректировка в налоговых целях не производится (см. пункт 19);
- (b) активы переоцениваются без эквивалентной корректировки в налоговых целях (см. пункт 20);
- (c) при объединении бизнеса возникает гудвил (см. пункт 21);
- (d) налоговая база актива или обязательства при первоначальном признании отличается от их первоначальной балансовой стоимости, например, если предприятие получило выгоду из неподлежащих налогообложению государственных субсидий, связанных с активами (см. пункты 22 и 33); или

- (е) балансовая стоимость инвестиций в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия или в доли участия в совместном предпринимательстве становится отличной от налоговой базы инвестиций или долей участия (см. пункты 38–45).

Объединения бизнеса

- 19 За некоторым исключением, идентифицируемые активы и обязательства, приобретенные и принятые при объединении бизнеса, признаются по их справедливой стоимости на дату приобретения. Временные разницы возникают, если объединение бизнеса не оказывает влияния или влияет иначе на налоговые базы идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств. Например, если балансовая стоимость актива увеличивается до справедливой стоимости, но при этом налоговая база актива остается равной себестоимости для прежнего владельца, возникает налогооблагаемая временная разница, которая приводит к образованию отложенного налогового обязательства. Возникающее отложенное налоговое обязательство влияет на гудвил (см. пункт 66).

Активы, учитываемые по справедливой стоимости

- 20 МСФО (IFRS) разрешают или требуют вести учет определенных активов по справедливой стоимости или производить их переоценку (см., например, МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», МСФО (IFRS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»). В некоторых юрисдикциях переоценка или иной пересчет актива по справедливой стоимости влияет на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) за текущий период. В результате налоговая база актива корректируется и временная разница не возникает. В других юрисдикциях переоценка или пересчет актива не влияет на налогооблагаемую прибыль за период, в котором производится переоценка или пересчет, и, соответственно, налоговая база актива не корректируется. Тем не менее, возмещение балансовой стоимости в будущем приведет к получению предприятием налогооблагаемого притока экономических выгод, а сумма, которая будет вычитаться в налоговых целях, будет отличаться от суммы этих экономических выгод. Разница между балансовой стоимостью переоцененного актива и его налоговой базой представляет собой временную разницу и приводит к возникновению отложенного налогового обязательства или актива. Это справедливо даже если:
- (а) предприятие не планирует выбытия актива; в таких случаях переоцененная балансовая стоимость актива будет возмещаться через использование, и это создаст налогооблагаемый доход, превышающий амортизацию для налоговых целей в будущих периодах; или
 - (б) налог на прирост стоимости капитала отложен в случае инвестирования поступлений от выбытия актива в аналогичные активы; в таких случаях налог в конечном итоге подлежит уплате при продаже или использовании этих аналогичных активов.

Гудвил

- 21 Гудвил, возникающий при объединении бизнеса, оценивается как сумма превышения (а) над (б) ниже:
- (а) совокупность:
 - (i) переданного вознаграждения, оцениваемого в соответствии с МСФО (IFRS) 3, который обычно требует определение справедливой стоимости на дату приобретения;
 - (ii) суммы любой доли меньшинства в приобретенном предприятии, признанной в соответствии с МСФО (IFRS) 3; и
 - (iii) при поэтапном объединении бизнеса, справедливой стоимости ранее имевшейся доли покупателя в приобретенном предприятии на дату приобретения.
 - (б) чистые суммы идентифицируемых приобретаемых активов и принимаемых обязательств на дату приобретения, которые оцениваются в соответствии с МСФО (IFRS) 3.

Многие налоговые органы не разрешают снижать балансовую стоимость гудвила вследствие вычитаемых расходов при определении налогооблагаемой прибыли. Кроме того, в таких юрисдикциях стоимость гудвила часто не подлежит вычету в налоговых целях при реализации дочерним предприятием своего основного бизнеса. В таких юрисдикциях гудвил имеет нулевую налоговую базу. Любая разница между балансовой стоимостью гудвила и его нулевой налоговой базой представляет собой налогооблагаемую временную разницу. Тем не менее, настоящий стандарт не разрешает признание возникающего при этом отложенного налогового обязательства, поскольку гудвил оценивается как остаточная величина, а признание отложенного налогового обязательства привело бы к увеличению балансовой стоимости гудвила.

- 21A Последующие уменьшения отложенного налогового обязательства, непризнаваемого ввиду того, что оно возникает в связи с первоначальным признанием гудвила, также рассматриваются как возникающие из первоначального признания гудвила и, соответственно, не признаются в соответствии с пунктом 15 (а). Например, если гудвил, приобретенный при объединении бизнеса, имеет стоимость, равную 100, но нулевую налоговую базу, пункт 15 (а) запрещает предприятию признавать возникающее отложенное налоговое обязательство. Если впоследствии предприятие признает убыток от обесценения в размере 20, относящийся к этому гудвилу, сумма налогооблагаемой временной разницы, относящаяся к гудвилу, сократится с 100 до 80 при соответствующем уменьшении величины непризнанного отложенного налогового обязательства. Это уменьшение величины непризнанного отложенного налогового обязательства также рассматривается как относящееся к первоначальному признанию гудвила, и, следовательно, его нельзя признавать согласно пункту 15 (а).
- 21B Тем не менее, отложенные налоговые обязательства по налогооблагаемым временным разницам, относящимся к гудвилу, признаются в той мере, в которой они не связаны с первоначальным признанием гудвила. Например, если гудвил, приобретенный при объединении бизнеса, имеет себестоимость в размере 100, которая вычитается в налоговых целях по ставке 20 процентов годовых, начиная с года приобретения, налоговая база гудвила составляет 100 при первоначальном признании и 80 по состоянию на конец года приобретения. Если балансовая стоимость гудвила на конец года приобретения не изменится и составит 100, в конце этого года возникнет налогооблагаемая временная разница в размере 20. Поскольку эта налогооблагаемая временная разница не относится к первоначальному признанию гудвила, возникающее отложенное налоговое обязательство подлежит признанию.

Первоначальное признание актива или обязательства

- 22 Временная разница может возникнуть при первоначальном признании актива или обязательства, например, если себестоимость актива частично или полностью не подлежит вычету в налоговых целях. Метод учета такой временной разницы зависит от характера операции, которая привела к первоначальному признанию актива или обязательства:
- (a) при объединении бизнеса предприятие признает любые отложенные налоговые обязательства или активы, и это влияет на сумму гудвила или прибыли от покупки по выгодной цене, которые оно признает (см. пункт 19);
 - (b) если операция влияет либо на бухгалтерскую прибыль, либо на налогооблагаемую прибыль, предприятие признает любые отложенные налоговые обязательства или активы, а также признает возникающие в связи с этим расход (доход) по отложенному налогу в составе прибыли или убытка (см. пункт 59);
 - (c) если операция не является объединением бизнеса и не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль, при отсутствии освобождения, предусмотренного пунктами 15 и 24, предприятие должно было бы признать возникающие отложенные налоговые обязательства или активы и выполнить корректировку балансовой стоимости активов или обязательств на ту же сумму. Такие корректировки сделали бы финансовую отчетность менее прозрачной. Ввиду этого настоящий стандарт не разрешает предприятию признавать возникающие отложенные налоговые обязательства или активы ни при первоначальном признании, ни впоследствии (см. представленный ниже пример). Кроме того, предприятие не признает последующие изменения в непризнанных отложенных налоговых обязательствах или активах по мере амортизации активов.

Пример, иллюстрирующий пункт 22 (c)

Предприятие планирует использовать актив с себестоимостью 1 000 на протяжении его срока полезного использования, составляющего пять лет, с последующим выбытием с нулевой остаточной стоимостью. Ставка налога составляет 40%. Амортизация актива не подлежит вычету в налоговых целях. При выбытии любой прирост стоимости капитала не будет облагаться налогом, а любой капитальный убыток не будет вычитаться.

По мере возмещения балансовой стоимости актива предприятие получит налогооблагаемый доход в размере 1 000 и уплатит налог в размере 400. Предприятие не признает возникающее отложенное налоговое обязательство в размере 400, поскольку оно возникает из первоначального признания актива.

В следующем году балансовая стоимость актива составляет 800. При получении налогооблагаемого дохода в размере 800 предприятие уплатит налог в размере 320. Предприятие не признает возникающее отложенное налоговое обязательство в размере 320, поскольку оно возникает из

Пример, иллюстрирующий пункт 22 (с)
--

<i>первоначального признания актива.</i>
--

- 23 В соответствии с МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление информации*», эмитент комбинированного финансового инструмента (например, конвертируемых облигаций) классифицирует долговой компонент инструмента в качестве обязательства, а долевого компонент в качестве капитала. В некоторых юрисдикциях налоговая база долгового компонента при первоначальном признании равняется первоначальной балансовой стоимости суммы долгового и долевого компонентов. Появляющаяся в результате налогооблагаемая временная разница возникает из первоначального признания долевого компонента отдельно от долгового компонента. Соответственно, исключение, предусмотренное пунктом 15 (b), не применяется. Следовательно, предприятие признает возникающее отложенное налоговое обязательство. В соответствии с пунктом 61А отложенный налог относится непосредственно на балансовую стоимость долевого компонента. В соответствии с пунктом 58 последующие изменения в отложенном налоговом обязательстве признаются в отчете о прибылях и убытках как расход (доход) по отложенному налогу.

Вычитаемые временные разницы

- 24 Отложенный налоговый актив должен признаваться в отношении всех вычитаемых временных разниц в той мере, в которой существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть вычитаемую временную разницу, если только отложенный налоговый актив не возникает из первоначального признания актива или обязательства в операции, которая:

- (a) не является объединением бизнеса;
- (b) на момент совершения операции не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Однако в отношении вычитаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия, а также с долями участия в совместном предпринимательстве, отложенный налоговый актив признается в соответствии с пунктом 44.

- 25 Сам факт признания обязательства предполагает, что его балансовая стоимость будет погашена в будущих периодах через отток из предприятия ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды. При оттоке ресурсов из предприятия их суммы, частично или полностью, могут вычитаться при определении налогооблагаемой прибыли более позднего периода, чем тот, в котором было признано обязательство. В таких случаях существует временная разница между балансовой стоимостью обязательства и его налоговой базой. Соответственно, отложенный налоговый актив возникает в отношении налогов на прибыль, которые будут возмещены в будущих периодах, когда соответствующую часть обязательства можно будет вычесть при определении налогооблагаемой прибыли. Аналогичным образом, если балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы, разница приводит к возникновению отложенного налогового актива в отношении налогов на прибыль, которые можно будет возместить в будущих периодах.

Пример

<p>Предприятие признает обязательство в размере 100 по начисленным затратам на гарантийный ремонт. Эти затраты по гарантиям на продукцию не подлежат вычету в налоговых целях до тех пор, пока предприятие не оплатит требования. Ставка налога составляет 25%.</p>

<p><i>Налоговая база обязательства равна нулю (балансовая стоимость 100 минус сумма, подлежащая вычету в налоговых целях в отношении такого обязательства в будущих периодах). При погашении обязательства по его балансовой стоимости предприятие уменьшит свою будущую налогооблагаемую прибыль на 100 и, соответственно, уменьшит свои будущие налоговые платежи на 25 (25% от 100). Разница между балансовой стоимостью 100 и нулевой налоговой базой представляет собой вычитаемую временную разницу в размере 100. Следовательно, предприятие признает отложенный налоговый актив в размере 25 (25% от 100) при условии, что существует вероятность получения предприятием в будущих периодах налогооблагаемой прибыли, достаточной для извлечения выгоды из уменьшения налоговых платежей.</i></p>

26 Ниже представлены примеры вычитаемых временных разниц, приводящих к возникновению отложенных налоговых активов:

- (a) Затраты на пенсионные выплаты могут вычитаться при определении бухгалтерской прибыли по мере оказания услуг работником, однако подлежат вычету при определении налогооблагаемой прибыли тогда, когда предприятие либо перечисляет взносы в пенсионный фонд, либо выплачивает пенсии работникам. Между балансовой стоимостью обязательства и его налоговой базой существует временная разница. Налоговая база обязательства обычно равна нулю. Такая вычитаемая временная разница приводит к возникновению отложенного налогового актива, поскольку предприятие получит экономические выгоды в форме вычета из налогооблагаемой прибыли при перечислении взносов или при выплате пенсий.
- (b) Затраты на исследования признаются в качестве расходов при определении бухгалтерской прибыли в периоде их возникновения, однако их вычет при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) может быть разрешен только в более позднем периоде. Разница между налоговой базой затрат на исследования, представляющей собой сумму, которую налоговые органы позволяют вычесть в будущих периодах, и нулевой балансовой стоимостью является вычитаемой временной разницей, приводящей к возникновению отложенного налогового актива.
- (c) За некоторым исключением, идентифицируемые активы и обязательства, приобретенные и принятые при объединении бизнеса, признаются по их справедливой стоимости на дату приобретения. Если принятое обязательство признается на дату приобретения, но при этом соответствующие затраты подлежат вычету при определении налогооблагаемой прибыли только в более позднем периоде, возникает вычитаемая временная разница, которая приводит к образованию отложенного налогового актива. Отложенный налоговый актив также возникает, когда справедливая стоимость идентифицируемого приобретенного актива меньше его налоговой базы. И в том, и в другом случае возникающий отложенный налоговый актив влияет на гудвил (см. пункт 66).
- (d) Некоторые активы могут учитываться по справедливой стоимости или переоцениваться без эквивалентной корректировки в налоговых целях (см. пункт 20). Вычитаемая временная разница возникает, если налоговая база актива превышает его балансовую стоимость.

27 Восстановление вычитаемых временных разниц приводит к вычетам при определении налогооблагаемой прибыли будущих периодов. Тем не менее, предприятие получит экономические выгоды в форме уменьшения налоговых платежей только в случае получения достаточной налогооблагаемой прибыли, против которой можно зачесть вычеты. Соответственно, предприятие признает отложенные налоговые активы, только если существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, в отношении которой можно использовать вычитаемые временные разницы.

28 Вероятность получения налогооблагаемой прибыли, в отношении которой можно использовать вычитаемые временные разницы, существует тогда, когда имеются достаточные налогооблагаемые временные разницы, относящиеся к одному и тому же налоговому органу и к одному и тому же предприятию-налогоплательщику, которые, как ожидается, будут восстановлены:

- (a) в том же периоде, в котором ожидается восстановление вычитаемой временной разницы; или
- (b) в периодах, на которые может быть перенесен из предыдущих или последующих периодов налоговый убыток, возникающий из отложенного налогового актива.

При подобных обстоятельствах отложенный налоговый актив признается в том периоде, в котором возникают вычитаемые временные разницы.

29 При отсутствии достаточных налогооблагаемых временных разниц, относящихся к одному и тому же налоговому органу и к одному и тому же предприятию-налогоплательщику, отложенный налоговый актив признается в той мере, в которой:

- (a) существует вероятность того, что предприятие получит достаточную налогооблагаемую прибыль, относящуюся к одному и тому же налоговому органу и одному и тому же предприятию-налогоплательщику, в том же периоде, в котором будет проведено восстановление вычитаемой временной разницы (или в периодах, на которые может быть перенесен из предыдущих или последующих периодов налоговый убыток, возникающий из отложенного налогового актива). При оценке перспектив получения достаточной налогооблагаемой прибыли в будущих периодах предприятие не учитывает налогооблагаемые суммы, возникающие из вычитаемых временных разниц, которые, как ожидается, возникнут в будущих периодах, поскольку отложенный налоговый актив, возникающий из этих вычитаемых временных разниц, сам по себе будет требовать для своего использования наличия будущей налогооблагаемой прибыли; или

(b) предприятие располагает возможностями налогового планирования, которые обеспечат получение налогооблагаемой прибыли в требуемых периодах.

30 Возможности налогового планирования представляют собой действия, которые могут быть предприняты предприятием для создания или увеличения налогооблагаемой прибыли в определенном периоде до истечения срока, в течение которого разрешается переносить на последующие периоды налоговые убытки или налоговые кредиты. Например, в некоторых юрисдикциях создание или увеличение налогооблагаемой прибыли осуществляется за счет:

(a) выбора одного из двух вариантов налогообложения процентных доходов: либо на основе полученной суммы, либо на основе суммы к получению;

(b) отсрочки получения тех или иных вычетов из налогооблагаемой прибыли;

(c) продажи (возможно, с обратной арендой) активов, стоимость которых увеличилась, но в отношении которых не проводилась корректировка налоговой базы с целью отражения такого повышения стоимости;

(d) продажи активов, генерирующих доходы, не подлежащие налогообложению (например, в некоторых юрисдикциях таковыми являются государственные ценные бумаги), с целью приобретения других инвестиций, генерирующих налогооблагаемые доходы.

Если применение механизмов налогового планирования приводит к переносу налогооблагаемой прибыли с более позднего на более ранний период, использование налогового убытка или налогового кредита все равно зависит от получения будущей налогооблагаемой прибыли из источников, отличных от будущих временных разниц.

31 Если в предыдущих периодах предприятие имело убытки, предприятие должно руководствоваться принципами, изложенными в пунктах 35 и 36.

32 [Удален]

Гудвил

32A Если балансовая стоимость гудвила, возникающего при объединении бизнеса, меньше его налоговой базы, данная разница приводит к возникновению отложенного налогового актива. Отложенный налоговый актив, возникающий при первоначальном признании гудвила, должен признаваться в рамках учета объединения бизнеса в той мере, в которой существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, за счет которой можно реализовать вычитаемые временные разницы.

Первоначальное признание актива или обязательства

33 Одним из случаев возникновения отложенного налогового актива при первоначальном признании актива является ситуация, когда не облагаемая налогом государственная субсидия вычитается при расчете балансовой стоимости актива, но в налоговых целях не вычитается из амортизируемой величины актива (то есть его налоговой базы). Балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы, что приводит к возникновению вычитаемой временной разницы. Государственные субсидии могут также представляться в отчетности как отложенный доход, и в этом случае разница между отложенным доходом и его нулевой налоговой базой является вычитаемой временной разницей. Какой бы способ представления не выбрало предприятие, оно не признает возникающий отложенный налоговый актив по причинам, указанным в пункте 22.

Неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые кредиты

34 Отложенный налоговый актив должен признаваться в отношении перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов в той мере, в которой существует вероятность получения будущей налогооблагаемой прибыли, за счет которой можно реализовать неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые кредиты.

35 Критерии признания отложенных налоговых активов, возникающих из переноса на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и налоговых кредитов, аналогичны критериям признания отложенных налоговых активов, возникающих из вычитаемых временных разниц. Тем не менее, наличие неиспользованных налоговых убытков является веским аргументом в пользу того, что будущей налогооблагаемой прибыли может и не быть. Соответственно, если в предыдущих периодах предприятие имело убытки, оно признает отложенный налоговый актив, возникающий из неиспользованных

налоговых убытков или налоговых кредитов, только в той мере, в которой у предприятия имеются достаточные налогооблагаемые временные разницы или существует иное убедительное свидетельство в пользу получения достаточной налогооблагаемой прибыли, за счет которой предприятие сможет реализовать неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты. При таких обстоятельствах пункт 82 требует раскрытия информации о сумме отложенного налогового актива и характере данных, на основании которых он был признан.

36 При оценке вероятности получения налогооблагаемой прибыли, за счет которой можно будет реализовать неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты, предприятие анализирует выполнение следующих критериев:

- (a) имеются ли у предприятия достаточные налогооблагаемые временные разницы, относящиеся к одному и тому же налоговому органу и одному и тому же предприятию-налогоплательщику, которые приведут к возникновению налогооблагаемых сумм, за счет которых можно реализовать неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты до истечения срока их действия;
- (b) существует ли вероятность того, что предприятие будет иметь налогооблагаемую прибыль до того, как истечет срок действия неиспользованных налоговых убытков или неиспользованных налоговых кредитов;
- (c) не возникают ли неиспользованные налоговые убытки в связи с идентифицируемыми причинами, повторение которых маловероятно;
- (d) имеются ли у предприятия возможности налогового планирования (см. пункт 30), которые приведут к образованию налогооблагаемой прибыли в том периоде, в котором можно реализовать неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты.

В той мере, в которой отсутствует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, за счет которой можно реализовать неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты, отложенный налоговый актив не признается.

Переоценка непризнанных отложенных налоговых активов

37 На конец каждого отчетного периода предприятие переоценивает непризнанные отложенные налоговые активы. Предприятие признает ранее непризнанный отложенный налоговый актив в той мере, в которой появляется вероятность получения будущей налогооблагаемой прибыли, позволяющей возместить отложенный налоговый актив. Например, улучшение условий торговли может повысить вероятность того, что предприятие в будущем сможет генерировать достаточную налогооблагаемую прибыль для того, чтобы отложенный налоговый актив стал удовлетворять критериям признания, изложенным в пункте 24 или 34. Еще одним примером является ситуация, когда предприятие переоценивает отложенные налоговые активы на дату объединения бизнеса или впоследствии (см. пункты 67 и 68).

Инвестиции в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия и участие в совместном предпринимательстве

38 Временные разницы возникают, когда балансовая стоимость инвестиций в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия или доли участия в совместном предпринимательстве (а именно доли материнского предприятия или инвестора в чистых активах дочернего предприятия, филиала, ассоциированного предприятия или объекта инвестиций, включая балансовую стоимость гудвила) начинает отличаться от налоговой базы (часто равной себестоимости) инвестиций или доли участия. Такие разницы могут возникать при ряде различных обстоятельств, например:

- (a) существование нераспределенной прибыли дочерних предприятий, филиалов, ассоциированных предприятий или совместного предпринимательства;
- (b) изменения в обменных курсах валют, когда материнское предприятие и дочернее предприятие являются резидентами разных стран;
- (c) уменьшение балансовой стоимости инвестиций в ассоциированное предприятие до их возмещаемой стоимости.

Временная разница в консолидированной финансовой отчетности может отличаться от временной разницы, относящейся к таким инвестициям, в отдельной отчетности материнского предприятия, если в своей отдельной финансовой отчетности материнское предприятие учитывает эти инвестиции по себестоимости или переоцененной стоимости.

- 39 **Предприятие должно признавать отложенное налоговое обязательство в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия или с долями участия в совместном предпринимательстве, за исключением той его части, которая удовлетворяет обоим приведенным ниже условиям:**
- (a) **материнское предприятие, инвестор или участник совместного предпринимательства способен контролировать сроки восстановления временной разницы;**
 - (b) **существует вероятность того, что в обозримом будущем временная разница не будет восстановлена.**
- 40 Поскольку материнское предприятие контролирует политику дочернего предприятия в отношении дивидендов, оно в состоянии контролировать сроки восстановления временных разниц, относящихся к этим инвестициям (включая временные разницы, возникающие не только из нераспределенной прибыли, но также и из разниц от пересчета финансовой отчетности в другой валюте). Кроме того, часто практически невозможно определить сумму налогов на прибыль, которые пришлось бы уплатить при восстановлении временной разницы. Соответственно, если материнское предприятие определило, что эта прибыль не будет распределена в обозримом будущем, оно не признает отложенное налоговое обязательство. Тот же подход применяется и к инвестициям в филиалы.
- 41 Немонетарные активы и обязательства предприятия оцениваются в функциональной валюте (см. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»). Если налогооблагаемая прибыль или налоговый убыток предприятия (и, следовательно, налоговая база его немонетарных активов и обязательств) определяется в иной валюте, изменения в обменных курсах валют приводят к возникновению временных разниц, что влечет за собой признание отложенного налогового обязательства или (согласно пункту 24) актива. Возникающий отложенный налог отражается по дебету или кредиту счета прибыли или убытка (см. пункт 58).
- 42 Инвестор, осуществивший вложения в ассоциированное предприятие, не контролирует такое предприятие и обычно не имеет возможности определять его политику в отношении дивидендов. Соответственно, при отсутствии соглашения, запрещающего распределение прибыли ассоциированного предприятия в обозримом будущем, инвестор признает отложенное налоговое обязательство, возникающее из налогооблагаемых временных разниц, которые относятся к его инвестициям в ассоциированное предприятие. В некоторых случаях инвестор не может определить сумму налога, которую пришлось бы уплатить при возмещении себестоимости инвестиций в ассоциированное предприятие, но может установить, что сумма налога будет не меньше некоторой минимальной суммы. В таком случае отложенное налоговое обязательство оценивается в этой сумме.
- 43 Соглашение между участниками совместного предпринимательства обычно касается распределения прибыли и определяет, требуется ли для решения таких вопросов согласие всех участников совместного предпринимательства или установленного большинства участников совместного предпринимательства. Если участник совместного предпринимательства может контролировать распределение прибыли, и существует вероятность того, что в обозримом будущем прибыль распределяться не будет, отложенное налоговое обязательство не признается.
- 44 **Предприятие должно признавать отложенный налоговый актив в отношении всех вычитаемых временных разниц, возникающих из инвестиций в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия, а также из долей участия в совместном предпринимательстве в той мере и только в той мере, в которой существует вероятность того, что:**
- (a) **временная разница в обозримом будущем будет восстановлена;**
 - (b) **возникнет налогооблагаемая прибыль, за счет которой можно будет использовать временную разницу.**
- 45 При принятии решения о признании отложенного налогового актива в части вычитаемых временных разниц, относящихся к инвестициям в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия, а также долям участия в совместном предпринимательстве, предприятие руководствуется принципами, изложенными в пунктах 28–31.

Оценка

- 46 Текущие налоговые обязательства (активы) за текущий и предыдущие периоды оцениваются в сумме, которая, как ожидается, будет уплачена налоговым органам (возмещена за счет налоговых органов), с использованием ставок налога (и налогового законодательства), действующих или по существу действующих на конец отчетного периода.

- 47 **Отложенные налоговые активы и обязательства должны оцениваться с использованием ставок налога, которые, как ожидается, будут применяться к периоду реализации актива или погашения обязательства, а также определяются на основе ставок налога (и налогового законодательства), действующих или по существу действующих на конец отчетного периода.**
- 48 Текущие и отложенные налоговые активы и обязательства обычно оцениваются с использованием действующих ставок налога (и действующего налогового законодательства). Однако в некоторых юрисдикциях объявление ставок налога (и проектов налогового законодательства) правительством имеют тот же эффект, что и фактическое введение в силу, которое может последовать через несколько месяцев. При таких обстоятельствах налоговые активы и обязательства оцениваются с использованием объявленной ставки налога (и объявленного налогового законодательства).
- 49 Если к разным уровням налогооблагаемой прибыли применяются разные ставки налога, отложенные налоговые активы и обязательства оцениваются с использованием средних ставок, которые, как ожидается, будут применяться к налогооблагаемой прибыли (налоговому убытку) тех периодов, в которых ожидается восстановление временных разниц.
- 50 [Удален]
- 51 **Оценка отложенных налоговых обязательств и активов должна отражать налоговые последствия, которые возникли бы в зависимости от способа, с помощью которого предприятие предполагает на конец отчетного периода возместить или погасить балансовую стоимость этих активов и обязательств.**
- 51A В некоторых юрисдикциях способ возмещения (погашения) предприятием балансовой стоимости актива (обязательства) может влиять на один из или оба следующих показателя:
- (a) ставка налога, применяемая при возмещении (погашении) предприятием балансовой стоимости актива (обязательства);
 - (b) налоговая база актива (обязательства).

В подобных случаях предприятие оценивает отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы с использованием ставки налога и налоговой базы, которые согласуются с предполагаемым способом возмещения или погашения.

Пример А

Актив имеет балансовую стоимость в размере 100 и налоговую базу в размере 60. В случае продажи актива применялась бы ставка налога 20%, а к другим доходам применялась бы ставка налога 30%.

Предприятие признает отложенное налоговое обязательство в размере 8 (20% от 40), если предприятие предполагает продать актив без его дальнейшего использования или отложенное налоговое обязательство в размере 12 (30% от 40), если рассчитывает сохранить актив и возместить его балансовую стоимость через использование.

Пример В

Актив с себестоимостью 100 и балансовой стоимостью 80 переоценивается до суммы 150. Эквивалентная корректировка в налоговых целях не выполняется. Накопленная амортизация в налоговых целях составляет 30, а ставка налога — 30%. Если актив продается по цене выше себестоимости, накопленная налоговая амортизация в размере 30 будет включаться в состав налогооблагаемого дохода, однако выручка от продажи, превышающая себестоимость, не будет облагаться налогом.

Налоговая база актива составляет 70, при этом существует налогооблагаемая временная разница в размере 80. Если предприятие предполагает возместить балансовую стоимость путем использования актива, оно должно получить налогооблагаемую прибыль 150, но при этом оно сможет вычесть налоговую амортизацию только в размере 70. Исходя из этого, существует отложенное налоговое обязательство в размере 24 (30% от 80). Если предприятие предполагает возместить балансовую стоимость путем немедленной продажи актива за 150, отложенное налоговое обязательство рассчитывается следующим образом:

	<i>Налогооблагаемая временная разница</i>	<i>Ставка налога</i>	<i>Отложенное налоговое обязательство</i>
Накопленная налоговая амортизация	30	30%	9
Поступления сверх себестоимости	50	Ноль	—
Всего	80		9

(Примечание: в соответствии с пунктом 61А дополнительный отложенный налог, возникающий из переоценки, признается в прочем совокупном доходе)

Пример С
<p>Исходные условия те же, что и в примере В, с той разницей, что если актив продается по цене, превышающей себестоимость, накопленная налоговая амортизация будет включаться в налогооблагаемую прибыль (облагаемую налогом по ставке 30%), а поступления от продажи будут облагаться налогом по ставке 40% после вычета скорректированной с учетом инфляции себестоимости в размере 110.</p> <p><i>Если предприятие предполагает возместить балансовую стоимость путем использования актива, оно должно получить налогооблагаемую прибыль 150, но при этом оно сможет вычесть налоговую амортизацию только в размере 70. Исходя из этого, налоговая база составляет 70, существует налогооблагаемая временная разница в размере 80, а также отложенное налоговое обязательство в размере 24 (30% от 80), как в примере В.</i></p> <p><i>Если предприятие предполагает возместить балансовую стоимость путем немедленной продажи актива за 150, для налоговых целей оно сможет вычесть индексированную себестоимость в размере 110. Чистые поступления в размере 40 будут облагаться налогом по ставке 40%. Кроме того, накопленная налоговая амортизация в размере 30 будет включаться в состав налогооблагаемого дохода и облагаться налогом по ставке 30%. Исходя из этого, налоговая база составляет 80 (110 минус 30), существует налогооблагаемая временная разница в размере 70, а также отложенное налоговое обязательство в размере 25 (40% от 40 плюс 30% от 30). Если налоговая база в этом примере не является очевидной, может быть полезно принять во внимание основополагающий принцип, изложенный в пункте 10.</i></p> <p><i>(Примечание: в соответствии с пунктом 61А дополнительный отложенный налог, возникающий из переоценки, признается в составе прочего совокупного дохода)</i></p>

- 51В Если отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый актив возникает в результате неамортизируемого актива, оцененного с использованием модели переоценки согласно МСФО (IAS) 16, то оценка отложенного налогового обязательства или отложенного налогового актива должна отражать налоговые последствия от возмещения балансовой стоимости неамортизируемого актива посредством его продажи, независимо от базы оценки балансовой стоимости этого актива. Соответственно, если налоговое законодательство определяет ставку налога, применимую к налогооблагаемой сумме, полученной от продажи актива, которая отличается от налоговой ставки, применимой к налогооблагаемой сумме, полученной в процессе использования актива, то для оценки отложенных налоговых обязательств или активов, связанных с неамортизируемым активом, применяется первая из указанных налоговых ставок.
- 51С Если отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый актив возникает в результате инвестиционного имущества, которое оценивается с использованием модели справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40, то существует опровержимое допущение того, что балансовая стоимость инвестиционного имущества будет возмещаться через продажу. Соответственно, если допущение является неопровержимым, оценка отложенного налогового обязательства или отложенного налогового актива должна отражать налоговые последствия от возмещения балансовой стоимости

инвестиционного имущества исключительно через продажу. Допущение является опровержимым, если инвестиционное имущество амортизируется и удерживается в рамках бизнес модели, цель которой потреблять практически все экономические выгоды от использования инвестиционного имущества на протяжении определенного периода, а не через его продажу. Если допущение является опровержимым, то требования пунктов 51 и 51А должны быть следующими:

Пример иллюстрирующий пункт 51С

Инвестиционное имущество имеет себестоимость 100 и справедливую стоимость 150. Оно оценивается с использованием модели справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40. Инвестиционное имущество включает в себя землю, себестоимость которой составляет 40 и справедливая стоимость 60, а также здание, себестоимостью 60 и справедливой стоимостью 90. Земля имеет неограниченный срок полезного использования.

Накопленная амортизация здания в налоговых целях составляет 30. Нереализованные изменения в справедливой стоимости инвестиционного имущества не влияют на налогооблагаемую прибыль. Если инвестиционное имущество продается по цене выше себестоимости, то восстановление накопленной налоговой амортизации равной 30, будет включаться в состав налогооблагаемой прибыли и облагаться налогом по обычной ставке налога 30%. Для выручки от продажи, превышающей себестоимость, налоговое законодательство определяет ставки налога 25% для активов, удерживаемых менее чем два года и 20% для активов, удерживаемых в течение двух лет или более.

Поскольку инвестиционное имущество оценивается с использованием модели справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40, то существует опровержимое допущение того, что предприятие будет возмещать балансовую стоимость инвестиционного имущества исключительно через продажу. Если данное допущение является неопровержимым, то отложенный налог отражает налоговые последствия от возмещения балансовой стоимости исключительно через продажу, даже если предприятие ожидает получать арендный доход от имущества до его продажи.

Налоговая база земли при продаже составляет 40 и при этом существует налогооблагаемая временная разница в размере 20 (60-40). Налоговая база здания при продаже составляет 30 (60-30) и при этом существует налогооблагаемая временная разница 60 (90-30). В результате, итого временная разница, относящаяся к инвестиционному имуществу, составляет 80 (20+60).

В соответствии с пунктом 47, ставка налога – это ставка, которая, как ожидается, будет использоваться при реализации инвестиционного имущества. Таким образом, полученное в результате отложенное налоговое обязательство рассчитывается следующим образом, если предприятие ожидает продать имущество после его использования в течение более двух лет:

	Налогооблагаемая временная разница	Ставка налога	Отложенное налоговое обязательство
Накопленная налоговая амортизация	30	30%	9
Поступления сверх себестоимости	50	20%	10
Всего	80		19

Если предприятие ожидает продать имущество после его использования в течение менее двух лет, то в вышеуказанном расчете должна использоваться ставка 25%, а не 20%, в поступлениях сверх прибыли.

Если вместо этого предприятие использует здание в рамках бизнес модели, цель которой потреблять практически все экономические выгоды от использования здания на протяжении определенного периода, а не через его продажу, то это допущение должно быть опровергнуто в отношении здания. Однако, земля не амортизируется. Следовательно, допущение возмещения через продажу не будет опровергаться в отношении земли. Следовательно, отложенное налоговое обязательство будет отражать налоговые последствия от возмещения балансовой стоимости здания через его использование и балансовую стоимость земли через её продажу.

Налоговая база здания при использовании составляет 30 (60-30) и при этом существует налогооблагаемая временная разница в размере 60 (90-30), полученная в результате отложенного налогового обязательства, равного 18 (30% от 60).

Налоговая база земли при продаже составляет 40 и при этом существует налогооблагаемая временная разница 20 (60-40), полученная в результате отложенного налогового обязательства, равного 4 (20% от 20).

В результате, если допущение возмещения через продажу опровергаться в отношении здания, то отложенное налоговое обязательство, относящееся к инвестиционному имуществу, равняется $22(18+4)$.

- 51D Опровержимое допущение в пункте 51C также применяется, когда отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый актив возникает в результате оценки инвестиционного имущества при объединении бизнеса, если предприятие будет использовать модель справедливой стоимости при последующей оценке этого инвестиционного имущества.
- 51E Пункты 51B–51D не изменяют требований к применению принципов, изложенных в пунктах 24-33 (вычитаемые временные разницы) и пунктах 34-36 (неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые кредиты) данного стандарта при признании и оценке отложенных налоговых активов.
- 52 [перенесен и перенумерован в 51A]
- 52A В некоторых юрисдикциях налоги на прибыль уплачиваются по более высокой или более низкой ставке, если часть чистой или нераспределенной прибыли или вся чистая или нераспределенная прибыль выплачивается в качестве дивидендов акционерам предприятия. В некоторых других юрисдикциях налоги на прибыль могут либо возвращаться из бюджета, либо уплачиваться. Если часть чистой или нераспределенной прибыли или вся чистая или нераспределенная прибыль выплачивается в качестве дивидендов акционерам предприятия. В таких случаях текущие и отложенные налоговые активы и обязательства оцениваются по ставке налога, применимой к нераспределенной прибыли.
- 52B При наличии обстоятельств, описанных в пункте 52A, последствия налога на прибыль, связанного с выплатой дивидендов, признаются при признании обязательства по выплате дивидендов. Налоговые последствия выплаты дивидендов, в большей степени связаны с прошлыми операциями или событиями, нежели с распределениями средств в пользу собственников. Соответственно, налоговые последствия выплаты дивидендов признаются в составе прибыли или убытка за период в соответствии с требованиями пункта 58, за исключением той их части, которая возникает в связи с обстоятельствами, описанными в пункте 58 (a) и (b).

Пример, иллюстрирующий пункты 52A и 52B

Представленный ниже пример относится к оценке текущих и отложенных налоговых активов и обязательств предприятия в юрисдикции, где налоги на нераспределенную прибыль уплачиваются по более высокой ставке (50%), а сумма налога с распределенной прибыли подлежит возмещению. Ставка налога на распределенную прибыль составляет 35%. На конец отчетного периода, 31 декабря 20x1 г., предприятие не признает обязательство по выплате дивидендов, предложенных или объявленных после окончания отчетного периода. в результате в 20x1 г. дивиденды не признаются. Налогооблагаемая прибыль за 20x1 г. составляет 100 000. Чистая налогооблагаемая временная разница за 20x1 г. равняется 40 000.

Предприятие признает обязательство и расход по текущему налогу на прибыль в размере 50 000. Стоимость, которая может быть возмещена в результате будущей выплаты дивидендов, не признается в качестве актива. При этом предприятие признает отложенное налоговое обязательство и расход по отложенному налогу в размере 20 000 (50% от 40 000), отражающие налоги на прибыль, которые предприятие уплатит при возмещении или погашении балансовой

Пример, иллюстрирующий пункты 52А и 52В

стоимости своих активов и обязательств на основе ставки налога, применимой в отношении нераспределенной прибыли.

Впоследствии, 15 марта 20х2 г., предприятие признает в качестве обязательства дивиденды в размере 10 000, выплачиваемые из операционной прибыли предыдущего периода.

15 марта 20х2 г. предприятие признает возмещение налогов на прибыль в размере 1 500 (15% от суммы дивидендов, признанных в качестве обязательства) как текущий налоговый актив и как уменьшение расхода по текущему налогу на прибыль за 20х2 г.

- 53 **Отложенные налоговые активы и обязательства не подлежат дисконтированию.**
- 54 Надежное определение отложенных налоговых активов и обязательств на дисконтированной основе требует подробного графика, показывающего сроки восстановления каждой временной разницы. Во многих случаях составить такой график практически невозможно или слишком сложно. Соответственно, нет смысла требовать дисконтирования отложенных налоговых активов и обязательств. Разрешить дисконтирование, а не требовать его — значит допустить возникновение отложенных налоговых активов и обязательств, несопоставимых от предприятия к предприятию. Таким образом, настоящий стандарт не требует и не разрешает дисконтирование отложенных налоговых активов и обязательств.
- 55 Временные разницы определяются на основе балансовой стоимости актива или обязательства. Этот подход применяется даже в тех случаях, когда сама балансовая стоимость определяется на дисконтированной основе, например, в случае с обязательствами по пенсионному плану (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»).
- 56 Балансовая стоимость отложенного налогового актива подлежит пересмотру в конце каждого отчетного периода. Предприятие должно уменьшить балансовую стоимость отложенного налогового актива в той мере, в которой уменьшается вероятность получения достаточной налогооблагаемой прибыли, позволяющей извлечь выгоду из использования части или всего этого отложенного налогового актива. Любое такое уменьшение должно быть восстановлено в той мере, в которой появляется вероятность получения достаточной налогооблагаемой прибыли.

Признание текущего и отложенного налога

- 57 Порядок учета влияния текущего и отложенного налога на операцию или другое событие должен соответствовать порядку учета самой операции или самого события. Этот принцип реализован в пунктах 58 до 68С.

Статьи, признанные в составе прибыли или убытка

- 58 Текущий и отложенный налог должен признаваться в качестве дохода или расхода и включаться в состав прибыли или убытка за период, за исключением той его части, которая возникает из:
- (a) Операции или события, которые признаются в том же самом или другом периоде непосредственно в составе капитала (см. пункты 61А–65); или
 - (b) Объединения бизнеса (см. пункты 66–68).
- 59 Большинство отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов возникают, когда доход или расход включается в бухгалтерскую прибыль в одном периоде, а в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) в другом периоде. Возникающий отложенный налог признается в составе прибыли или убытка. Примерами являются такие ситуации, когда:
- (a) Доход в форме процентов, роялти или дивидендов получен за предыдущие периоды и включен в бухгалтерскую прибыль пропорционально времени в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка», но при этом включен в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) на основе кассового метода;
 - (b) Затраты на нематериальные активы были капитализированы в соответствии с МСФО (IAS) 38 и амортизируются в составе прибыли или убытка, но при этом были вычтены в налоговых целях в момент своего возникновения.

60 Балансовая стоимость отложенных налоговых активов и обязательств может меняться даже при отсутствии изменений в сумме соответствующих временных разниц. Например, это может произойти в результате:

- (a) Изменения в ставках налога или налоговом законодательстве;
- (b) Переоценки возместимости отложенных налоговых активов; или
- (c) Изменения в предполагаемом способе возмещения актива.

Возникающий отложенный налог признается в составе прибыли или убытка, за исключением той его части, которая относится к статьям, ранее отраженным не в составе прибыли или убытка (см. пункт 63).

Статьи, признанные не в составе прибыли или убытка

61 [Удален]

61A Текущий налог и отложенный налог не отражаются в составе прибыли или убытка, если этот налог относится к статьям, отраженным в том же самом или другом периоде не в составе прибыли или убытка. Следовательно, текущий налог и отложенный налог, относящийся к статьям, отраженным в том же самом или другом периоде:

- (a) в составе прочего совокупного дохода, должен признаваться в составе прочего совокупного дохода - (см. пункт 62).
- (b) непосредственно в капитале, должен признаваться непосредственно в капитале (см. пункт 62A).

62 Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) требуют или разрешают отражать определенные статьи в составе прочего совокупного дохода. Примерами таких статей являются:

- (a) Изменение в балансовой стоимости, возникающее из переоценки основных средств (см. МСФО (IAS) 16);
- (b) [Удален];
- (c) Курсовые разницы, возникающие при пересчете финансовой отчетности иностранного подразделения (см. МСФО (IAS) 21);
- (d) [Удален].

62A Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) требуют или разрешают отражать определенные статьи непосредственно по дебету или кредиту счетов капитала. Примерами таких статей являются:

- (a) Корректировка начального сальдо нераспределенной прибыли, возникающая либо в результате изменения в учетной политике, которое применяется ретроспективно, либо в результате исправления ошибки (см. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»);
- (b) Суммы, возникающие при первоначальном признании долевого компонента комбинированного финансового инструмента (см. пункт 23).

63 В исключительных обстоятельствах определение суммы текущего и отложенного налога, относящейся к статьям, отраженным не в составе прибыли или убытка (либо в прочем совокупном доходе, либо непосредственно в капитале), может быть затруднено. Например, это может произойти, когда:

- (a) Существуют дифференцированные ставки налога на прибыль и невозможно определить ставку, по которой облагается налогом конкретный компонент налогооблагаемой прибыли (налогового убытка);
- (b) Изменение в ставке налога или иных налоговых правилах влияет на отложенный налоговый актив или отложенное налоговое обязательство, которые относятся (целиком или частично) к статье, ранее отраженной не в составе прибыли или убытка; или
- (c) Предприятие принимает решение о признании отложенного налогового актива или прекращении его признания в полном объеме, и при этом отложенный налоговый актив относится (целиком или частично) к статье, ранее отраженной не в составе прибыли или убытка.

В таких случаях текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, отраженным не в составе прибыли или убытка, определяется на основе разумного пропорционального распределения текущего и отложенного налога предприятия в данной налоговой юрисдикции или на основе другого метода, обеспечивающего более правильное распределение в данных обстоятельствах.

- 64 МСФО (IAS) 16 не уточняет, должно ли предприятие каждый год переносить со счета прироста стоимости от переоценки на счет нераспределенной прибыли сумму, равную разнице между амортизацией переоцененного актива и амортизацией, основанной на себестоимости этого актива. Если предприятие выполняет такой перенос, перенесенная сумма не включает никакого относящегося к ней отложенного налога. Аналогичный подход применяется и в отношении переносов, выполняемых при выбытии объектов основных средств.
- 65 Если актив переоценивается в налоговых целях и эта переоценка относится к бухгалтерской переоценке более раннего периода или к переоценке, которую предполагается провести в будущем периоде, налоговые последствия как переоценки актива, так и корректировки налоговой базы признаются в составе прочего совокупного дохода в периодах их выполнения. Тем не менее, если переоценка в налоговых целях не связана с бухгалтерской переоценкой более раннего периода или с переоценкой, которую предполагается провести в будущем периоде, налоговые последствия корректировки налоговой базы признаются в составе прибыли или убытка.
- 65A Когда предприятие выплачивает дивиденды своим акционерам, от него может потребоваться выплата части дивидендов налоговым органам от имени акционеров. Во многих юрисдикциях эта сумма называется налогом, удерживаемым у источника доходов. Такая сумма, уплаченная или подлежащая уплате налоговым органам, относится на капитал как часть дивидендов.

Отложенный налог, возникающий в результате объединения бизнеса

- 66 Как уже было сказано в пунктах 19 и 26 (с), временные разницы могут возникнуть при объединении бизнеса. В соответствии с МСФО (IFRS) 3 предприятие признает любые возникающие отложенные налоговые активы (в той мере, в которой они удовлетворяют критериям признания, изложенным в пункте 24) или отложенные налоговые обязательства в качестве идентифицируемых активов и обязательств на дату приобретения. Следовательно, эти отложенные налоговые активы и обязательства влияют на сумму гудвила или прибыли от выгодной покупки, которую признает предприятие. Тем не менее, в соответствии с пунктом 15 (а) предприятие не признает отложенные налоговые обязательства, возникающие из первоначального признания гудвила.
- 67 В результате объединения бизнеса возможность реализации отложенного налогового актива покупателя, имевшегося до приобретения, может измениться. Покупатель может счесть вероятным возмещение своего собственного отложенного налогового актива, который не был признан до объединения бизнеса. Например, покупатель может оказаться в состоянии извлечь выгоду за счет зачета своих неиспользованных налоговых убытков против будущей налогооблагаемой прибыли приобретаемого предприятия. В качестве альтернативы, в результате объединения бизнеса может оказаться, что будущая налогооблагаемая прибыль не приведет к возмещению отложенного налогового актива. В таких случаях покупатель признает изменение в отложенном налоговом активе в периоде, в котором осуществлялось объединение бизнеса, но не отражает его в рамках учета объединения бизнеса и, таким образом, не учитывает его при определении гудвила или прибыли от выгодной покупки, которую признает предприятие при объединении бизнеса.
- 68 Потенциальная выгода от переноса на будущие периоды налогового убытка по налогу на прибыль или от прочих отложенных налоговых активов приобретаемого предприятия может не отвечать критериям отдельного признания на момент первоначального отражения в учете объединения бизнеса, но может впоследствии реализоваться. Предприятие должно признавать приобретаемые выгоды по отложенному налогу, которые оно реализует после объединения бизнеса, следующим образом:
- (а) Приобретенные выгоды от отложенного налога, признанные в течение периода оценки в результате получения новой информации о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения, должны применяться с целью уменьшения балансовой стоимости гудвила, относящегося к такому приобретению. Если балансовая стоимость такого гудвила является нулевой, любые оставшиеся выгоды от отложенного налога должны признаваться в составе прибыли или убытка.
- (б) Все прочие приобретенные выгоды от отложенного налога, которые были реализованы, должны признаваться в составе прибыли или убытка (или не в составе прибыли или убытка, если того требует настоящий стандарт).

Текущий и отложенный налог, возникающий в результате выплат, основанных на акциях

- 68A В некоторых налоговых юрисдикциях предприятие получает право на налоговый вычет (то есть сумму, подлежащую вычету при определении налогооблагаемой прибыли), который относится к вознаграждению, выплаченному в форме акций, опционов на акции или других долевого инструментов предприятия. Сумма этого налогового вычета может отличаться от связанных с ним накопленных расходов на выплату вознаграждения и возникать в более позднем отчетном периоде. Например, в некоторых юрисдикциях предприятие может признать расход в отношении потребления услуг, оказанных работниками в качестве возмещения за полученные опционы на акции, в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях» и не получать права на налоговый вычет до тех пор, пока эти опционы на акции не будут исполнены, при этом оценка налогового вычета будет производиться на основе цены акции предприятия на дату исполнения опциона.
- 68B Аналогично затратам на исследования, которые рассматривались в пунктах 9 и 26 (b) настоящего стандарта, разница между налоговой базой услуг работников, оказанных до текущего момента (представляющей собой сумму, которую налоговые органы разрешат использовать в качестве вычета в будущих периодах) и нулевой балансовой стоимостью является вычитаемой временной разницей, приводящей к возникновению отложенного налогового актива. Если сумма, которую налоговые органы разрешат использовать в качестве вычета в будущих периодах, на конец отчетного периода неизвестна, ее расчетная оценка должна быть проведена на основе информации, имеющейся на конец отчетного периода. Например, если сумма, которую налоговые органы разрешат использовать в качестве вычета в будущих периодах, зависит от цены акции предприятия на какую-либо будущую дату, оценка вычитаемых временных разниц должна производиться на основе цены акции предприятия на конец отчетного периода.
- 68C Как указывалось в пункте 68A, сумма налогового вычета (или расчетная оценка будущего налогового вычета, оцененного в соответствии с пунктом 68B) может отличаться от связанных с ним накопленных расходов на выплату вознаграждения. Пункт 58 настоящего стандарта требует, чтобы текущий и отложенный налог признавался в качестве дохода или расхода и включался в состав прибыли или убытка за период, за исключением той его части, которая возникает (а) из операции или события, которые признаются в том же самом или другом периоде не в составе прибыли или убытка, или (b) из объединения бизнеса. Если сумма налогового вычета (или расчетная оценка будущего налогового вычета) превышает сумму относящихся к нему накопленных расходов на выплату вознаграждения, это свидетельствует о том, что налоговый вычет относится не только к расходам на выплату вознаграждения, но также и к статье капитала. В этой ситуации превышение соответствующего текущего или отложенного налога должно признаваться непосредственно в составе капитала.

Представление информации

Налоговые активы и налоговые обязательства

69-70 [Удалены]

Взаимозачет

- 71 Предприятие должно проводить взаимозачет текущих налоговых активов и текущих налоговых обязательств тогда и только тогда, когда предприятие:
- (a) имеет юридически закрепленное право осуществить зачет признанных сумм;
 - (b) намеревается произвести расчет на нетто-основе или реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.
- 72 Несмотря на то, что текущие налоговые активы и обязательства признаются и оцениваются отдельно, в отчете о финансовом положении проводится их взаимозачет на основе критериев, аналогичных критериям, установленным в отношении финансовых инструментов в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации». Предприятие обычно имеет юридически закрепленное право проводить зачет текущего налогового актива против текущего налогового обязательства, если они относятся к налогам на прибыль, взимаемым одним и тем же налоговым органом, и налоговый орган разрешает предприятию совершать или получать единый чистый платеж.

- 73 В консолидированной финансовой отчетности текущий налоговый актив одного предприятия, входящего в группу, зачитывается против текущего налогового обязательства другого предприятия, входящего в группу, тогда и только тогда, когда такие предприятия имеют юридически закрепленное право на совершение или получение единого чистого платежа и намереваются совершить или получить такой чистый платеж или возместить актив и погасить обязательство одновременно.
- 74 **Предприятие должно проводить взаимозачет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств тогда и только тогда, когда:**
- (a) предприятие имеет юридически закрепленное право на зачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств; и
 - (b) отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства относятся к налогам на прибыль, взыскиваемым одним и тем же налоговым органом либо:
 - (i) с одного и того же предприятия-налогоплательщика; либо
 - (ii) с разных предприятий-налогоплательщиков, которые намереваются либо произвести расчет по текущим налоговым обязательствам и активам на нетто-основе, либо реализовать активы и погасить обязательства одновременно в каждом будущем периоде, в котором ожидается погашение или возмещение значительных сумм отложенных налоговых обязательств или активов.
- 75 В целях устранения необходимости составления подробного графика восстановления каждой временной разницы настоящий стандарт требует, чтобы предприятие проводило зачет отложенного налогового актива против отложенного налогового обязательства одного и того же предприятия-налогоплательщика тогда и только тогда, когда они относятся к налогам на прибыль, взимаемым одним и тем же налоговым органом, а предприятие имеет юридически закрепленное право проводить зачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств.
- 76 В редких случаях предприятие может иметь юридически закрепленное право на зачет и намерение произвести нетто-расчеты в отношении лишь некоторых, но не всех периодов. В таких редких случаях может потребоваться составление подробного графика для надежного определения того, приведет ли отложенное налоговое обязательство одного предприятия-налогоплательщика к увеличению налоговых платежей в том же периоде, в котором отложенный налоговый актив другого предприятия-налогоплательщика приведет к уменьшению платежей, совершаемых таким вторым предприятием-налогоплательщиком.

Расходы по налогу на прибыль

Расход (доход) по налогу, относящемуся к прибыли или убытку от обычной деятельности

- 77 Расход (доход) по налогу, относящемуся к прибыли или убытку от обычной деятельности, должен представляться в отчете о совокупном доходе.
- 77A Если предприятие представляет компоненты прибыли или убытка в отдельном отчете о прибылях и убытках, как описано в пункте 81 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.), оно представляет расход (доход) по налогу, относящемуся к прибыли или убытку от обычной деятельности, в данном отдельном отчете.

Курсовые разницы по отложенным зарубежным налоговым обязательствам или активам

- 78 МСФО (IAS) 21 требует, чтобы определенные курсовые разницы признавались в качестве доходов или расходов, но не уточняет, в какой статье отчета о совокупном доходе должны представляться такие разницы. Соответственно, в тех случаях, когда курсовые разницы по отложенным зарубежным налоговым обязательствам или активам признаются в отчете о совокупном доходе, такие разницы могут классифицироваться как расход (доход) по отложенному налогу, если такая форма представления считается наиболее удобной для пользователей финансовой отчетности.

Раскрытие информации

- 79 Основные компоненты расхода (дохода) по налогу должны раскрываться отдельно.

- 80 Компоненты расхода (дохода) по налогу могут включать:
- (a) расход (доход) по текущему налогу на прибыль;
 - (b) любые корректировки текущего налога предыдущих периодов, признанные в отчетном периоде;
 - (c) сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, относящегося к возникновению и восстановлению временных разниц;
 - (d) сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, относящегося к изменениям в ставках налога или введению новых налогов;
 - (e) сумму выгоды, возникающей из ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предыдущего периода, которые используются для уменьшения расхода по текущему налогу на прибыль;
 - (f) сумму выгоды, возникающей из ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предыдущего периода, которые используются для уменьшения расхода по отложенному налогу;
 - (g) расход по отложенному налогу, возникающий в результате списания или восстановления предыдущего списания отложенного налогового актива в соответствии с пунктом 56;
 - (h) сумму расхода (дохода) по налогу, относящегося к таким изменениям в учетной политике и ошибкам, которые включаются в состав прибыли или убытка в соответствии с МСФО (IAS) 8, поскольку их ретроспективный учет не разрешен.
- 81 Следующая информация также должна раскрываться отдельно:
- (a) агрегированный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, которые отражаются непосредственно в капитале (см. пункт 62A);
 - (ab) сумма налога на прибыль в отношении каждого компонента прочего совокупного дохода (см. пункт 62 и МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.));
 - (b) [Удален]
 - (c) объяснение взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу и бухгалтерской прибылью в одной из следующих форм (либо в обеих формах):
 - (i) числовая сверка расхода (дохода) по налогу и результатов умножения бухгалтерской прибыли на применимую ставку (применимые ставки) налога с раскрытием информации о методе расчета применимой ставки (применимых ставок) налога; или
 - (ii) числовая сверка средней эффективной ставки налога и применимой ставки налога с раскрытием информации о методе расчета применимой ставки налога;
 - (d) объяснение изменений в применимой ставке (ставках) налога по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
 - (e) сумма (и дата истечения срока, если применимо) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов, в отношении которых в отчете о финансовом положении не признается отложенный налоговый актив;
 - (f) агрегированная сумма временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия и с долями участия в совместном предпринимательстве, в отношении которых не признаются отложенные налоговые обязательства (см. пункт 39);
 - (g) в отношении каждого вида временных разниц и каждого вида неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов:
 - (i) сумма отложенных налоговых активов и обязательств, признанных в отчете о финансовом положении, по каждому представленному периоду;
 - (ii) сумма дохода или расхода по отложенному налогу, признанная в составе прибыли или убытка, если она не очевидна из изменений в суммах, признанных в отчете о финансовом положении;
 - (h) в отношении прекращенной деятельности, расход по налогу, касающийся:
 - (i) дохода или убытка при прекращении деятельности; и

- (ii) прибыль или убыток от обычной деятельности за период при прекращении деятельности вместе с соответствующими суммами за каждый представленный предыдущий период;
- (i) сумма налоговых последствий выплаты акционерам предприятия дивидендов, предложенных или объявленных до даты утверждения финансовой отчетности, но не признанных в качестве обязательства в финансовой отчетности;
- (j) если в результате объединения бизнеса, при котором предприятие является покупателем, приводит к изменению суммы, признанной в отношении отложенного налогового актива до его приобретения (см. пункт 67), сумма такого изменения; и
- (k) если выгоды от отложенного налога, приобретаемые при объединении бизнеса, не признаются на дату приобретения, но признаются после даты приобретения (см. пункт 68), описание события или изменения в обстоятельствах, которое привело к признанию выгод от отложенного налога.
- 82** Предприятие должно раскрыть информацию о сумме отложенного налогового актива и характере данных, на основе которых он был признан, если:
- (a) использование отложенного налогового актива зависит от будущей налогооблагаемой прибыли, превышающей прибыль, возникающую из восстановления существующих налогооблагаемых временных разниц; и
- (b) предприятие понесло убыток либо в текущем, либо в предшествующем периоде в налоговой юрисдикции, к которой относится отложенный налоговый актив.
- 82A** В обстоятельствах, описанных в пункте 52A, предприятие должно раскрыть информацию о характере потенциальных налоговых последствий выплаты дивидендов акционерам. Кроме того, предприятие должно раскрыть информацию о суммах потенциальных налоговых последствий, которые можно определить, и о том, существуют ли какие-либо потенциальные налоговые последствия, которые практически невозможно определить.
- 83** [Удален]
- 84** Информация, раскрытие которой требуется согласно пункту 81 (с), дает возможность пользователям финансовой отчетности понять, является ли взаимосвязь между расходом (доходом) по налогу на прибыль и бухгалтерской прибылью необычной, а также понять основные факторы, которые могут повлиять на эту взаимосвязь в будущем. На взаимосвязь между расходом (доходом) по налогу на прибыль и бухгалтерской прибылью могут повлиять такие факторы, как выручка, которая освобождается от налогообложения, расходы, которые не подлежат вычету при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка), эффект налоговых убытков и эффект зарубежных ставок налога.
- 85** При объяснении взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу на прибыль и бухгалтерской прибылью предприятие использует применимую ставку налога, обеспечивающую наиболее значимую для пользователей финансовой отчетности информацию. Часто наиболее значимой ставкой является внутренняя национальная ставка налога в стране, резидентом которой является предприятие, объединяющая ставку налога, применяемую в отношении национальных налогов, со ставками, применяемыми в отношении любых местных налогов, которые рассчитываются на практически аналогичном уровне налогооблагаемой прибыли (налогового убытка). Тем не менее, для предприятия, осуществляющего свою деятельность в нескольких юрисдикциях, может оказаться более целесообразным объединять отдельные сверки, подготовленные с использованием внутренней национальной ставки в каждой отдельной юрисдикции. Приведенный ниже пример показывает, каким образом выбор применимой ставки налога влияет на представление числовой сверки.

Пример, иллюстрирующий пункт 85

В 19x2 г. предприятие имеет бухгалтерскую прибыль в своей собственной юрисдикции (страна А) в размере 1 500 (19x1 г.: 2 000) и в стране б в размере 1 500 (19x1 г.: 500). Ставка налога составляет 30% в стране А и 20% в стране В. В стране А расходы в размере 100 (19x1 г.: 200) не подлежат вычету в налоговых целях.

Ниже приведен пример сверки с использованием национальной ставки налога.

	19X1 г.	19X2 г.
Бухгалтерская прибыль	2,500	3,000

Пример, иллюстрирующий пункт 85		
<i>Налог по национальной ставке 30%</i>	750	900
<i>Налоговые последствия расходов, не подлежащих вычету в налоговых целях</i>	60	30
<i>Эффект более низких ставок налога в стране В</i>	(50)	(150)
	<hr/>	<hr/>
<i>Расходы по налогу на прибыль</i>	760	780
	<hr/>	<hr/>
<i>Ниже приведен пример сверки, подготовленной путем объединения отдельных сверок для каждой национальной юрисдикции. Согласно этому методу, следствие различий между собственной национальной ставкой налога отчитывающегося предприятия и ставкой налога в других юрисдикциях не отражается в сверке в качестве отдельной статьи. Предприятию, возможно, придется представить анализ влияния значительных изменений либо в ставках налога, либо в комбинации прибыли, заработанной в разных юрисдикциях, для того чтобы объяснить изменения в применимой ставке (применимых ставках) налога в соответствии с требованиями пункта 81 (d).</i>		
<i>Бухгалтерская прибыль</i>	2,500	3,000
	<hr/>	<hr/>
<i>Налог по национальным ставкам, применяемым к прибылям в соответствующей стране</i>	700	750
<i>Налоговые последствия расходов, не подлежащих вычету в налоговых целях</i>	60	30
	<hr/>	<hr/>
<i>Расходы по налогу на прибыль</i>	760	780
	<hr/>	<hr/>

- 86 Средняя эффективная ставка налога представляет собой результат деления расхода по налогу на прибыль (дохода по налогу на прибыль) на бухгалтерскую прибыль.
- 87 Часто оказывается практически невозможным рассчитать сумму непризнанных отложенных налоговых обязательств, возникающих в отношении инвестиций в дочерние предприятия, филиалы, ассоциированные предприятия и долей участия в совместном предпринимательстве (см. пункт 39). Поэтому настоящий стандарт требует, чтобы предприятие раскрывало информацию об агрегированной сумме соответствующих временных разниц, но не требует раскрытия информации об отложенных налоговых обязательствах. Тем не менее, приветствуется, если предприятия по возможности раскрывают суммы непризнанных отложенных налоговых обязательств, поскольку пользователи финансовой отчетности могут счесть такую информацию полезной.
- 87A В соответствии с требованиями пункта 82A предприятие должно раскрыть информацию о характере потенциальных налоговых последствий, возникающих в результате выплаты дивидендов акционерам. Предприятие раскрывает информацию о важных характеристиках налоговых систем и факторах, которые влияют на сумму потенциальных налоговых последствий выплаты дивидендов.
- 87B Иногда практически невозможно рассчитать общую сумму потенциальных налоговых последствий выплаты дивидендов акционерам. Например, это может произойти в случае, когда у предприятия имеется большое количество зарубежных дочерних предприятий. Тем не менее, даже в таких случаях некоторые составляющие общей суммы можно легко определить. Например, в консолидированной группе материнское предприятие и часть его дочерних предприятий могли уплатить налоги на прибыль с нераспределенной прибыли по более высокой ставке, и им может быть известна сумма, которую они смогут возместить при выплате дивидендов из консолидированной нераспределенной прибыли в будущем. В этом случае раскрывается информация о сумме, которую можно возместить. Если применимо, предприятие также раскрывает информацию о наличии дополнительных потенциальных

налоговых последствий, которые практически невозможно определить. В отдельной финансовой отчетности материнского предприятия, если таковая имеется, раскрытие информации о потенциальных налоговых последствиях относится к нераспределенной прибыли материнского предприятия.

- 87С К предприятию, от которого требуется раскрытие информации в соответствии с пунктом 82А, также могут предъявляться требования к раскрытию информации, относящейся к временным разницам, связанным с инвестициями в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия или с долями участия в совместном предпринимательстве. В таких случаях предприятие принимает данные требования во внимание при определении состава информации, которая должна быть раскрыта в соответствии с пунктом 82А. Например, от предприятия может потребоваться раскрытие информации об агрегированной сумме временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние предприятия, в отношении которых не были признаны отложенные налоговые обязательства (см. пункт 81 (f)). При отсутствии практической возможности рассчитать суммы непризнанных отложенных налоговых обязательств (см. пункт 87) может оказаться практически невозможным и определение суммы потенциальных налоговых последствий выплаты дивидендов, относящихся к этим дочерним предприятиям.
- 88 Предприятие раскрывает информацию о любых относящихся к налогам условных обязательствах и условных активах в соответствии с МСФО (IAS) 37 «*Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы*». Например, условные обязательства и условные активы могут возникнуть из неурегулированных споров с налоговыми органами. Аналогичным образом, если изменения в ставках налога или налоговом законодательстве вводятся в действие или объявляются после окончания отчетного периода предприятие раскрывает информацию о любом значительном влиянии этих изменений на свои текущие и отложенные налоговые активы и обязательства (см. МСФО (IAS) 10 «*События после окончания отчетного периода*»).

Дата вступления в силу:

- 89 Настоящий стандарт вступает в силу в отношении финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 1998 г. или после этой даты, с учетом исключений, предусмотренных в пункте 91. Если предприятие применяет настоящий стандарт в отношении финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся до 1 января 1998 г., предприятие обязано раскрыть тот факт, что оно применило настоящий стандарт вместо МСФО (IAS) 12 «*Учет налогов на прибыль*», утвержденного в 1979 г.
- 90 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 12 «*Учет налогов на прибыль*», утвержденный в 1979 г.
- 91 Пункты 52А, 52В, 65А, 81(i), 82А, 87А, 87В, 87С и изъятие пунктов 3 и 50 вступают в силу в отношении годовой финансовой отчетности*, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 2001 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если досрочное применение влияет на финансовую отчетность, предприятие должно раскрыть данный факт.
- 92 МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Кроме этого, он внес поправки в пункты 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68С, 77 и 81, удалил пункт 61 и добавил пункты 61А, 62А и 77А. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 93 Пункт 68 должен применяться на перспективной основе с даты вступления в силу МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) в отношении признания отложенных налоговых активов, приобретенных при объединении бизнеса.
- 94 Следовательно, предприятия не должны корректировать учет в отношении предыдущих объединений бизнеса, если налоговые льготы не удовлетворяли критериям отдельного признания на дату приобретения и были признаны после даты приобретения, за исключением случаев, когда льготы признаются в течение периода оценки в результате получения новой информации о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения. Прочие налоговые льготы должны признаваться в составе прибыли или убытка (или не в составе прибыли или убытка, если этого требует настоящий стандарт).

* В пункте 91 говорится о «годовой финансовой отчетности», что соответствует более четким формулировкам определения дат вступления в силу, принятым в 1998 г. В пункте 89 говорится о «финансовой отчетности».

- 95 МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) внес поправки в пункты 21 и 67 и добавил пункты 32А и 81(j) и (к). Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 96 [Удален]
- 97 [Не действует]
- 98 Пункт 52 был перенумерован в пункт 51А, пункт 10 и примеры к пункту 51А были изменены, пункты 51В и 51С и последующий пример, пункты 51D, 51Е и 99 были добавлены публикацией *«Отложенный налог: возмещение активов, лежащих в основе соглашения»*. Предприятие должно применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2012 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применяет данные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.

Прекращение действия Разъяснения ПКР (SIC) 21

- 99 Правки, внесенные публикацией *«Отложенный налог: возмещение активов, лежащих в основе соглашения»*, выпущенной в 2010 году, заменяют собой Разъяснения ПКР (SIC) 21 *«Налоги на прибыль: возмещение переоцененных неамортизируемых активов»*

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»

Цель

- 1 Цель настоящего стандарта состоит в определении порядка учета основных средств с тем, чтобы пользователи финансовой отчетности могли получать информацию об инвестициях предприятия в основные средства и об изменениях в составе таких инвестиций. Основными аспектами учета основных средств являются признание активов, определение их балансовой стоимости, а также соответствующих амортизационных отчислений и убытков от обесценения, подлежащих признанию.

Сфера применения

- 2 Настоящий стандарт должен применяться для учета основных средств, за исключением случаев, когда другой стандарт определяет или разрешает иной порядок бухгалтерского учета.
- 3 Настоящий стандарт не применяется к:
- (a) основным средствам, классифицируемым как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
 - (b) биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
 - (c) признанию и оценке активов, связанных с разведкой и оценкой (см. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»);
 - (d) правам пользования недрами и запасами полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.
- Тем не менее, настоящий стандарт применяется в отношении основных средств, используемых для разработки или эксплуатации активов, описанных в подпунктах (b)– (d).
- 4 Другие стандарты могут требовать признания того или иного объекта основных средств с использованием подхода, отличного от подхода, предусмотренного настоящим стандартом. Например, МСФО (IAS) 17 «Аренда» требует от предприятия применять в качестве критерия признания арендованного объекта в составе основных средств передачу рисков и выгод. Однако в подобных случаях остальные аспекты порядка бухгалтерского учета основных средств, включая амортизацию, определяются требованиями настоящего стандарта.
- 5 Предприятие, применяющее модель учета инвестиционного имущества по фактическим затратам в соответствии с МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество», должно использовать модель учета по фактическим затратам, предусмотренную настоящим стандартом.

Определения

- 6 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
- Балансовая стоимость** — стоимость, в которой актив признается в отчетности после вычета накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Себестоимость — сумма уплаченных денежных средств и эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или во время его строительства, или, в случае если это применимо, сумма, в которой был отражен такой актив при первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО (IFRS), например, МСФО (IFRS) 2 «Выплаты, основанные на акциях».

Амортизируемая величина — фактическая стоимость актива или другая сумма, заменяющая фактическую стоимость, за вычетом его остаточной стоимости.

Амортизация основных средств — систематическое распределение стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.

Специфическая для предприятия стоимость — приведенная стоимость потоков денежных средств, которые предприятие ожидает получить от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования или выплатить при погашении какого-либо обязательства.

Справедливая стоимость — сумма, на которую актив может быть обменян между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.

Убыток от обесценения — сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую величину.

Основные средства — это материальные активы, которые:

- (a) предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях;
- (b) предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.

Возмещаемая стоимость — большее из двух значений: справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу или стоимости от его использования.

Остаточная стоимость актива — расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования.

Срок полезного использования — это:

- (a) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием; или
- (b) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

ПРИЗНАНИЕ

- 7 **Себестоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в случае, если:**
 - (a) существует вероятность того, что предприятие получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;
 - (b) себестоимость данного объекта может быть надежно оценена.
- 8 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 более чем одного отчетного периода. Аналогичным образом, если запасные части и сервисное оборудование можно использовать только в связи с эксплуатацией объекта основных средств, они учитываются как основные средства.
- 9 Настоящий стандарт не определяет единицу измерения, которая должна использоваться при признании, т.е., что именно составляет объект основных средств. Таким образом, при использовании критериев признания применительно к конкретной ситуации, в которой находится предприятие, требуется профессиональное суждение. В некоторых случаях целесообразно объединить отдельные незначительные объекты, например, шаблоны, инструменты и штампы, и использовать критерии применительно к их агрегированной стоимости.
- 10 Предприятие должно оценивать все свои затраты, относящиеся к основным средствам, руководствуясь настоящим принципом признания, по мере возникновения таких затрат. Такие затраты включают затраты,

понесенные первоначально в связи с приобретением или строительством объекта основных средств, а также затраты, понесенные впоследствии в связи с достройкой, частичным замещением или обслуживанием этого объекта.

Первоначальные затраты

- 11 Приобретение объектов основных средств может осуществляться в целях обеспечения безопасности или в целях защиты окружающей среды. Хотя приобретение таких объектов и не приводит непосредственно к увеличению будущих экономических выгод от использования конкретного существующего объекта основных средств, оно может быть необходимо для получения предприятием будущих экономических выгод от использования других принадлежащих ему активов. Такие объекты основных средств могут быть признаны в качестве активов, поскольку они обеспечивают предприятию будущие экономические выгоды от использования зависимых активов, превышающие выгоды, которые могли бы быть получены, если бы такие активы не были приобретены. Например, предприятие химической промышленности может внедрить новые технологии работы с химикатами, обеспечивающие соблюдение требований по охране окружающей среды при производстве и хранении опасных химических веществ; связанная с этим модернизация производственных помещений признается в качестве актива, поскольку без нее предприятие не может производить и продавать химическую продукцию. Тем не менее, итоговая балансовая стоимость такого актива и зависимых активов подлежит проверке на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Последующие затраты

- 12 Согласно принципу отражения в учёте, изложенному в пункте 7, предприятие не признает в балансовой стоимости объекта основных средств затраты на повседневное техническое обслуживание объекта. Эти затраты признаются в составе прибыли или убытка по мере их возникновения. Затраты на повседневное техническое обслуживание состоят главным образом из затрат на оплату труда и приобретение расходных материалов, а также могут включать затраты на приобретение мелких комплектующих частей. Назначение этих затрат часто описывается как «ремонт и текущее обслуживание» объекта основных средств.
- 13 Элементы некоторых объектов основных средств могут требовать регулярной замены. Например, печь требует смены футеровки по истечении установленного количества часов использования, а внутреннее оснащение самолета, например, сиденья или бортовая кухня, подлежит неоднократной замене в течение срока службы фюзеляжа. Приобретение объектов основных средств также может осуществляться для того, чтобы увеличить интервалы между периодическими заменами, такими, как замена внутренних перегородок в здании, или для того, чтобы произвести однократную замену. Согласно принципу отражения в учёте, изложенному в пункте 7, предприятие должно признавать в балансовой стоимости объекта основных средств затраты по частичной замене такого объекта в момент возникновения при условии соблюдения принципов отражения в учёте. При этом балансовая стоимость заменяемых частей подлежит прекращению признания в соответствии с положениями настоящего стандарта о списании с баланса. (см. пункты 67–72).
- 14 Условием продолжения эксплуатации объекта основных средств (например, самолета) может быть проведение регулярных масштабных технических осмотров на предмет наличия дефектов вне зависимости 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.

Оценка при признании

- 15 Объект основных средств, подлежащий признанию в качестве актива, оценивается по себестоимости.

Элементы себестоимости

- 16 Себестоимость объекта основных средств включает:

- (a) цену покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений;
 - (b) любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия;
 - (c) 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 Примерами прямых затрат являются:
- (a) затраты на выплату вознаграждений работникам (согласно определению, содержащемуся в МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждения работникам*»), непосредственно связанные со строительством или приобретением объекта основных средств;
 - (b) затраты на подготовку площадки;
 - (c) первоначальные затраты на доставку и производство погрузочно-разгрузочных работ;
 - (d) затраты на установку и монтаж;
 - (e) затраты на проверку надлежащего функционирования актива после вычета чистой выручки от продажи изделий, произведенных в процессе доставки актива в место назначения и приведения его в рабочее состояние (например, образцов, полученных при проверке оборудования); и
 - (f) выплаты за оказанные профессиональные услуги.
- 18 Предприятие применяет МСФО (IAS) 2 «*Запасы*» в отношении затрат на выполнение обязательств по демонтажу, удалению объекта и восстановлению ресурсов на занимаемом им участке, понесенных на протяжении определенного периода вследствие использования указанного объекта для создания товарно-материальных ценностей в течение этого периода. Обязательства в отношении затрат, учитываемых согласно МСФО (IAS) 2 или МСФО (IAS) 16, признаются и оцениваются в соответствии с МСФО (IAS) 37 «*Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы*».
- 19 Примерами затрат, не относящихся к стоимости объекта основных средств, являются:
- (a) затраты на открытие нового производственного комплекса;
 - (b) затраты, связанные с внедрением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);
 - (c) затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала); и
 - (d) административные и прочие общие накладные расходы.
- 20 Включение затрат в балансовую стоимость объекта основных средств прекращается, когда такой объект доставлен в нужное место и приведен в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства предприятия. Таким образом, затраты, понесенные при использовании или перемещении объекта, не включаются в балансовую стоимость этого объекта. Например, следующие затраты не включаются в балансовую стоимость объекта основных средств:
- (a) затраты, понесенные в течение периода, когда объект, способный функционировать в соответствии с намерениями руководства, еще не введен в эксплуатацию или работает не с полной нагрузкой;
 - (b) первоначальные операционные убытки: например, операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на продукцию, производимую при помощи этого объекта;
 - (c) затраты на частичную или полную передислокацию или реорганизацию деятельности предприятия.
- 21 Некоторые операции осуществляются в связи со строительством или освоением объекта основных средств, но не являются необходимыми для доставки этого объекта в нужное место и приведение его в состояние, обеспечивающее возможность эксплуатации в соответствии с намерениями руководства. Эти побочные операции могут осуществляться до начала или во время работ по строительству или освоению. Например, может быть получен доход в результате использования строительной площадки в качестве автостоянки до начала строительных работ. Поскольку побочные операции не являются необходимыми для доставки объекта в нужное место и приведение его в состояние, обеспечивающее возможность эксплуатации в соответствии с намерениями руководства, доходы и относящиеся к ним расходы по таким операциям признаются в качестве прибыли или убытка и включаются в состав соответствующих статей дохода и расхода.

- 22 Себестоимость самостоятельно произведенного актива, определяется на основе тех же принципов, что и себестоимость приобретаемого актива. Если предприятие производит аналогичные активы для продажи в ходе обычной коммерческой деятельности, то себестоимость такого актива обычно соответствует стоимости производства актива для продажи (см. МСФО (IAS) 2). Соответственно, при определении такой себестоимости исключаются внутренние доходы. Аналогичным образом, в себестоимость актива не включаются сверхнормативные расходы сырья и других ресурсов, трудовые и прочие затраты, понесенные при создании актива своими силами. МСФО (IAS) 23 «*Затраты по займам*» устанавливает критерии признания процентов в качестве компонента балансовой стоимости самостоятельно произведенного объекта основных средств.

Оценка себестоимости

- 23 Себестоимость объекта основных средств представляет собой эквивалент цены при условии немедленного платежа денежными средствами на дату отражения в учёте. При отсрочке платежа, выходящей за рамки обычных условий кредитования, разница между эквивалентом цены при условии немедленного платежа денежными средствами и общей суммой платежа признается в качестве процентов на протяжении периода рассрочки, за исключением случаев, когда такие проценты капитализируются в соответствии с МСФО (IAS) 23.
- 24 Возможно приобретение одного или более объектов основных средств в обмен на немонетарный актив или активы, либо в обмен на сочетание монетарных и немонетарных активов. Приведенные ниже рассуждения относятся к простому обмену одного немонетарного актива на другой, но они также применяются ко всем обменам, описанным в предыдущем предложении. Себестоимость объекта основных средств оценивается по справедливой стоимости, кроме случаев, когда: (а) операция обмена не имеет коммерческого содержания или (б) ни справедливая стоимость полученного актива, ни справедливая стоимость переданного актива не поддается надежной оценке. Приобретенный объект оценивается таким образом, даже если предприятие не может немедленно произвести списание переданного актива. Если приобретенный объект не может быть оценен по справедливой стоимости, оценка его себестоимости производится на основе балансовой стоимости переданного актива.
- 25 Предприятие определяет, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, принимая во внимание то, в какой степени будущие денежные потоки, как ожидается, изменятся в результате операции. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:
- (а) структура (риск, сроки и величина) потоков денежных средств, относящихся к полученному активу, отличается от структуры потоков денежных средств, относящихся к переданному активу; или
 - (б) в результате обмена меняется специфичная для предприятия стоимость той части его деятельности, на которую влияет данная операция; и
 - (с) разница в (а) или (б) значительна по сравнению со справедливой стоимостью обмененных активов.
- Для целей определения того, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, характерная для предприятия стоимость части его деятельности, затрагиваемая операцией обмена, должна отражать денежные потоки после вычета налогов. Результат этого анализа может быть очевиден и без проведения предприятием подробных расчетов.
- 26 Справедливая стоимость актива, для которого не существует сопоставимых рыночных операций, надежно оцениваема, если (а) изменчивость пределов, в которых производятся обоснованные расчетные оценки справедливой стоимости варьируются в пределах незначительных отклонений для данного актива, или (б) можно обоснованно оценить вероятность разных расчетных оценок в рамках этих пределов и использовать ее в расчете справедливой стоимости. Если предприятие имеет возможность произвести надежное определение справедливой стоимости полученного или переданного актива, то для оценки себестоимости полученного актива используется справедливая стоимость переданного актива, за исключением случаев, когда справедливая стоимость полученного актива представляется более очевидной.
- 27 Себестоимость объекта основных средств, находящегося в распоряжении арендатора по договору финансовой аренды, определяется в соответствии с МСФО (IAS) 17 «*Аренда*».
- 28 Балансовая стоимость объекта основных средств может быть уменьшена на сумму государственных субсидий в соответствии с МСФО (IAS) 20 «*Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи*».

Оценка после признания

- 29 В качестве своей учетной политики предприятие должно выбрать либо модель учета по фактическим затратам согласно пункту 30, либо модель учета по переоцененной стоимости согласно пункту 31 и применять эту политику ко всему классу основных средств.

Модель учета по фактическим затратам

- 30 После признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации основных средств и накопленных убытков от обесценения.

Модель учета по переоцененной стоимости

- 31 После признания в качестве актива объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, подлежит учёту по переоцененной стоимости, представляющей собой справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки за вычетом накопленной впоследствии амортизации и убытков от обесценения. Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, не допускающей существенного отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости на конец отчетного периода.

- 32 Справедливая стоимость земельных участков и зданий, как правило, определяется на основе рыночных данных путем оценки, которая обычно выполняется профессиональными оценщиками. Справедливая стоимость объектов основных средств обычно соответствует их рыночной стоимости, определяемой путем экономической оценки.

- 33 При отсутствии рыночных данных о справедливой стоимости, обусловленном специфическим характером объекта основных средств и тем, что подобные объекты, являясь частью имущественного комплекса предприятия, редко продаются отдельно, предприятию, возможно, потребуется выполнить расчетную оценку справедливой стоимости на основе метода доходности или метода учета на основе стоимости замещения с учетом накопленной амортизации.

- 34 Частота проведения переоценки зависит от изменения справедливой стоимости объектов основных средств, подлежащих переоценке. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенным образом отличается от его балансовой стоимости, требуется дополнительная переоценка. Некоторые объекты основных средств характеризуются значительными и произвольными изменениями справедливой стоимости, что вызывает необходимость ежегодной переоценки. Такие частые переоценки не требуются для объектов основных средств, справедливая стоимость которых подвергается лишь незначительным изменениям. Потребность в переоценке таких объектов может возникать только один раз в 3–5 лет.

- 35 После переоценки объекта основных средств накопленная на дату переоценки амортизация основных средств учитывается одним из следующих способов:

- (a) Пересчитывается пропорционально изменению балансовой стоимости актива в брутто-оценке таким образом, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки была равна его переоцененной стоимости. Этот метод часто используется при переоценке актива до остаточной стоимости замещения путем индексирования.
- (b) либо вычитается из валовой балансовой стоимости актива, а нетто-величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива. Этот метод часто применяется в отношении зданий.

Величина корректировки, возникающей при пересчете или списании накопленной амортизации основных средств, составляет часть общей суммы увеличения или уменьшения балансовой стоимости, которая подлежит учёту в соответствии с пунктами 39 и 40.

- 36 Если выполняется переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке подлежат и все прочие активы, относящиеся к тому же классу основных средств, что и данный актив.

- 37 Класс основных средств — это группа основных средств, сходных с точки зрения своей природы и характера использования в деятельности предприятия. Ниже представлены примеры отдельных классов основных средств:

- (a) земельные участки;
- (b) земельные участки и здания;
- (c) машины и оборудование;

- (d) водные суда;
 - (e) воздушные суда;
 - (f) автотранспортные средства;
 - (g) мебель и встраиваемые элементы инженерного оборудования;
 - (h) офисное оборудование.
- 38 Переоценка объектов, относящихся к одному и тому же классу основных средств, выполняется одновременно с целью избежания избирательной переоценки активов и отражения в финансовой отчетности сумм, представляющих собой смешение затрат и стоимостей на различные даты. Тем не менее, отдельный класс активов может переоцениваться с использованием скользящего графика, при условии, что переоценка этого класса активов выполняется в течение короткого периода времени, а результаты обновляются.
- 39 Если балансовая стоимость актива в результате переоценки увеличивается, то сумма такого увеличения должна быть признана в составе прочего совокупного дохода и накоплена в капитале под заголовком «прирост стоимости от переоценки». Однако такое увеличение должно признаваться в составе прибыли или убытка в той мере, в которой оно восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же актива, ранее признанную в составе прибыли или убытка.
- 40 Если балансовая стоимость актива в результате переоценки уменьшается, то сумма такого уменьшения включается в прибыль или убыток. Тем не менее, данное уменьшение должно быть признано в составе прочего совокупного дохода в размере существующего кредитового остатка при его наличии, отраженного в статье «прирост стоимости от переоценки», относящегося к тому же активу. Уменьшение, признанное в составе прочего совокупного дохода, снижает сумму, накопленную в составе капитала под заголовком «прирост стоимости от переоценки».
- 41 При прекращении признания актива прирост стоимости от его переоценки, включенный в состав капитала применительно к объекту основных средств, может быть перенесен непосредственно на нераспределенную прибыль. Так, прирост стоимости от переоценки может быть полностью перенесён на нераспределенную прибыль при прекращении эксплуатации актива или его выбытии. Однако часть прироста стоимости от переоценки может переноситься на нераспределенную прибыль по мере эксплуатации актива. В таком случае сумма переносимого прироста стоимости представляет собой разницу между суммой амортизации, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и суммой амортизации, рассчитанной на основе первоначальной стоимости актива. Перенос прироста стоимости от переоценки на нераспределенную прибыль производится без задействования счетов прибыли или убытка.
- 42 Налоговый эффект (если таковой имеет место), возникающий в результате переоценки основных средств, признается и раскрывается в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Амортизация основных средств

- 43 Каждый компонент объекта основных средств, себестоимость которого составляет значительную величину относительно общей себестоимости объекта, амортизируется отдельно.
- 44 Предприятие распределяет сумму, первоначально учтённую в составе объекта основных средств, между его значительными компонентами и амортизирует каждый такой компонент по отдельности. Например, может быть целесообразно по отдельности начислять амортизацию фюзеляжа и двигателей самолета в зависимости от того, находится ли он в собственности или является предметом договора финансовой аренды. Аналогичным образом, если предприятие приобретает объект основных средств на условиях операционной аренды, при которой оно является арендодателем, может быть целесообразно по отдельности начислять амортизацию на суммы, отраженные в себестоимости данного объекта и относимые на условия аренды, благоприятные или неблагоприятные по сравнению с рыночными условиями.
- 45 Срок полезного использования и метод амортизации одного значительного компонента объекта основных средств могут полностью соответствовать сроку полезного использования и методу амортизации другого значительного компонента того же самого объекта. Такие компоненты можно объединять в группы при определении величины амортизационного отчисления.
- 46 Если предприятие начисляет амортизацию по определенным компонентам объекта основных средств по отдельности, то отдельно амортизируется и остальная часть этого объекта. Остальная часть объекта состоит из таких компонентов, которые по отдельности не являются значительными. Если планы по использованию указанных компонентов меняются, для начисления амортизации остальной части объекта могут потребоваться методы аппроксимации, обеспечивающие надёжное отражение структуры потребления и/или срок полезного использования её компонентов.

- 47 Предприятие вправе начислять амортизацию отдельно по компонентам объекта, себестоимость которых не является значительной по отношению к себестоимости всего объекта.
- 48 **Сумма амортизационных отчислений за каждый период должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда она включается в состав балансовой стоимости другого актива.**
- 49 Сумма амортизационных отчислений за какой-либо период обычно признается в составе прибыли или убытка. Однако иногда будущие экономические выгоды, заключенные в активе, переносятся в процессе производства на другие активы. В этом случае сумма амортизационного отчисления является частью себестоимости другого актива и включается в его балансовую стоимость. Например, амортизация производственных основных средств включается в состав затрат на переработку запасов (см. МСФО (IAS) 2). Аналогичным образом, амортизация основных средств, используемых в целях разработки, может включаться в себестоимость нематериального актива, учитываемого в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Амортизируемая величина и период амортизации основных средств

- 50 Амортизируемая величина актива подлежит равномерному погашению на протяжении срока полезного использования этого актива.
- 51 **Остаточная стоимость и срок полезного использования актива должны пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года, и, если ожидания отличаются от предыдущих бухгалтерских оценок, изменения должны отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».**
- 52 Начисление амортизации по основным средствам производится, даже если справедливая стоимость актива превышает его балансовую стоимость, при условии, что остаточная стоимость актива не превышает его балансовую стоимость. Во время ремонта и текущего обслуживания актива начисление амортизации не прекращается.
- 53 Амортизируемая величина актива определяется после вычета его остаточной стоимости. На практике остаточная стоимость актива часто составляет незначительную величину и, следовательно, является несутественной при расчете амортизируемой стоимости.
- 54 Остаточная стоимость актива может увеличиваться до суммы, равной его балансовой стоимости или превышающей ее. Если это происходит, то амортизационное отчисление по этому активу равно нулю, если только его остаточная стоимость впоследствии не становится ниже балансовой стоимости.
- 55 Амортизация актива начинается тогда, когда он становится доступен для использования, т.е., когда его местоположение и состояние позволяют осуществлять его эксплуатацию в соответствии с намерениями руководства. Начисление амортизации актива прекращается, начиная с более ранней из двух дат: даты перевода в состав активов, предназначенных для продажи (или включения в состав выбывающей группы, которая классифицируется как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 или даты прекращения признания актива. Соответственно, 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.
- 56 Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, потребляются предприятием главным образом через его использование. Тем не менее, действие других факторов, таких, как моральное или коммерческое устаревание и физический износ при простое актива, часто приводит к уменьшению экономических выгод, которые могли бы быть получены от данного актива. Соответственно, при определении срока полезного использования актива необходимо принимать во внимание все перечисленные ниже факторы:
- (a) характер активов; предполагаемое использование актива; использование оценивается на основе расчетной мощности или физической производительности актива;
 - (b) предполагаемая выработка и 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;
 - (c) 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;
 - (d) юридические или аналогичные ограничения по использованию активов, такие как истечение сроков соответствующих договоров аренды.

- 57 Срок полезного использования актива определяется с точки зрения предполагаемой полезности актива для предприятия. Политика предприятия по управлению активами может предусматривать выбытие активов по истечении определенного времени или после потребления определенной доли будущих экономических выгод, заключенных в активе. Таким образом, срок полезного использования актива может оказаться короче, чем срок его экономической службы. Расчетная оценка срока полезного использования актива производится с применением профессионального суждения, основанного на опыте работы предприятия с аналогичными активами.
- 58 Земельные участки и здания представляют собой отдельные активы и отражаются в учете отдельно, даже если приобретены вместе. За некоторыми исключениями, такими, как карьеры и площадки, отводимые под участки под отходы, земельные участки имеют неограниченный срок полезного использования и, соответственно, не амортизируются. Здания имеют ограниченный срок полезного использования и, таким образом, являются амортизируемыми активами. Увеличение стоимости земельного участка, на котором стоит здание, не влияет на определение амортизируемой величины для этого здания.
- 59 Если себестоимость участка включает затраты на демонтаж, удаление объектов основных средств и восстановление природных ресурсов на этом участке, то эта часть стоимости земельного актива амортизируется на протяжении периода получения выгод от таких затрат. В некоторых случаях сам земельный участок может иметь ограниченный срок полезного использования, и тогда он амортизируется с использованием такого метода, который отражает извлекаемые из него выгоды.

Метод амортизации

- 60 **Используемый метод амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления предприятием будущих экономических выгод от актива.**
- 61 **Метод амортизации, применяемый в отношении актива, должен пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года и, в случае значительного изменения в предполагаемой структуре потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, метод должен быть изменен с целью отражения такого изменения структуры. Это изменение должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.**
- 62 Для погашения амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К ним относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства продукции. Метод линейной амортизации основных средств заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива, если при этом не меняется остаточная стоимость актива. В результате применения метода уменьшаемого остатка сумма начисляемой амортизации на протяжении срока полезного использования уменьшается. Метод единиц производства продукции состоит в начислении суммы амортизации на основе ожидаемого использования или ожидаемой производительности. Предприятие выбирает тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев изменения в структуре потребления этих будущих экономических выгод.

Обесценение

- 63 Чтобы определить, произошло ли обесценение объекта основных средств, предприятие применяет МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Этот стандарт поясняет, каким образом предприятие проверяет балансовую стоимость своих активов, как оно определяет возмещаемую стоимость актива и когда оно признает или восстанавливает убытки от обесценения.
- 64 [Удален]

Компенсация обесценения

- 65 **Компенсация, предоставляемая третьими лицами в связи с обесценением, утратой или передачей объектов основных средств, включается в состав прибыли или убытка, когда такая компенсация причитается к получению.**
- 66 Обесценение или утрата объектов основных средств, соответствующие требования на компенсацию или выплата компенсации третьими лицами, а также любое последующее приобретение или строительство замещающих активов представляют собой отдельные экономические события и должны учитываться отдельно следующим образом:

- (a) признание обесценения объектов основных средств производится в соответствии с МСФО (IAS) 36;
- (b) списание объектов основных средств, активная эксплуатация которых прекращена, или которые подлежат выбытию, определяется в соответствии с настоящим стандартом;
- (c) компенсация, предоставляемая третьими лицами в связи с обесценением, утратой или передачей объектов основных средств, включается в расчет прибыли или убытка, когда она причитается к получению;
- (d) себестоимость объектов основных средств, восстановленных, приобретенных или построенных с целью замещения, определяется в соответствии с настоящим стандартом.

Прекращение признания

- 67 Признание балансовой стоимости объекта основных средств прекращается:**
- (a) при его выбытии; или
 - (b) когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.
- 68 Доходы или расходы, возникающие в связи со списанием объекта основных средств, включаются в состав прибыли или убытка при списании объекта (если МСФО (IAS) 17 не содержит иных требований в отношении продажи с обратной арендой). Прибыли не должны классифицироваться как выручка.**
- 68A Однако, если предприятие в ходе обычной деятельности регулярно продает объекты основных средств, которые оно использовало в целях аренды, другим сторонам, то предприятие должно перевести такие активы в запасы по их балансовой стоимости, когда они перестают использоваться в целях аренды и предназначаются для продажи. Доход от продажи таких активов должен признаваться как выручка в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка». МСФО (IFRS) 5 не применяется в тех случаях, когда активы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности, переводятся в состав запасов.
- 69 Выбытие объекта основных средств может происходить различными способами (например, путем продажи, заключения договора финансовой аренды или путем дарения). При определении даты выбытия объекта предприятие использует критерии, установленные МСФО (IAS) 18 для признания выручки от продажи товаров. МСФО (IAS) 17 применяется в тех случаях, когда выбытие имеет место в результате продажи с обратной арендой.
- 70 Если согласно изложенному в пункте 7 принципу отражения в учёте, предприятие включает в балансовую стоимость объекта основных средств затраты на замену части объекта, то тогда оно списывает балансовую стоимость замененной части вне зависимости от того, амортизировалась эта часть отдельно или нет. Если для предприятия практически невозможно определить балансовую стоимость замененной части, то оно может использовать стоимость заменяющей части как показатель стоимости замененной части на момент, когда она была приобретена или построена.
- 71 Доходы или расходы, возникающие в связи со списанием объекта основных средств, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью объекта.**
- 72 Возмещение, причитающееся к получению по выбытию объекта основных средств, первоначально признается по справедливой стоимости. В случае отсрочки оплаты, относящейся к объекту основных средств, полученное возмещение первоначально признается по эквиваленту цены при условии немедленного платежа денежными средствами. Разница между номинальной стоимостью возмещения и эквивалентом цены при условии немедленного платежа денежными средствами признается как процентный доход в соответствии с МСФО (IAS) 18, отражая эффективную доходность данной дебиторской задолженности.

Раскрытие информации

- 73 В финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация по каждому классу основных средств:**
- (a) база, используемая для оценки балансовой стоимости в брутто-оценке;
 - (b) используемые методы амортизации;
 - (c) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации;

- (d) балансовая стоимость в брутто-оценке и накопленная амортизация основных средств (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и на конец отчетного периода;
 - (e) сверку балансовой стоимости на начало и конец соответствующего периода, отражающую:
 - (i) поступления;
 - (ii) активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и прочие выбытия;
 - (iii) приобретение вследствие объединения бизнеса;
 - (iv) увеличение или уменьшение стоимости, возникающие в результате переоценки согласно пунктам 31, 39 и 40 и убытков от обесценения, отраженных или восстановленных в составе прочего совокупного дохода в соответствии с МСФО (IAS) 36;
 - (v) убытки от обесценения, включенные в состав прибыли или убытка в соответствии с МСФО (IAS) 36;
 - (vi) убытки от обесценения, восстановленные в составе прибыли или убытка в соответствии с МСФО (IAS) 36;
 - (vii) амортизацию;
 - (viii) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчёте финансовой отчетности из функциональной валюты в отличную от нее валюту представления, в том числе при пересчёте отчетности иностранного подразделения в валюту представления отчитывающегося предприятия;
 - (ix) прочие изменения.
- 74 Финансовая отчетность также должна раскрывать:
- (a) наличие и величину ограничений прав собственности на основные средства, а также основные средства, заложенные в качестве обеспечения исполнения обязательств;
 - (b) сумму затрат, включенных в балансовую стоимость объекта основных средств в ходе его строительства;
 - (c) сумму договорных обязательств по приобретению основных средств;
 - (d) сумму компенсации, предоставленной третьими лицами в связи с обесценением, утратой или передачей объектов основных средств и включенной в состав прибыли или убытка, если такая сумма не раскрывается отдельно в отчете о совокупном доходе.
- 75 Выбор метода амортизации и расчетная оценка срока полезного использования активов производятся на основе профессионального суждения. Соответственно, раскрытие принятых методов и расчетных сроков полезного использования или норм амортизации обеспечивает пользователей финансовой отчетности информацией, позволяющей им анализировать выбранную руководством политику и проводить сравнения с другими предприятиями. По аналогичным причинам необходимо раскрывать:
- (a) амортизацию основных средств в течение периода вне зависимости от того, признана ли она в составе прибыли или убытка или в составе себестоимости других активов;
 - (b) накопленную амортизацию основных средств на конец периода.
- 76 В соответствии с МСФО (IAS) 8 предприятие раскрывает характер и последствия изменения в бухгалтерской оценке, которое либо оказывает влияние на текущий период, либо, как ожидается, будет оказывать влияние на последующие периоды. Применительно к основным средствам такое раскрытие может потребоваться в связи с изменениями в расчетных оценках, относящихся к:
- (a) остаточной стоимости;
 - (b) расчетным предполагаемым затратам на демонтаж, удаление или восстановление объектов основных средств;
 - (c) сроку полезного использования;
 - (d) методам амортизации.
- 77 Если объекты основных средств отражаются по переоцененной стоимости, раскрытию подлежит следующая информация:

- (a) дату, на которую проводилась переоценка;
 - (b) участие независимого оценщика;
 - (c) методы и значительные допущения, применявшиеся при выполнении расчетной оценки справедливой стоимости объектов;
 - (d) степень, в которой справедливая стоимость объектов определялась непосредственно на основе действующих цен активного рынка или недавних рыночных сделок между независимыми сторонами или была получена с использованием иных методик оценки;
 - (e) применительно к каждому переоцененному классу основных средств: балансовая стоимость, которая подлежала бы признанию, если бы активы не учитывались с использованием модели учета по фактическим затратам;
 - (f) прирост стоимости от переоценки с указанием изменения за отчетный период и ограничений по распределению указанной суммы между акционерами.
- 78 В дополнение к информации, оговоренной в пунктах 73(e)(iv)–(vi), в соответствии с МСФО (IAS) 36 предприятие раскрывает информацию об основных средствах, ставших предметом обесценения.
- 79 Пользователи финансовой отчетности также могут счесть полезной информацию о:
- (a) балансовой стоимости временно простаивающих основных средств;
 - (b) балансовой стоимости в брутто-оценке находящихся в эксплуатации полностью амортизированных основных средств;
 - (c) балансовой стоимости основных средств, активное использование которых прекращено и которые не классифицируются как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5;
 - (d) в случае использования модели учета по фактическим затратам: справедливой стоимости основных средств, если таковая существенно отличается от балансовой стоимости.
- Соответственно, предприятиям рекомендуется раскрывать указанные суммы.

Условия переходного периода

- 80 Требования пунктов 24–26 в отношении первоначальной оценки объекта основных средств, приобретенного в ходе операции обмена активами, должны применяться перспективно, только к будущим операциям.

Дата вступления в силу

- 81 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применяет настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 г., оно должно раскрыть данный факт.
- 81A Предприятие должно применять поправки, изложенные в пункте 3 для годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IFRS) 6 в отношении более раннего периода, то оно должно применять указанные поправки в отношении такого более раннего периода.
- 81B МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Кроме этого, он внес поправки в пункты 39, 40 and 73(e)(iv). Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 81C МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) внес поправки в пункт 44. Предприятие должно применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 81D Публикация «Улучшений в МСФО (IFRS)» в мае 2008 г. привела к внесению поправок в пункты 6 и 69 и добавлению пункта 68А. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот

факт и одновременно применить соответствующие поправки в МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств».

- 81E Публикация «Улучшений в МСФО (IFRS)» в мае 2008 г. привела к внесению поправок в пункт 5. Предприятие должно применять указанную поправку перспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается в том случае, если предприятие одновременно применяет поправки в пунктах 8, 9, 22, 48, 53, 53А, 53В, 54, 57 и 85В МСФО (IAS) 40. Если предприятие применяет указанную поправку в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт.

Прекращение действия других документов

- 82 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (в редакции 1998 г.).
- 83 Настоящий Стандарт заменяет собой следующие разъяснения:
- (a) ПКР (SIC) - 6 «Затраты на модификацию имеющегося программного обеспечения»;
 - (b) ПКР (SIC) - 14 «Основные средства — компенсация обесценения или утраты объектов»; и
 - (c) ПКР (SIC) - 23 «Основные средства — затраты на существенный технический осмотр или капитальный ремонт».

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда»

Цель

- 1 Цель настоящего стандарта заключается в определении надлежащей учетной политики и состава информации, подлежащей раскрытию, в отношении договоров аренды для арендаторов и арендодателей.

Сфера применения

- 2 Настоящий стандарт должен применяться для учета всех договоров аренды, за исключением:
- (a) договоров аренды, относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов;
 - (b) лицензионных соглашений, предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.
- Однако не допускается применять настоящий стандарт в качестве базы оценки:
- (a) недвижимости, находящейся в распоряжении арендаторов, которая отражается в учете как инвестиционное имущество (см. МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»);
 - (b) инвестиционного имущества, предоставленного арендодателями по договорам операционной аренды (см. МСФО (IAS) 40);
 - (c) биологических активов, находящихся в распоряжении арендаторов по договорам финансовой аренды (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
 - (d) биологических активов, предоставленных арендодателями по договорам операционной аренды (см. МСФО (IAS) 41).
- 3 Настоящий стандарт 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. Настоящий стандарт не применяется в отношении соглашений об оказании услуг, не предусматривающих переход права на использование активов от одной стороны договора к другой.

Определения

- 4 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
- Аренда** — договор, согласно которому арендодатель передает арендатору право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на платеж или ряд платежей.
- Финансовая аренда** — аренда, предусматривающая передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Право собственности в конечном итоге может как передаваться, так и не передаваться.
- Операционная аренда** — аренда, отличная от финансовой аренды.
- Аренда без права досрочного прекращения** — аренда, досрочное прекращение которой возможно только в следующих случаях:

- (a) при возникновении какого-либо маловероятного условного факта хозяйственной деятельности;
- (b) с согласия арендодателя;
- (c) если арендатор заключает новый договор аренды, предметом которого является тот же самый или эквивалентный актив, с тем же самым арендодателем;
- (d) в случае уплаты арендатором такой дополнительной суммы, которая на дату начала арендных отношений позволяет обоснованно считать, что продолжение аренды гарантировано.

Дата начала арендных отношений — более ранняя из двух дат: даты заключения договора аренды и даты принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды. По состоянию на эту дату:

- (a) аренда классифицируется как операционная или финансовая;
- (b) в случае финансовой аренды определяются суммы, подлежащие признанию на начало срока аренды.

Начало срока аренды — дата, начиная с которой арендатор получает возможность реализовать свое право на использование актива, являющегося предметом аренды. Это дата первоначального признания аренды (т. е. признания соответствующих активов, обязательств, доходов или расходов, возникающих в связи с арендой).

Срок аренды — не подлежащий досрочному прекращению период, на который арендатор заключил договор об аренде актива, а также дополнительные периоды, на которые арендатор имеет право продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее в соответствии с договором аренды, если на начальную дату аренды можно обоснованно считать, что арендатор реализует такое право.

Минимальные арендные платежи — платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть потребованы от арендатора, за исключением условной арендной платы, затрат на обслуживание и налогов, подлежащих уплате арендодателем и возмещаемых ему, вместе со следующим:

- (a) применительно к арендатору — суммы, гарантированные арендатором или стороной, связанной с арендатором;
- (b) применительно к арендодателю — остаточная стоимость, гарантированная арендодателю:
 - (i) арендатором;
 - (ii) стороной, связанной с арендатором; или
 - (iii) третьим лицом, не связанным с арендодателем, которое в финансовом отношении способно выполнить обязательства по гарантии.

Тем не менее, если арендатор имеет право на покупку соответствующего актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, что на начальную дату аренды можно обоснованно ожидать реализации этого права, то минимальные арендные платежи включают минимальные платежи, которые должны быть выплачены на протяжении срока аренды до предполагаемой даты реализации этого права на покупку, и платеж, который требуется совершить для реализации этого права.

Справедливая стоимость — сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Срок экономической службы — это:

- (a) период времени, в течение которого предполагается использование актива в экономических целях одним или более пользователями; либо
- (b) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которое предполагается получить от использования актива одним или более пользователями.

Срок полезного использования — расчетный оставшийся с начала срока аренды период, не ограниченный сроком аренды, на протяжении которого предприятие предполагает получать экономические выгоды от использования актива.

Гарантированная остаточная стоимость:

- (a) применительно к арендатору — часть остаточной стоимости, гарантированная арендатором или стороной, связанной с арендатором (при этом сумма гарантии представляет собой максимальную сумму, которая может причитаться к выплате); и

- (b) применительно к арендодателю — часть остаточной стоимости, гарантированная арендатором или третьим лицом, не связанным с арендатором, которое в финансовом отношении способно выполнить свои обязательства по гарантии.

Негарантированная остаточная стоимость — часть остаточной стоимости актива, являющегося предметом аренды, реализация которой арендодателем не гарантирована или гарантирована только стороной, связанной с арендодателем.

Первоначальные прямые затраты — дополнительные затраты, непосредственно связанные с подготовкой и заключением договора аренды, за исключением таких затрат, понесенных арендодателями, являющимися производителями или дилерами.

Валовые инвестиции в аренду — это совокупность:

- (a) минимальных арендных платежей, причитающихся к получению арендодателем по договору финансовой аренды,
- (b) негарантированной остаточной стоимости, начисляемой арендодателю.

Чистые инвестиции в аренду — валовые инвестиции в аренду, дисконтированные с использованием ставки процента, подразумеваемой в договоре аренды.

Незаработанный финансовый доход — разница между:

- (a) валовыми инвестициями в аренду и
- (b) чистыми инвестициями в аренду.

Ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды — ставка дисконтирования, при использовании которой на дату начала арендных отношений, агрегированная приведенная стоимость (a) минимальных арендных платежей и (b) негарантированной остаточной стоимости становится равна сумме (i) справедливой стоимости актива, являющегося предметом аренды, и (ii) первоначальных прямых затрат арендодателя.

Расчетная процентная ставка по договору аренды — ставка процента, который 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.

Условная арендная плата — часть арендных платежей, не зафиксированная в виде определенной суммы, а основанная на будущей величине фактора, изменение которого не связано с течением времени (например, процент будущих продаж, размер будущего использования, будущие индексы цен, будущие рыночные процентные ставки).

- 5 Договор аренды или обязательство в отношении основных условий аренды может включать положение, предусматривающее корректировку арендных платежей с учетом изменений в затратах на строительство или приобретение имущества, являющегося предметом аренды, или изменений в каких-либо других факторах, влияющих на затраты или стоимость актива, таких, как общий уровень цен, либо в затратах арендодателя на финансирование аренды в течение периода с даты начала арендных отношений до начала срока аренды. В таких случаях, с точки зрения настоящего стандарта считается, что последствия любых подобных изменений имели место на дату начала арендных отношений.
- 6 Определение аренды включает договоры об аренде актива, предусматривающие, что арендатор имеет возможность приобрести право собственности на актив после выполнения согласованных условий. Эти договоры иногда называются договорами аренды с правом выкупа.

Классификация аренды

- 7 Классификация аренды, принятая в настоящем стандарте, основывается на распределении рисков и выгод, связанных с владением активом, являющимся предметом аренды, между арендодателем и арендатором. Риски включают возможность возникновения убытков в связи с простоями или технологическим устареванием или колебания доходности в связи с изменением экономических условий. Выгоды связаны с ожиданием прибыли от операций на протяжении срока экономической службы актива и доходов от повышения стоимости или реализации остаточной стоимости.
- 8 Аренда классифицируется как финансовая аренда, если она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Аренда классифицируется как операционная аренда, если она не подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом.

- 9 Поскольку сделка между арендодателем и арендатором основана на заключенном ими договоре аренды, целесообразно использовать согласованные определения. Использование этих определений в отношении различающихся обстоятельств арендодателя и арендатора может привести к тому, что они будут по-разному классифицировать один и тот же вид аренды. Например, это может произойти, если арендодатель извлекает выгоду из гарантии остаточной стоимости, предоставленной стороной, не связанной с арендатором.
- 10 Классификация аренды в качестве финансовой или операционной в большей степени зависит от содержания операции, нежели от формы договора.* Ниже представлены примеры обстоятельств, которые по отдельности или в совокупности обычно приводят к классификации аренды как финансовой:
- (a) договор аренды предусматривает передачу права собственности на актив арендатору в конце срока аренды;
 - (b) 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;
 - (c) срок аренды распространяется на значительную часть срока экономической службы актива даже при отсутствии передачи права собственности;
 - (d) на дату начала арендных отношений приведенная стоимость минимальных арендных платежей практически равна справедливой стоимости актива, являющегося предметом аренды;
 - (e) сданные в аренду активы имеют такой специализированный характер, что только арендатор может использовать их без значительной модификации.
- 11 Ниже представлены другие факторы, которые по отдельности или в совокупности также могут привести к классификации аренды как финансовой:
- (a) если у арендатора есть право на досрочное расторжение договора аренды, убытки арендодателя, связанные с расторжением договора, относятся на арендатора;
 - (b) прочие доходы или убытки от колебаний справедливой оценки остаточной стоимости начисляются арендатору (например, в форме скидок с арендной платы, равной большей части выручки от продажи в конце срока аренды); и
 - (c) арендатор имеет возможность продлить аренду еще на один срок при уровне арендной платы значительно ниже рыночного.
- 12 Примеры и признаки, приведенные в пунктах 10 и 11, 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.
- 13 Классификация аренды производится на дату начала арендных отношений. Если в любой момент времени арендатор и арендодатель договариваются об изменениях в условиях договора аренды иначе, нежели путем заключения нового договора аренды, таким образом, что новые условия привели бы к иной классификации аренды в соответствии с критериями, изложенными в пунктах 7–12, если бы измененные условия действовали на дату начала арендных отношений, то пересмотренный договор рассматривается как новый договор на протяжении всего срока его действия. Тем не менее, изменения в расчетных оценках (например, изменения в расчетной оценке срока экономической службы или остаточной стоимости имущества, являющегося предметом аренды) или изменения в обстоятельствах (например, неисполнение арендатором своих обязательств) не приводят к необходимости новой классификации аренды в целях учета.
- 14 [Удален]
- 15 [Удален]
- 15A Если аренда включает земельные участки и здания, как элементы арендуемого актива, предприятие оценивает классификацию каждого элемента в качестве финансовой или операционной аренды отдельно в соответствии с пунктами 7-13. При определении того, является ли элемент аренды «здание» элементом

* См. также ПКП (SIC) - 27 «Анализ сущности сделок, имеющих юридическую форму аренды».

финансовой или операционной аренды важно учитывать то, что земельные участки обычно имеют неограниченный срок экономической службы.

- 16 Если это необходимо в целях классификации и отражения в учете аренды земельных участков и зданий, минимальные арендные платежи (включая любые единовременные авансовые выплаты) распределяются между земельными участками и зданиями пропорционально справедливой стоимости арендных прав, заключенных в элементах аренды «земельные участки» и «здания», на дату начала арендных отношений. Если отсутствует возможность достаточно точно распределить арендные платежи между этими двумя элементами, то весь договор аренды классифицируется как финансовая аренда, если только не очевидно, что оба элемента представляют собой операционную аренду, и в этом случае весь договор аренды классифицируется как операционная аренда.
- 17 Применительно к аренде земельных участков и зданий, при которой сумма, первоначально признаваемая для элемента аренды «земельные участки» в соответствии с пунктом 20, является незначительной, земельные участки и здания могут рассматриваться в качестве одного объекта в целях классификации аренды и классифицироваться либо как финансовая аренда, либо как операционная аренда в соответствии с пунктами 7–13. В этом случае срок экономической службы зданий рассматривается в качестве срока экономической службы всего актива, являющегося предметом аренды.
- 18 Отдельная оценка элементов аренды «земельные участки» и «здания» не требуется, если доля арендатора как в земельных участках, так и в зданиях классифицируется как инвестиционное имущество в соответствии с МСФО (IAS) 40, и используется модель учета по справедливой стоимости. Подробные расчеты для такой оценки требуются только тогда, когда при их отсутствии четкая классификация одного или обоих элементов не представляется возможной.
- 19 В соответствии с МСФО (IAS) 40 арендатор может классифицировать недвижимость, находящуюся в его распоряжении по договору операционной аренды, как инвестиционное имущество. Если арендатор воспользовался этой возможностью, то такая доля недвижимости отражается в учете как финансовая аренда, а оценка стоимости арендуемого актива в учете производится по справедливой стоимости. Арендатор должен и дальше учитывать эту аренду как финансовую, даже если впоследствии произойдет какое-либо событие, меняющее характер недвижимости, находящейся в распоряжении арендатора, таким образом, что она уже не может классифицироваться как инвестиционное имущество. Это происходит, например, если арендатор:
- (a) занимает объект недвижимости, который затем переходит в категорию недвижимости, занимаемой владельцем, по предполагаемой стоимости, равной справедливой стоимости этого объекта недвижимости на дату изменения способа использования; или
 - (b) заключает договор субаренды, предусматривающий передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением недвижимостью, третьему лицу, не являющемуся связанной стороной. Такой договор субаренды учитывается арендатором как договор финансовой аренды, заключенный с третьим лицом, несмотря на то, что такое третье лицо может отражать его в учете в качестве операционной аренды.

Отражение аренды в финансовой отчетности арендаторов

Финансовая аренда

Первоначальное признание

- 20 На дату начала срока аренды арендаторы должны признать финансовую аренду в своих отчетах о финансовом положении в качестве активов и обязательств в суммах, равных справедливой стоимости имущества, которое является предметом аренды, или приведенной стоимости минимальных арендных платежей (если эта сумма ниже), при этом каждая из указанных стоимостей определяется на дату начала арендных отношений. Ставка дисконтирования, используемая при расчете приведенной стоимости минимальных арендных платежей, представляет собой ставку процента, подразумеваемую в договоре аренды, если существует практическая возможность определить такую ставку. Если же определить ее практически невозможно, следует использовать расчетную процентную ставку для арендатора. Любые первоначальные прямые затраты арендатора прибавляются к сумме, признаваемой в качестве актива.
- 21 Операции и другие события учитываются и представляются в отчетности в соответствии со своим содержанием и финансовым смыслом, а не просто исходя из их юридической формы. Несмотря на то, что юридическая форма договора аренды может не предполагать передачу арендатору права собственности

на актив, являющийся предметом аренды, в случае финансовой аренды содержание операции и ее финансовый смысл таковы, что арендатор получает экономические выгоды от использования актива, являющегося предметом аренды, на протяжении большей части срока его экономической службы в обмен на обязательство уплатить за это право сумму, приблизительно равную справедливой стоимости актива на дату начала арендных отношений и соответствующих затрат на финансирование.

- 22 Если такие операции аренды не отражены в отчете о финансовом положении арендатора, то экономические ресурсы и уровень обязательств предприятия оказываются заниженными, что приводит к искажению финансовых показателей. Таким образом, финансовую аренду следует отражать в отчете о финансовом положении арендатора и как актив, и как обязательство по уплате будущих арендных платежей. На дату начала срока аренды актив и обязательство по уплате будущих арендных платежей признаются в отчете о финансовом положении в одинаковых суммах, за исключением того, что к сумме, признаваемой в отношении актива, прибавляются первоначальные прямые затраты арендатора.
- 23 Обязательства, относящиеся к сданным в аренду активам, не следует представлять в финансовой отчетности как уменьшение суммы таких активов. Если при представлении обязательств непосредственно в отчете о финансовом положении проводится разграничение между краткосрочными и долгосрочными обязательствами, такое же разграничение необходимо проводить и в отношении обязательств по аренде.
- 24 Первоначальные прямые затраты часто возникают в связи со спецификой арендной деятельности, такой, как согласование условий и обеспечение исполнения договоров аренды. Затраты, определяемые как непосредственно относящиеся к деятельности, осуществляемой арендатором в связи с финансовой арендой, прибавляются к сумме, признанной в отношении арендуемого актива.

Последующая оценка

- 25 Минимальные арендные платежи подлежат распределению между затратами на финансирование и уменьшением непогашенного обязательства. Затраты на финансирование подлежат распределению между всеми периодами в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась постоянная периодическая ставка процента по непогашенному остатку обязательства. Условная арендная плата начисляется в качестве расходов в тех отчетных периодах, в которых она возникает.
- 26 На практике при распределении затрат на финансирование по отчетным периодам в течение срока аренды арендатор может использовать тот или иной способ аппроксимации для упрощения расчетов.
- 27 Финансовая аренда приводит к возникновению расходов на амортизацию в отношении амортизируемых активов, а также финансовых расходов в каждом отчетном периоде. Учетная политика по амортизации арендуемых активов должна соответствовать учетной политике, применимой к амортизируемым активам, находящимся в собственности, и признаваемая сумма амортизации должна рассчитываться в соответствии с МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*» и МСФО (IAS) 38 «*Нематериальные активы*». Если нет обоснованной уверенности в том, что арендатор получит право собственности на арендуемый актив к концу срока аренды, актив должен быть полностью амортизирован на протяжении более короткого из двух сроков — срока аренды или срока полезного использования актива.
- 28 Амортизируемая величина актива, являющегося предметом аренды, распределяется по всем отчетным периодам в течение срока его предполагаемого использования на систематической основе, соответствующей учетной политике по амортизации, которую арендатор принял в отношении собственных амортизируемых активов. Если существует обоснованная уверенность в том, что арендатор получит право собственности к концу срока аренды, период предполагаемого использования соответствует сроку полезного использования актива. В противном случае актив амортизируется на протяжении более короткого из двух сроков — срока аренды или срока полезного использования.
- 29 Сумма относящихся к активу расходов на амортизацию и финансовых расходов за период редко соответствует сумме арендных платежей, подлежащих выплате в этом же периоде, и, следовательно, простое признание подлежащих выплате арендных платежей в качестве расходов не является правильным. Соответственно, маловероятно, что актив и относящееся к нему обязательство будут равны по величине после начала срока аренды.
- 30 Для проверки актива, являющегося предметом аренды, на обесценение предприятие применяет МСФО (IAS) 36 «*Обесценение активов*».

Раскрытие информации

- 31 Помимо выполнения требований МСФО (IFRS) 7 «*Финансовые инструменты: раскрытие информации*», арендаторы должны раскрывать следующую информацию в отношении финансовой аренды:
- (a) применительно к каждому виду активов — чистую балансовую стоимость на конец отчетного периода.
 - (b) сверку между общей суммой будущих минимальных арендных платежей на конец отчетного периода и их приведенной стоимостью. Кроме того, предприятие должно раскрывать информацию об общей сумме будущих минимальных арендных платежей на конец отчетного периода и их приведенной стоимости для каждого из следующих периодов:
 - (i) до одного года;
 - (ii) от одного года до пяти лет;
 - (iii) свыше пяти лет.
 - (c) условную арендную плату, признанную в качестве расходов в отчетном периоде.
 - (d) общую сумму будущих минимальных арендных платежей, ожидаемых к получению по договорам субаренды без права досрочного прекращения на конец отчетного периода.
 - (e) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендатором, включая, помимо прочего, следующую информацию:
 - (i) принципы определения условной арендной платы;
 - (ii) наличие и условия опционов на возобновление аренды или покупку арендуемого актива и положений о пересмотре цены;
 - (iii) ограничения, устанавливаемые договорами аренды, например, ограничения в отношении выплаты дивидендов, привлечения дополнительных заимствований и заключения новых договоров аренды.
- 32 Кроме того, арендаторы должны раскрывать информацию в соответствии с МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 36, МСФО (IAS) 38, МСФО (IAS) 40 и МСФО (IAS) 41 применительно к активам, являющимся предметом финансовой аренды.

Операционная аренда

- 33 Арендные платежи по договору операционной аренды должны признаваться в качестве расходов прямолинейным методом на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика получения выгод пользователем.*
- 34 При операционной аренде арендные платежи (за исключением затрат на приобретение услуг, таких, как страхование и техническое обслуживание) признаются в качестве расходов с распределением на прямолинейной основе, если только другой систематический подход не обеспечивает более адекватное отражение графика получения выгод пользователем, даже если платежи производятся не на этой основе.

Раскрытие информации

- 35 Помимо выполнения требований МСФО (IFRS) 7, арендаторы должны 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;
 - (iii) свыше пяти лет.
 - (b) общую сумму будущих минимальных арендных платежей, ожидаемых к получению по договорам субаренды без права досрочного прекращения на конец отчетного периода.

* См. также ПКР (SIC) - 15 «Операционная аренда — стимулы».

- (с) арендные платежи и платежи по субаренде, признанные в качестве расходов в отчетном периоде, с отдельным представлением сумм, относящихся к минимальным арендным платежам, условной арендной плате и платежам по субаренде.
- (d) общее описание значительных договоров аренды, заключенных арендатором, включая, помимо прочего, следующую информацию:
 - (i) принципы определения условной арендной платы;
 - (ii) наличие и условия опционов на возобновление аренды или покупку арендуемого актива и положений о пересмотре цены;
 - (iii) ограничения, устанавливаемые договорами аренды, например, ограничения в отношении выплаты дивидендов, привлечения дополнительных заимствований и заключения новых договоров аренды.

Отражение аренды в финансовой отчетности арендодателей

Финансовая аренда

Первоначальное признание

- 36 Арендодатели должны признавать в своем отчете о финансовом положении активы, находящиеся в финансовой аренде, и представлять их в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистым инвестициям в аренду.
- 37 При финансовой аренде арендодатель осуществляет передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом, и, таким образом, арендная плата, причитающаяся к получению, рассматривается арендодателем в качестве возврата основной стоимости актива и финансового дохода, представляющего собой компенсацию и вознаграждение арендодателя за его инвестиции и услуги.
- 38 Первоначальные прямые затраты часто ложатся на арендодателей и включают такие суммы, как комиссионные вознаграждения, выплаты за услуги юристов и внутренние затраты, непосредственно связанные с подготовкой и заключением договора аренды. Они не включают общие накладные расходы, такие, как расходы, понесенные отделами маркетинга или реализации. При финансовой аренде, где арендодатели не являются производителями или дилерами, первоначальные прямые затраты включаются в первоначальную оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде и уменьшают сумму дохода, признаваемого на протяжении срока аренды. Ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды, определяется таким образом, чтобы первоначальные прямые затраты автоматически включались в дебиторскую задолженность по финансовой аренде. Необходимость отражать их отдельно отсутствует. Затраты на подготовку и заключение договора аренды, понесенные арендодателями, являющимися производителями или дилерами, исключаются из состава первоначальных прямых затрат. В результате они исключаются из состава чистых инвестиций в аренду и признаются в качестве расходов при признании прибыли от продаж, что в случае финансовой аренды обычно происходит на начало срока аренды.

Последующая оценка

- 39 Признание финансового дохода должно основываться на графике, отражающем постоянную периодическую норму доходности по чистым инвестициям арендодателя в финансовую аренду.
- 40 Арендодатель стремится распределить финансовый доход на протяжении срока аренды, используя систематический и рациональный подход. Это распределение дохода основывается 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.
- 41 Расчетные оценки негарантированной остаточной стоимости, использованные при расчете валовых инвестиций арендодателя в аренду, подлежат регулярной проверке. При уменьшении оценочной негарантированной остаточной стоимости распределение дохода на протяжении срока аренды пересматривается с немедленным признанием уменьшения ранее начисленных сумм.
- 41А Актив, являющийся предметом финансовой аренды и классифицируемый как предназначенный для продажи (или включенный в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для

продажи) согласно МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», должен отражаться в учете в соответствии с указанным МСФО (IFRS).

- 42 **Арендодатели, являющиеся производителями или дилерами, должны признавать прибыль или убыток от продаж за отчетный период в соответствии с учетной политикой, принятой предприятием в отношении обычных продаж. Если использовались 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 в качестве расходов при признании прибыли от продаж.**
- 43 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:
- (a) 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;
 - (b) финансовый доход на протяжении срока аренды.
- 44 Выручка от продаж, признанная на начало срока аренды арендодателем, являющимся производителем или дилером, представляет собой наименьшее из двух значений — справедливой стоимости актива или приведенной стоимости минимальных арендных платежей, начисляемых арендодателю, рассчитанной с использованием рыночной процентной ставки. 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.
- 45 Арендодатели, являющиеся производителями или дилерами, иногда объявляют искусственно заниженные процентные ставки для привлечения клиентов. Использование подобной ставки приводит к тому, что в момент продажи признается чрезмерно большая часть общего дохода от операции. Если объявлены искусственно заниженные процентные ставки, прибыль от продаж должна ограничиваться величиной, которая была бы получена при использовании рыночной процентной ставки.
- 46 Затраты на подготовку и заключение договора финансовой аренды, понесенные арендодателем, являющимся производителем или дилером, признаются в качестве расходов на начало срока аренды, поскольку они в основном относятся к получению прибыли от продаж производителем или дилером.

Раскрытие информации

- 47 Помимо выполнения требований МСФО (IFRS) 7, арендодатели должны раскрывать следующую информацию в отношении финансовой аренды:
- (a) сверку между валовыми инвестициями в аренду на конец отчетного периода и приведенной стоимостью минимальных арендных платежей, причитающихся к получению на конец отчетного периода. Кроме того, предприятие должно раскрывать информацию о валовых инвестициях в аренду и приведенной стоимости минимальных арендных платежей, причитающихся к получению, на конец отчетного периода для каждого из следующих периодов:
 - (i) до одного года;
 - (ii) от одного года до пяти лет;
 - (iii) свыше пяти лет.
 - (b) незаработанный финансовый доход.
 - (c) негарантированную остаточную стоимость, начисляемую в пользу арендодателя.
 - (d) накопленные оценочные резервы по причитающимся к получению минимальным арендным платежам, которые невозможно взыскать.
 - (e) условную арендную плату, признанную в качестве дохода в отчетном периоде.
 - (f) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.

- 48 В качестве показателя роста часто также полезно раскрывать валовые инвестиции за вычетом незаработанного дохода, относящиеся к новому бизнесу, появившемуся в течение отчетного периода, уменьшенные на соответствующие суммы по прекращенным договорам аренды.

Операционная аренда

- 49 Арендодатели должны представлять в своем отчете о финансовом положении активы, являющиеся предметом операционной аренды, в зависимости от вида таких активов.
- 50 Доход от операционной аренды подлежит признанию в составе доходов прямолинейным методом на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования переданного в аренду актива.*
- 51 Затраты, включая затраты на амортизацию, понесенные при получении дохода от аренды, признаются в качестве расходов. Доход от аренды (за исключением поступлений от оказания услуг, таких, как страхование и техническое обслуживание) признается прямолинейным методом на протяжении срока аренды, даже если поступления возникают не на этой основе, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования переданного в аренду актива.
- 52 Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателями при подготовке и заключении договора операционной аренды, прибавляются к балансовой стоимости актива, являющегося предметом аренды, и признаются в качестве расходов на протяжении срока аренды с использованием тех же принципов, которые применяются к доходу от аренды.
- 53 Учетная политика по амортизации, применяемая в отношении амортизируемых арендуемых активов, должна соответствовать обычной политике амортизации, принятой арендодателем в отношении аналогичных активов, а сумма амортизации должна рассчитываться в соответствии с МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38.
- 54 Для проверки актива, являющегося предметом аренды, на обесценение предприятие применяет МСФО (IAS) 36.
- 55 Арендодатель, являющийся производителем или дилером, не признает прибыль от продаж при заключении договора операционной аренды, поскольку она не является эквивалентом продажи.

Раскрытие информации

- 56 Помимо выполнения требований МСФО (IFRS) 7, арендодатели должны раскрывать следующую информацию в отношении операционной аренды:
- (a) Будущие минимальные арендные платежи по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения в совокупности и отдельно для каждого из следующих периодов:
 - (i) до одного года;
 - (ii) от одного года до пяти лет;
 - (iii) свыше пяти лет.
 - (b) Общую сумму условной арендной платы, признанной в качестве дохода в отчетном периоде.
 - (c) Общее описание договоров аренды, заключенных арендодателем.
- 57 Кроме того, арендодатели должны раскрывать информацию в соответствии с МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 36, МСФО (IAS) 38, МСФО (IAS) 40 и МСФО (IAS) 41 применительно к активам, являющимся предметом операционной аренды.

Операция продажи с обратной арендой

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

* См. также ПКР (SIC) - 15 «Операционная аренда — стимулы».

- 59 Если операция продажи с обратной арендой приводит к возникновению финансовой аренды, продавец-арендатор не должен немедленно признавать в качестве доходов превышение поступлений от продажи над балансовой стоимостью. Вместо этого такое превышение переносится на следующие периоды и амортизируется на протяжении срока аренды.
- 60 Если обратная аренда представляет собой финансовую аренду, то операция является способом предоставления финансирования арендодателем арендатору, при котором актив используется в качестве обеспечения. По этой причине неправильно рассматривать превышение поступлений от продажи над балансовой стоимостью в качестве доходов. Такое превышение переносится на следующие периоды и списывается на протяжении срока аренды.
- 61 Если операция продажи с обратной арендой приводит к возникновению операционной аренды и очевидно, что операция совершается по справедливой стоимости, прибыль или убыток подлежит немедленному признанию. Если продажная цена ниже справедливой стоимости, прибыль или убыток подлежит немедленному признанию, за исключением случаев, когда убыток компенсируется будущими арендными платежами по цене ниже рыночной, и тогда он переносится на следующие периоды и списывается пропорционально арендным платежам на протяжении предполагаемого срока использования актива. Если продажная цена выше справедливой стоимости, превышение над справедливой стоимостью переносится на следующие периоды и списывается на протяжении предполагаемого срока использования актива.
- 62 Если обратная аренда представляет собой операционную аренду, а арендные платежи и продажная цена определяются по справедливой стоимости, то фактически имеет место обычная операция продажи, при которой прибыль или убыток подлежит немедленному признанию.
- 63 При операционной аренде, если справедливая стоимость на момент совершения операции продажи с обратной арендой ниже балансовой стоимости соответствующего актива, должен быть немедленно признан убыток, равный сумме разницы между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью.
- 64 При финансовой аренде такие корректировки не требуются, если только не имело место обесценение: в этом случае балансовая стоимость уменьшается до размера возмещаемой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 36.
- 65 Требования к раскрытию информации для арендаторов и арендодателей в равной мере применяются в отношении операций продажи с обратной арендой. Требуемое описание существенных договоров аренды приводит к раскрытию уникальных или необычных положений договора продажи с обратной арендой.
- 66 Операции продажи с обратной арендой могут обусловить применение критериев для отдельного раскрытия информации, предусмотренных МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Условия переходного периода

- 67 Согласно пункту 68, ретроспективное применение настоящего стандарта приветствуется, но не требуется. Если стандарт не применяется ретроспективно, считается, что сумма ранее существовавшей финансовой аренды была определена арендодателем надлежащим образом. В дальнейшем такая операция должна учитываться в соответствии с положениями настоящего стандарта.
- 68 Предприятие, которое ранее применяло МСФО (IAS) 17 (в редакции 1997 г.), обязано применять поправки, вносимые настоящим стандартом, ретроспективно в отношении всех договоров аренды или, если МСФО (IAS) 17 (в редакции 1997 г.) не применялся ретроспективно, — в отношении всех договоров аренды, заключенных с момента первоначального применения настоящего стандарта.
- 68А Предприятие должно провести переоценку классификации земельных участков, представляющие собой элементы арендуемого актива, с неистекшим сроком аренды на дату принятия предприятием поправок, указанных в пункте 69А на основе информации, доступной на дату начала этих арендных отношений. Оно должно признать заново классифицируемую аренду в качестве финансовой аренды ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Однако если у предприятия нет необходимой информации для применения поправок ретроспективно, оно должно:
- (a) применять поправки к аренде на основе фактов и обстоятельств, имеющих на дату принятия этих поправок; и
 - (b) признать актив и обязательство, относящиеся к заново классифицируемому элементу аренды «земельные участки» в качестве финансовой аренды, по их справедливой

стоимости на эту дату; любая разница между их справедливой стоимостью признается в составе нераспределенной прибыли.

Дата вступления в силу

- 69 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Если предприятие применяет настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 г., оно должно раскрыть данный факт.
- 69А Пункты 14 и 15 были удалены, пункты 15А и 68А были добавлены как часть к публикации «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в апреле 2009г. Предприятие должно применить данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Досрочное применение допускается. Если предприятие применяет поправки для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.

Прекращение действия МСФО (IAS) 17 (в редакции 1997 г.)

- 70 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 17 «Аренда» (в редакции 1997 г.).

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка»

Цель

В «Концепции подготовки и представления финансовой отчетности»¹ доход определяется как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притоков или увеличения активов либо уменьшения обязательств, приводящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала. Доход включает в себя как выручку предприятия, так и прочие доходы. Выручка — это доходы от обычной деятельности предприятия, характеризуемые, в том числе, как доходы от продаж, оплаты услуг, процентов, дивидендов и роялти. Цель настоящего стандарта состоит в определении порядка учета выручки, возникающей от определенных видов операций и событий.

Основным вопросом при учете выручки является определение момента, когда ее необходимо признавать. Выручка признается, если существует вероятность того, что предприятие получит будущие экономические выгоды, и эти выгоды можно надежно оценить. Настоящий стандарт определяет условия, при которых выполняются эти критерии и, следовательно, признается выручка. Настоящий стандарт также содержит практические рекомендации по применению указанных критериев.

Сфера применения

- 1 Настоящий стандарт применяется при учете выручки, полученной от следующих операций и событий:
 - (а) продажи товаров;
 - (б) предоставление услуг;
 - (в) использование другими сторонами активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды.
- 2 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 18 «Признание выручки», утвержденный в 1982 году.
- 3 Под товарами подразумевается продукция, произведенная предприятием для продажи, и товары, купленные для дальнейшей продажи (например, товары, приобретенные розничным продавцом, земля или другое имущество, предназначенное для перепродажи).
- 4 Предоставление услуг обычно подразумевает выполнение предприятием согласованного в договоре задания в течение определенного периода времени. Услуги могут предоставляться в течение одного отчетного периода или более чем одного. Некоторые договоры на предоставление услуг непосредственно связаны с договорами на строительство, например, договоры на оказание услуг руководителей проектов и архитекторов. Выручка, возникающая от этих договоров, не рассматривается в настоящем стандарте, а отражается в соответствии с требованиями для договоров на строительство, которые определены в МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство».
- 5 Использование активов предприятия другими сторонами ведет к возникновению выручки в форме:

¹ «Концепция подготовки и представления финансовой отчетности» КМСФО была принята Правлением КМСФО в 2001 году. В сентябре 2010 года Правление КМСФО заменило «Концепцию» на «Концептуальную основу составления финансовой отчетности».

- (a) процентов — платы, которая взимается за пользование денежными средствами и эквивалентами денежных средств или с сумм задолженности перед предприятием;
 - (b) роялти — платы за использование долгосрочных активов предприятия, например, патентов, торговых марок, авторских прав и компьютерного программного обеспечения;
 - (c) дивидендов — распределения прибыли между собственниками акционерного капитала пропорционально их участию в капитале определенного класса.
- 6 Настоящий стандарт не применяется в отношении выручки, возникающей от:
- (a) договоров аренды (см. МСФО (IAS) 17 «Аренда»);
 - (b) дивидендов от инвестиций, учитываемых по методу долевого участия (см. МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия»);
 - (c) договоров страхования, на которые распространяется действие МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»;
 - (d) изменений справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств или их выбытия (см. МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»);
 - (e) изменений стоимости других краткосрочных активов;
 - (f) первоначального признания и изменений справедливой стоимости биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
 - (g) первоначального признания сельскохозяйственной продукции (см. МСФО (IAS) 41); и
 - (h) добычи минеральных руд.

Определения

- 7 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
- Выручка** — валовое поступление экономических выгод за определенный период в ходе обычной деятельности предприятия, приводящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала.
- Справедливая стоимость** — сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.
- 8 Под выручкой подразумеваются только валовые поступления экономических выгод, полученных и подлежащих получению предприятием на его счет. Суммы, полученные от имени третьей стороны, такие как налог с продаж, налоги на товары и услуги и налог на добавленную стоимость, не являются получаемыми предприятием экономическими выгодами и не ведут к увеличению капитала. Поэтому они исключаются из выручки. Подобным образом, при агентских отношениях валовой приток экономических выгод включает суммы, собираемые от имени принципала, которые не ведут к увеличению капитала предприятия. Суммы, собранные от имени принципала, не являются выручкой. При этом выручкой является сумма комиссионных вознаграждений.

Оценка выручки

- 9 Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения.*

* См. также ПКР (SIC) 31 «Выручка – бартерные операции, включающие рекламные услуги»

- 10 Сумма выручки, возникающей от операции, обычно определяется договором между предприятием и покупателем или пользователем актива. Она оценивается по справедливой стоимости возмещения, полученного или подлежащего получению, с учетом суммы любых торговых или оптовых скидок, предоставляемых предприятием.
- 11 В большинстве случаев возмещение предоставляется в форме денежных средств или эквивалентов денежных средств, а суммой выручки является полученная или подлежащая получению сумма денежных средств или эквивалентов денежных средств. Однако в случае, если поступление денежных средств или эквивалентов денежных средств откладывается, справедливая стоимость возмещения может быть меньше полученной или подлежащей получению номинальной суммы денежных средств. Например, предприятие может предоставить беспроцентный кредит покупателю или принять от него вексель к получению с процентной ставкой ниже рыночной в качестве возмещения при продаже товаров. Когда договор фактически представляет собой операцию финансирования, справедливая стоимость возмещения определяется дисконтированием всех будущих поступлений с использованием вмененной ставки процента. Вмененная ставка процента — это наиболее точно определяемая величина из следующих:
- (a) преобладающая ставка для аналогичного финансового инструмента эмитента с аналогичным рейтингом кредитоспособности; или
 - (b) процентная ставка, которая дисконтирует номинальную сумму финансового инструмента до текущих цен товаров или услуг при продажах за наличные.
- Разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой возмещения признается процентным доходом в соответствии с пунктами 29–30 и в соответствии с МСФО (IAS) 39.
- 12 Если товары или услуги обмениваются на товары или услуги, аналогичные по характеру и стоимости, обмен не рассматривается как операция, создающая выручку. Это часто происходит с такими продуктами, как масло или молоко, когда поставщики обменивают запасы в различных местах для своевременного удовлетворения спроса в конкретном месте. При продаже товаров или предоставлении услуги в обмен на отличающиеся товары или услуги, обмен рассматривается как операция, создающая выручку. Выручка оценивается по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов. Если справедливая стоимость полученных товаров или услуг не может быть надежно оценена, выручка оценивается по справедливой стоимости переданных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов.

Идентификация операции

- 13 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, эта величина откладывается и признается как выручка за период, в течение которого производится обслуживание. 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 может продать товары и в то же время заключить отдельный договор на выкуп этих товаров в будущем, тем самым, в сущности, сводя на нет эффект операции. В таких случаях обе операции рассматриваются вместе.

Продажа товаров

- 14 **Выручка от продажи товаров должна признаваться, если удовлетворяются все перечисленные ниже условия:**
- (a) **предприятие передало покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары;**
 - (b) **предприятие больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;**
 - (c) **сумма выручки может быть надежно оценена;**
 - (d) **существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;**
 - (e) **понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно оценить.**

- 15 Определение момента, когда предприятие передает покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, требует изучения условий операции. В большинстве случаев передача рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности, совпадает с передачей покупателю юридических прав собственности или владения. Так происходит при большинстве розничных продаж. В других случаях передача рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности, происходит в иной момент, чем передача юридических прав собственности или передача владения.
- 16 Если предприятие сохраняет значительные риски, связанные с правом собственности, операция не является продажей и выручка по ней не признается. При различных обстоятельствах предприятие может сохранять значительный риск, связанный с правом собственности. Ситуации, когда у предприятия остаются существенные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, включают следующие обстоятельства:
- (a) предприятие продолжает нести ответственность за неудовлетворительную работу, не покрываемую стандартными условиями гарантии;
 - (b) получение выручки от конкретной продажи зависит от получения выручки покупателем в результате дальнейшей продажи товаров;
 - (c) поставленные товары подлежат установке, а установка составляет значительную часть контракта, который предприятие еще не выполнило;
 - (d) покупатель имеет право расторгнуть сделку купли-продажи по причине, определенной в договоре купли-продажи, и у предприятия нет уверенности в получении дохода.
- 17 Если предприятие сохраняет лишь незначительные риски, связанные с правом собственности, операция является продажей и выручка признается. Например, продавец может оставить за собой юридическое право собственности только для того, чтобы обеспечить поступление причитающейся ему суммы. В таком случае, если предприятие передало значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, операция является продажей и выручка признается. Другим примером, когда предприятие сохраняет лишь незначительный риск, связанный с правом собственности, может быть розничная торговля, при которой предлагается возврат денег в случае, если клиент неудовлетворен покупкой. Выручка в таких случаях признается в момент совершения продажи, при условии, что продавец может надежно оценить будущие возвраты и признаёт обязательство по возвратам на основе предыдущего опыта и других соответствующих факторов.
- 18 Выручка признается только при наличии вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие. В некоторых случаях такая вероятность может отсутствовать до тех пор, пока не получено возмещение или не устранена неопределенность. Например, может быть неизвестно, разрешит ли иностранное правительство перевод за границу полученного при продаже возмещения. После получения разрешения неопределенность устраняется и, соответственно, признается выручка. Однако в случае, когда неопределенность возникает в отношении возможности получить сумму, уже включенную в выручку, недополученная сумма, или сумма, вероятность получения которой стала маловероятной, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы первоначально признанной выручки.
- 19 Выручка и расходы, относящиеся к одной и той же операции или какому-либо событию, признаются одновременно; этот процесс обычно называется увязкой доходов и расходов. Расходы, в том числе гарантии и другие затраты, возникающие после отгрузки товаров, обычно могут быть надежно оценены при выполнении других условий, необходимых для признания выручки. Однако выручка не может быть признана, когда расходы не могут быть надежно оценены. В таких ситуациях любое уже полученное за продажу товара возмещение признается в качестве обязательства.

Предоставление услуг

- 20 Если результат операции, предполагающей предоставление услуг, поддается надежной оценке, выручка от такой операции должна признаваться в соответствии со стадией завершенности операции на конец отчетного периода. Результат операции можно надежно оценить, если выполняются все следующие условия:
- (a) сумма выручки может быть надежно оценена;
 - (b) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;
 - (c) стадия завершенности операции по состоянию на конец отчетного периода может быть надежно оценена;

- (d) **затраты, понесенные при выполнении операции, и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть надёжно оценены.***

Признание и оценка

- 21 *Определение того, действует ли предприятие в качестве принципала или агента (поправка 2009 года).*
- Согласно пункту 8 «при агентских отношениях валовой приток экономических выгод включает суммы, собираемые от имени принципала, которые не ведут к увеличению капитала предприятия. Суммы, собранные от имени принципала, не являются выручкой. При этом выручкой является сумма комиссионных вознаграждений». Для того чтобы определить действует ли предприятие в качестве принципала или агента требуется провести оценку и изучение всех соответствующих фактов и обстоятельств.
- Предприятие действует в качестве принципала, если оно оказывает воздействие на существенные риски и выгоды, связанные с продажей товаров или оказанием услуг. Ниже представлены характеристики, которые указывают на то, что предприятие действует в качестве принципала:
- (a) предприятие несет основную ответственность за предоставление товаров или услуг клиенту или за выполнение заказа, например, будучи ответственным за годность продуктов или услуг, заказанных или купленных клиентом;
 - (b) предприятие имеет риск обесценивания запасов, до или после заказа клиента, во время транспортировки или возврата;
 - (c) предприятие может свободно устанавливать цены, либо напрямую, либо косвенно, например, путем предоставления дополнительных товаров или услуг; и
 - (d) предприятие несет кредитный риск клиента в сумме, подлежащей оплате клиентом.
- Предприятие действует в качестве агента, когда оно не оказывает воздействия на существенные риски и выгоды, связанные с продажей товаров или оказанием услуг. Единственной характеристикой определяющей то, что предприятие действует в качестве агента, является то, что суммы, зарабатываемые предприятием, предопределены, будучи, являясь либо фиксированной суммой вознаграждения по каждой операции, либо установленным процентом от суммы, выставленным заказчику.
- 22 Выручка признается только при наличии вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие. Однако в случае, когда неопределенность возникает в отношении возможности получить сумму, уже включенную в выручку, недополученная сумма, или сумма, вероятность получения которой стала маловероятной, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы первоначально признанной выручки.
- 23 Как правило, предприятие способно произвести надежную оценку после согласования следующих положений с другими сторонами — участниками операции:
- (a) юридически закрепленные права каждой стороны в отношении услуг, которые должны быть предоставлены и получены сторонами;
 - (b) встречное возмещение; и
 - (c) форму и условия расчета.
- Предприятие, как правило, также должно иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. По мере предоставления услуг предприятие проверяет и при необходимости пересматривает оценку выручки по договору. Необходимость таких пересмотров не означает, что результат операции не может быть надёжно оценен.
- 24 Стадия завершенности сделки может быть определена различными методами. Предприятие использует тот из них, который обеспечивает надежную оценку выполненной работы. В зависимости от характера сделки эти методы могут включать:
- (a) отчеты о выполненной работе;
 - (b) услуги, предоставленные на дату отчетности, в процентах к общему объему услуг;
 - (c) пропорциональное соотношение затрат, понесенных на данный момент, к оценочной величине общих затрат по сделке. В затраты, понесенные на дату составления отчета, включаются лишь те,

* См. также ПКР (SIC) - 27 «Анализ сущности сделок, имеющих юридическую форму аренды» и ПКР (SIC) - 31 «Выручка — бартерные операции, включающие рекламные услуги»

которые отражают предоставленные на эту дату услуги. В оценочные общие затраты по сделке включаются только затраты, отражающие предоставленные или подлежащие предоставлению услуги.

Промежуточные платежи и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают предоставленных услуг.

- 25 Из практических соображений, в случае если услуги предоставляются неопределенное количество раз на протяжении определенного периода времени, выручка признается на основе линейного метода в течение определенного периода, если нет доказательства того, что какой-либо иной метод лучше отражает стадию завершенности. Если какое-либо действие является намного более значительным, чем другие, то признание выручки откладывается до осуществления этого действия.
- 26 **Если результат операции, предполагающей предоставление услуг, не может быть надежно оценен, выручка должна признаваться только в размере признанных возмещаемых расходов.**
- 27 На начальных стадиях исполнения операции часто бывает невозможно сделать расчетную оценку ее результата. Тем не менее, может существовать вероятность того, что предприятие возместит затраты, понесенные при выполнении операции. Поэтому выручка признается только в той степени, в какой ожидается возмещение понесенных затрат. Так как результат операции не может быть надежно рассчитан, прибыль не признается.
- 28 Если результат операции не может быть надежно оценен и отсутствует вероятность того, что понесенные затраты будут возмещены, выручка не признается, а понесенные затраты признаются в качестве расхода. После устранения факторов неопределенности, препятствовавших надежной оценке результата договора, выручка признается в соответствии с пунктом 20, а не в соответствии с пунктом 26.

Проценты, роялти и дивиденды

- 29 **Выручка, возникающая от использования другими организациями активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды, должна признаваться на основе, определенной в пункте 30, если:**
- (a) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;
 - (b) сумма выручки может быть надежно оценена;
- 30 **Выручка должна признаваться на следующей основе:**
- (a) проценты признаются по методу эффективной ставки процента, который определен в МСФО (IAS) 39, пункты 9 и AG5–AG8;
 - (b) роялти признаются по принципу начисления в соответствии с содержанием соответствующего договора;
 - (c) дивиденды признаются тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты.
- 31 [Удален]
- 32 Когда невыплаченные проценты начислены до приобретения инвестиции, содержащей проценты, последующее получение процентов распределяется между периодом до приобретения и периодом после приобретения; только часть процентов за период после приобретения признается в качестве выручки.
- 33 Роялти начисляются в соответствии с условиями соответствующих договоров и обычно признаются на этой основе, если только с учетом содержания договора для признания выручки не оказывается более подходящей иная систематическая рациональная основа.
- 34 Выручка признается только при наличии вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие. Однако в случае, когда неопределенность возникает в отношении возможности получить сумму, уже включенную в выручку, недополученная сумма, или сумма, вероятность получения которой стала маловероятной, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы первоначально признанной выручки.

Раскрытие информации

- 35 **Предприятие должно раскрывать:**
- (a) учетную политику, принятую для признания выручки, в том числе методы, используемые для определения стадии завершенности операций, связанных с предоставлением услуг;

- (b) сумму каждой значительной статьи выручки, признанной в течение периода, в том числе выручки, возникающей от:
 - (i) продажи товаров;
 - (ii) предоставления услуг;
 - (iii) процентов;
 - (iv) роялти;
 - (v) дивидендов;
 - (c) сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенных в каждую значительную статью выручки.
- 36 Предприятие раскрывает данные о любых условных обязательствах и условных активах в соответствии с МСФО 37 "*Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы*". Условные обязательства и условные активы могут возникать по таким статьям, как затраты по гарантиям, претензии, штрафы или возможные убытки.

Дата вступления в силу

- 37 Настоящий стандарт вступает в силу применительно к финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 1995 г. или после этой даты.
- 38 Публикация «*Стоимость инвестиций в дочернее предприятие, совместно контролируемое предприятие или ассоциированное предприятие*» (Поправки в МСФО (IFRS) 1 «*Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности*» и МСФО (IAS) 27 «*Консолидированная и отдельная финансовая отчетность*»), выпущенная в мае 2008 г. привела к внесению поправок в пункт 32. Предприятие должно применять указанную поправку на перспективной основе в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит соответствующие поправки в пунктах 4 и 38А МСФО (IAS) 27 в отношении более раннего периода, то оно должно одновременно применить указанную поправку в пункте 32.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»

Цель

Цель настоящего стандарта состоит в том, чтобы установить правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. Стандарт требует от предприятия признавать:

- (a) обязательство — в случае если работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем;
- (b) расход — в случае если предприятие использует экономическую выгоду, возникающую в результате услуги, оказанной работником в обмен на вознаграждение.

Сфера применения

- 1 Работодатель применяет этот стандарт для учета всех вознаграждений работникам, кроме тех, в которых применяется МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях».
- 2 Настоящий стандарт не касается отчетности по планам вознаграждений работникам (см. МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам»).
- 3 Вознаграждения работникам, к которым применяется настоящий стандарт, включают вознаграждения, которые обеспечиваются
 - (a) Согласно формализованным планам или другим формализованным соглашениям между предприятием и его работниками, группами работников или их представителями.
 - (b) Согласно требованиям законодательства или в связи с внутриотраслевыми договорами, в соответствии с которыми предприятия должны осуществлять взносы в национальные, государственные, отраслевые или другие планы, совместно учрежденные несколькими работодателями.
 - (c) Сложившейся практикой, которая ведет к появлению обязательства, вытекающего из такой практики. Сложившаяся практика приводит к возникновению обязательства, вытекающего из нее, если предприятие не имеет реальной альтернативы выплате вознаграждений работникам. Примером обязательства, вытекающего из практики, может служить ситуация, когда изменение сложившейся практики предприятия приведет к неприемлемому ущербу в его отношениях с работниками.
- 4 Вознаграждения работникам включают:
 - (a) краткосрочные вознаграждения работникам, такие как заработная плата и взносы на социальное обеспечение, оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни, участие в прибыли и премии (если они подлежат выплате в течение 12 месяцев после окончания периода), а также льготы в неденежной форме (медицинское обслуживание, обеспечение жильем, автомобилями, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для существующих работников;
 - (b) вознаграждения после окончания трудовой деятельности, такие как пенсии, прочие выплаты при выходе на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;

- (c) прочие долгосрочные вознаграждения работникам, включая отпуск за выслугу лет, длительный отпуск, празднование юбилеев или иные вознаграждения за выслугу лет, выплаты при длительной потере трудоспособности, а также участие в прибыли, премии и отложенное вознаграждение (если эти виды вознаграждения не подлежат выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода);
- (d) выходные пособия.

В силу того, что каждая из категорий, указанных выше в пп. (a)-(d), имеет разные характеристики, настоящим стандартом устанавливаются отдельные требования для каждой категории.

- 5 Вознаграждения работникам включают вознаграждения, предоставляемые как работникам, так и их иждивенцам, и могут осуществляться путем выплат (или предоставлением товаров или услуг), осуществляемых в пользу либо непосредственно работников, их супругов, детей или других иждивенцев, либо других лиц, таких как, например, страховые компании.
- 6 Работник может оказывать предприятию услуги на основе полного рабочего дня, частичной занятости, на постоянной, разовой или временной основе. Для целей настоящего стандарта в число работников входят директора и другой управленческий персонал.

Определения

- 7 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Вознаграждения работникам — все формы возмещения, которые предприятие предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги.

Краткосрочные вознаграждения работникам — вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), подлежащие выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности — вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), выплачиваемые по окончании их трудовой деятельности.

Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности — формализованные или неформализованные соглашения, в соответствии с которыми предприятие выплачивает вознаграждения одному или более работникам по окончании их трудовой деятельности.

Планы с установленными взносами — планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии, в рамках которых предприятие осуществляет фиксированные взносы в отдельную организацию (или фонд) и не будет иметь каких-либо юридических или вытекающих из практики обязательств по уплате дополнительных взносов, если активов фонда будет недостаточно для выплаты работникам всех вознаграждений, причитающихся за услуги, оказанные ими в текущем и предшествующих периодах.

Планы с установленными выплатами — планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии, отличные от планов с установленными взносами.

Планы, совместно учрежденные несколькими работодателями, — планы с установленными взносами (кроме государственных пенсионных планов) или планы с установленными выплатами (кроме государственных пенсионных планов), которые:

- (a) объединяют активы, внесенные различными предприятиями, не находящимися под общим контролем;
- (b) 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.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам — вознаграждения работникам (кроме вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии и выходных пособий), не подлежащие выплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Выходные пособия — вознаграждения работникам, являющиеся результатом одного из двух событий:

- (a) решения предприятия расторгнуть трудовое соглашение с работником до достижения им пенсионного возраста;
- (b) решения работника об увольнении по собственному желанию при сокращении штатов в обмен на такого рода вознаграждения.

Безусловное право работника на получение вознаграждений — это вознаграждения работникам, право на получение которых не зависит от их дальнейшей работы на предприятии.

Приведенная стоимость обязательств плана с установленными выплатами — это приведенная стоимость (без вычета активов плана) ожидаемых будущих выплат, необходимых для исполнения обязательств, возникающих в связи с услугами работников, оказанными в текущем и прошлых периодах.

Стоимость услуг текущего периода — это увеличение приведенной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в результате оказания работником услуг в текущем периоде.

Затраты на проценты — это увеличение приведенной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в течение периода, возникающее в связи с приближением на один период момента выплаты.

Активы плана включают:

- (a) активы фонда долгосрочного вознаграждения работников;
- (b) страховые полисы, удовлетворяющие определенным требованиям.

Активы фонда долгосрочного вознаграждения работников — это активы (кроме не подлежащих передаче финансовых инструментов, выпущенных отчитывающимся предприятием), которые:

- (a) принадлежат фонду, юридически независимому от отчитывающегося предприятия и существующему исключительно для выплат или фондирования вознаграждений работникам;
- (b) могут быть использованы только для выплат или фондирования вознаграждений работникам, не предоставляются собственным кредиторам отчитывающегося предприятия (даже при его банкротстве) и не возвращаются отчитывающемуся предприятию, за исключением случаев, когда:
 - (i) оставшиеся активы фонда достаточны для выполнения всех соответствующих обязательств плана или отчитывающегося предприятия по выплате вознаграждений работникам;
 - (ii) активы возвращаются отчитывающемуся предприятию как компенсация за уже выплаченные вознаграждения работникам.

Страховой полис, удовлетворяющий определенным требованиям, — это страховой полис,* выданный страховщиком, который не является связанной стороной отчитывающегося предприятия (в соответствии с определением в МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»), если средства по такому полису:

- (a) можно использовать только для выплат или фондирования вознаграждений работникам в рамках плана с установленными выплатами;
- (b) не предоставляются собственным кредиторам отчитывающегося предприятия (даже при его банкротстве) и не возвращаются отчитывающемуся предприятию, за исключением следующих случаев:
 - (i) такие средства представляют собой излишек активов, которые не нужны полису, для того чтобы выполнить все соответствующие обязательства по выплатам вознаграждения работникам;
 - (ii) такие средства возвращаются отчитывающемуся предприятию как компенсация за уже выплаченные вознаграждения работникам.

Справедливая стоимость — сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Доход на активы плана — это проценты, дивиденды и другая выручка, получаемая от активов плана, вместе с реализованными и нереализованными доходами и убытками по активам плана, за вычетом любых затрат на управление этими активами (за исключением тех, что включаются в актуарные допущения, используемые для оценки обязательств плана с установленными выплатами) и соответствующих налогов, которые должны быть уплачены в рамках плана.

* Признаваемый страховой полис не обязательно является договором страхования, как определено в МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования».

Актuarные прибыли и убытки включают:

- (a) корректировки на основе опыта (результат различий между первоначальными актуарными предположениями в отношении будущих событий и тем, что в действительности произошло);
- (b) результаты изменений в актуарных предположениях.

Стоимость услуг прошлых периодов — это изменение приведенной стоимости обязательств плана с установленными выплатами в связи с услугами, оказанными работниками в прошлых периодах, которое возникает в текущем периоде в результате введения новых или изменения существующих вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии или прочих долгосрочных вознаграждений работникам. Стоимость услуг прошлых периодов может быть положительной (при введении новых или изменении существующих выплат таким образом, что приведенная стоимость обязательств плана с установленными выплатами увеличивается) или отрицательной (при изменении существующих выплат таким образом, что приведенная стоимость обязательств плана с установленными выплатами уменьшается).

Краткосрочные вознаграждения работникам

- 8 Краткосрочные вознаграждения работникам включают в себя такие статьи как:
- (a) заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное обеспечение;
 - (b) краткосрочные оплачиваемые отсутствия на работе (такие как ежегодный оплачиваемый отпуск и отпуск по болезни) в случаях, когда компенсация за отсутствие должна быть выплачена в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники предоставляли соответствующие услуги;
 - (c) участие в прибыли и премии, подлежащие выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги;
 - (d) вознаграждения в неденежной форме (такие, как медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом, бесплатные или дотируемые товары или услуги) для существующих работников.
- 9 Учет краткосрочных вознаграждений работникам обычно не вызывает затруднений, поскольку для оценки обязательств или затрат не требуется использование актуарных допущений, и у предприятия не может возникнуть актуарная прибыль или убыток. Более того, обязательства по краткосрочным вознаграждениям работникам оцениваются на недисконтируемой основе.

Признание и оценка

Все краткосрочные вознаграждения работникам

- 10 Если работник оказывает предприятию услуги в течение учетного периода, предприятие должно признать недисконтированную величину краткосрочных вознаграждений работникам, подлежащую выплате в обмен на эти услуги:
- (a) В качестве обязательства (начисленного расхода), после вычета любой уже выплаченной суммы. Если уже выплаченная сумма превышает недисконтированную величину выплат, предприятие должно признать это превышение в качестве актива (авансовых расходов) в той мере, в какой авансовые расходы приведут, например, к сокращению будущих платежей или возврату денежных средств.
 - (b) В качестве расхода, за исключением тех взносов, которые другой стандарт требует или разрешает включать в себестоимость актива (см., например, МСФО (IAS) 2 «Запасы» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства»).

Пункты 11, 14 и 17 объясняют, как предприятие должно применять это требование к краткосрочным вознаграждениям работникам в форме оплачиваемых отсутствий на работе, участия в прибыли и премиальных выплат.

Краткосрочные оплачиваемые отсутствия на работе

- 11 **Предприятие признает ожидаемые затраты на выплату краткосрочных вознаграждений работникам в форме оплачиваемых отсутствий на работе в соответствии с пунктом 10 следующим образом:**
- (a) **при накапливаемых оплачиваемых отсутствиях на работе — на момент, когда работники оказывают услуги, увеличивающие будущие оплачиваемые отсутствия на работе, на которые эти работники имеют право;**
 - (b) **при ненакапливаемых оплачиваемых отсутствиях на работе — непосредственно при наступлении факта отсутствия на работе.**
- 12 **Предприятие может оплачивать отсутствие работников по самым разным причинам, в том числе по случаю ежегодного отпуска, болезни и краткосрочной нетрудоспособности, по уходу за ребенком, для работы в качестве присяжного заседателя или на период военной службы. Оплачиваемые отсутствия на работе подразделяются на две категории:**
- (a) **накапливаемые;**
 - (b) **ненакапливаемые.**
- 13 **Накапливаемые оплачиваемые отсутствия на работе могут быть перенесены на будущее и использованы в последующих периодах, в случае если они не были использованы полностью в текущем периоде. Накопиваемые оплачиваемые отсутствия на работе могут быть либо компенсируемыми (другими словами, при увольнении с предприятия работники имеют право на денежные выплаты за неиспользованные отсутствия), либо некомпенсируемыми (когда работники при увольнении не имеют права на получение денежных выплат за неиспользованные отсутствия). Обязательство возникает по мере того, как работники оказывают услуги, в результате чего увеличивается продолжительность оплачиваемых отсутствий на работе, которые они могут использовать в будущем. Обязательство существует и признается даже в том случае, когда оплачиваемое отсутствие на работе не является компенсируемым, хотя на оценку этого обязательства влияет возможность увольнения работников до того, как они используют право на накапливаемый некомпенсируемый отпуск.**
- 14 **Предприятие должно оценивать ожидаемые затраты на оплату накапливаемых оплачиваемых отсутствий на работе как дополнительную сумму, которую оно предполагает выплатить работнику за неиспользованные оплачиваемые отсутствия на работе, накопленные по состоянию на конец отчетного периода .**
- 15 **В соответствии с методом, определенным в предыдущем пункте, обязательство оценивается по величине дополнительных платежей, возникающих исключительно в связи с накоплением выплат. Во многих случаях предприятию не нужно производить подробные вычисления для того, чтобы прийти к выводу об отсутствии у него существенных обязательств по отношению к неиспользованным оплачиваемым отсутствиям на работе. Например, обязательства в отношении отпуска по болезни будут существенными только в том случае, когда существуют формальные или неформальные основания предполагать, что неиспользованный отпуск по болезни может быть взят как оплачиваемый отпуск.**

Пример, иллюстрирующий пункты 14 и 15

В компании насчитывается 100 сотрудников, каждый из которых наделен правом на 5-ти дневный отпуск по болезни в течение года. Неиспользованный отпуск по болезни может переноситься на один календарный год вперед. Отпуск по болезни сначала берется в счет дней, положенных в текущем году, а затем — в счет остатка неиспользованного отпуска, перенесенного с предыдущего года (по принципу ЛИФО). По состоянию на 30 декабря 20X1 года в среднем на одного работника приходилось по два дня неиспользованного оплачиваемого отпуска по болезни. На основании прошлого опыта, основные тенденции которого предположительно сохранятся в будущем, предприятие ожидает, что в 20X2 году 92 работника возьмут не более пяти дней оплачиваемого отпуска по болезни, а оставшиеся 8 работников возьмут в среднем шесть с половиной дней каждый.

Предприятие предполагает, что оно оплатит дополнительно 12 дней отпуска по болезни в результате неиспользования отпусков, накопленных по состоянию на 31 декабря 20X1 года (полтора дня для каждого из 8 работников). Таким образом, предприятие признает обязательство по оплате 12 дней отпуска по болезни.

- 16 **Ненакапливаемые оплачиваемые отсутствия на работе не переносятся на будущие периоды: они пропадают в случае их неиспользования или неполного использования в текущем периоде и не дают**

работникам права на получение денежных выплат за неиспользованный отпуск или при уходе с предприятия. Обычно это относится к отпуску по болезни (в том смысле, что неиспользованные в прошлых периодах отпуска не увеличивают будущие компенсации), отпуску по уходу за ребенком и оплачиваемому отсутствию на работе в связи с исполнением обязанностей присяжного заседателя или на период военной службы. Предприятие не признает обязательство или расходы до наступления факта отсутствия на работе, поскольку оказание работником услуг не ведет к увеличению суммы выплат.

Участие в прибыли и премиальные системы

17 Предприятие признает ожидаемые затраты на участие в прибыли и выплату премий в соответствии с пунктом 10 только в случае, если:

- (a) у предприятия есть существующее юридическое либо вытекающее из практики обязательство производить такие выплаты в результате прошлых событий;
- (b) обязательство можно надежно оценить.

Существующее обязательство возникает, если у предприятия нет реальной альтернативы выплатам.

18 По некоторым планам участия в прибыли работники получают долю в прибыли только при условии, что они продолжают работать на предприятии в течение установленного времени. Такие планы приводят к образованию обязательства, вытекающего из практики, так как работники предоставляют услуги, которые увеличивают сумму, подлежащую выплате, если они продолжают работать на предприятии до окончания установленного периода. Оценка такого рода обязательств, вытекающих из практики, учитывает тот факт, что некоторые работники могут уйти с предприятия, не получив соответствующих выплат за участие в прибыли.

Пример, иллюстрирующий пункт 18

В соответствии с планом участия в прибыли предприятие должно выплачивать работникам, занятым в течение года, определенную долю своей прибыли за год. Если никто из работников в течение года не увольняется, то общая сумма выплат по плану участия в прибыли за год составит 3% прибыли. Предприятие рассчитывает, что текучесть кадров сократит выплаты до 2,5% прибыли.

Предприятие признает обязательство и расход в размере 2,5% прибыли.

19 Предприятие может не иметь юридического обязательства выплачивать премии. Тем не менее, в некоторых случаях на предприятии может существовать практика выплаты премий. В таких случаях предприятие имеет обязательство, вытекающее из практики, поскольку у него нет реальной возможности не выплачивать премии. Оценка обязательства, вытекающего из практики, в данном случае учитывает возможность ухода с предприятия некоторых его работников без получения премий.

20 Предприятие может надежно оценить свои юридические или вытекающие из практики обязательства по участию в прибыли или премиальной системе только в случае, если:

- (a) формализованные условия плана содержат формулу определения величины выплат;
- (b) предприятие определяет величину вознаграждения, подлежащего выплате, до утверждения финансовой отчетности;
- (c) практика прошлых лет позволяет однозначно определить величину вытекающего из практики обязательства предприятия.

21 Обязательства по планам участия в прибыли и премиальной системе возникают в связи с услугами, оказанными работником, а не в результате операций с собственниками предприятия. Поэтому предприятие признает стоимость планов участия в прибыли и премиальной системы как расход, а не как распределение прибыли.

22 Если выплаты по планам участия в прибыли и премиальные вознаграждения не выплачиваются полностью в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали услуги, они относятся к прочим долгосрочным вознаграждениям работникам (см. пункты 126–131).

Раскрытие информации

- 23 Несмотря на то, что настоящий стандарт не требует специального раскрытия информации в отношении краткосрочных вознаграждений работникам, этого могут требовать другие стандарты. Например, МСФО (IAS) 24 требует раскрывать информацию о вознаграждениях ведущему управленческому персоналу. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» требует раскрывать информацию о сумме затрат на вознаграждение работникам.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: отличие планов с установленными взносами от планов с установленными выплатами

- 24 Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают, например:
- (a) вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как пенсии;
 - (b) прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании периода занятости.
- Соглашения, в соответствии с которыми предприятие предоставляет вознаграждения по окончании трудовой деятельности на предприятии, называются планами вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Предприятие применяет настоящий стандарт ко всем подобным соглашениям независимо от того, предполагают ли они учреждение отдельного юридического лица для получения взносов и выплаты вознаграждений.
- 25 Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности делятся на планы с установленными взносами и планы с установленными выплатами в зависимости от экономического содержания плана, вытекающего из его основных условий. По планам с установленными взносами:
- (a) юридическое обязательство или обязательство, вытекающее из практики предприятия, ограничивается суммой, которую оно согласно внести в фонд. Таким образом, полученная работником сумма вознаграждений по окончании трудовой деятельности определяется суммой взносов, которые предприятие (и, возможно, также работник) внесло в план или уплатило страховой компании, в совокупности с доходом от инвестиции средств, полученных в качестве взносов;
 - (b) следовательно, актуарный риск (риск того, что вознаграждения будут меньше ожидаемых) и инвестиционный риск (риск того, что инвестированные активы окажутся недостаточными для обеспечения предполагаемых вознаграждений) возлагаются на работника.
- 26 Обязательство предприятия не ограничивается суммой, которую оно соглашается внести в фонд, в случае если у предприятия имеется юридическое обязательство или обязательство, вытекающее из практики, возникшее в связи:
- (a) с формулой выплат по плану, которая учитывает не только сумму взносов;
 - (b) с гарантиями конкретной величины дохода на взносы (косвенными, через план, либо прямыми);
 - (c) сложившейся практикой, которая ведет к появлению обязательства, вытекающего из такой практики, со сложившейся практикой, которая ведет к появлению обязательства, вытекающего из такой практики (например, вытекающее из практики обязательство может возникнуть, в случае если на предприятии сложилась традиция повышать пенсии бывшим работникам для устранения влияния инфляции, даже если не существует соответствующего юридического обязательства).
- 27 По планам с установленными выплатами:
- (a) обязательство предприятия заключается в обеспечении вознаграждений согласованного размера действующим и бывшим работникам;
 - (b) актуарный риск (риск того, что затраты на вознаграждения будут больше ожидаемых) и инвестиционный риск по существу ложатся на предприятие. Если данные актуарного или инвестиционного опыта хуже ожидаемых, обязательства предприятия могут увеличиваться.
- 28 Пункты 29–42 (см. ниже) поясняют отличия планов с установленными взносами от планов с установленными выплатами в контексте планов, совместно учрежденных несколькими работодателями, государственных пенсионных планов и вознаграждений, обеспеченных страховыми полисами.

Планы, совместно учрежденные несколькими работодателями

- 29 **Предприятие должно классифицировать план, совместно учрежденный несколькими работодателями, как план с установленными взносами или план с установленными выплатами согласно условиям плана (включая любые вытекающие из практики обязательства выходящие за рамки формальных условий). В случае, если совместно учрежденный несколькими работодателями план является планом с установленными выплатами, предприятие должно:**
- (a) **учитывать свою пропорциональную долю в обязательствах плана с установленными выплатами, активах плана и затратах, относящихся к плану, точно так же, как и по любому другому плану с установленными выплатами;**
 - (b) **раскрывать информацию, подлежащую раскрытию в соответствии с требованиями пункта 120А.**
- 30 **Если имеющейся информации недостаточно для использования метода учета, применяемого для планов с установленными выплатами, по отношению к такому плану, совместно учрежденному несколькими работодателями, предприятие должно:**
- (a) **учитывать план в соответствии с пунктами 44–46, как если бы он являлся планом с установленными взносами;**
 - (b) **раскрывать следующую информацию:**
 - (i) **о том, что план является планом с установленными выплатами;**
 - (ii) **причину, по которой предприятие не имеет достаточной информации для учета плана как плана с установленными выплатами;**
 - (c) **в той степени, в какой профицит или дефицит в плане может повлиять на сумму будущих взносов, дополнительно раскрывать:**
 - (i) **любую имеющуюся информацию об указанном профиците или дефиците;**
 - (ii) **базу, использованную для определения профицита или дефицита;**
 - (iii) **последствия для предприятия, при наличии таковых.**
- 31 **Ниже приведен пример плана с установленными выплатами, совместно учрежденного несколькими работодателями:**
- (a) **План финансируется распределительным методом, что означает следующее: взносы устанавливаются на уровне, который считается достаточным для выплаты вознаграждений, причитающихся в этом же периоде; будущие вознаграждения, заработанные в текущем периоде, будут выплачиваться из будущих взносов.**
 - (b) **Вознаграждения работникам определяются продолжительностью их трудового стажа, а участвующие в плане предприятия не имеют реальных способов выхода из плана без уплаты взносов для обеспечения вознаграждений, заработанных работниками до момента выхода предприятия из плана. Такой план создает актуарный риск для предприятия: если совокупные затраты на выплату вознаграждений, уже заработанных на конец отчетного периода, выше ожидаемого, предприятию придется либо увеличить свои взносы, либо убеждать работников согласиться на снижение вознаграждений. Таким образом, этот план представляет собой план с установленными выплатами.**
- 32 **Если у предприятия достаточно информации о совместно учрежденном несколькими работодателями плане, который является планом с установленными выплатами, оно учитывает свою пропорциональную долю в обязательствах плана с установленными выплатами, активах плана и затратах на выплату вознаграждений по окончании трудовой деятельности, связанных с планом, таким же образом, как и по любому другому плану с установленными выплатами. Однако в некоторых случаях предприятие может быть неспособно оценить свою долю в финансовом положении и финансовых показателях плана с достаточной надежностью для целей учета. Это может произойти в случае, если:**
- (a) **предприятие не имеет доступа к информации о плане, которая удовлетворяла бы требованиям настоящего стандарта;**
 - (b) **план подвергает предприятия-участники актуарным рискам, связанным с занятыми в настоящее время и бывшими работниками других предприятий, в результате чего отсутствует последовательная и надежная база для распределения обязательств, активов и затрат между отдельными предприятиями, участвующими в плане.**
- В таких случаях предприятие ведет учет плана так, как если бы это был план с установленными взносами, и раскрывает дополнительную информацию в соответствии с требованиями пункта 30.**

- 32А Между планом, совместно учрежденным несколькими работодателями, и предприятиями-участниками может быть заключен договор, определяющий, каким образом профицит по плану распределяется между участниками (или фондируется его дефицит). Предприятие-участник совместно учрежденного несколькими работодателями плана, с которым заключен такой договор и который учитывает пенсионный план как план с установленными взносами в соответствии с пунктом 30, признает актив или обязательство, возникающие из такого договора, и вытекающие из него доходы или расходы в отчете о прибыли и убытках.

Пример, иллюстрирующий пункт 32А

Предприятие участвует в пенсионном плане с установленными выплатами, совместно учрежденном несколькими работодателями, который не подготавливает оценку плана в соответствии с МСФО (IAS) 19. Таким образом, это предприятие учитывает пенсионный план так, как если бы он был пенсионным планом с установленными взносами. Оценка фондирования плана (не в соответствии с МСФО (IAS) 19) показывает, что план имеет дефицит на сумму 100 миллионов. План заключил с участниками договор, в котором согласован график взносов в пенсионный план, что позволит устранить дефицит в течение следующих пяти лет. Общая сумма взносов предприятия в план в соответствии с договором составляет 8 миллионов.

Предприятие признает обязательство по взносам в пенсионный план с корректировкой на временную стоимость денег, а также равную ему сумму расхода в отчете о прибыли и убытках.

- 32В МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы» требует, чтобы предприятие раскрывало определенную информацию об определенных условных обязательствах. В контексте плана, совместно учрежденного несколькими работодателями, условное обязательство может возникнуть в результате, например:
- (а) актуарных убытков, связанных с другими участвующими предприятиями, потому что каждое предприятие, участвующее в совместно учрежденном несколькими работодателями плане, разделяет актуарные риски всех других участвующих предприятий;
 - (б) предусмотренного планом обязательства по финансированию его дефицита в случае выхода из него других предприятий.
- 33 Планы, совместно учрежденные несколькими работодателями, отличаются от совместно управляемых планов. Совместно управляемый план — это простая совокупность отдельных планов различных работодателей, объединенных для того, чтобы позволить участвующим работодателям объединить их активы для инвестирования и уменьшить затраты на управление инвестициями и административные расходы, но при этом требования различных работодателей разделены для отдельной выплаты вознаграждений своим работникам. Совместно управляемые планы не представляют особых проблем для учета, поскольку информация о них обычно достаточна для того, чтобы применять к ним такой же порядок учета, как и к любому плану отдельного работодателя, а также в связи с тем, что указанные совместно управляемые планы не подвергают участвующие в них предприятия актуарным рискам, связанным с действующими и бывшими работниками других предприятий. Определения настоящего стандарта требуют, чтобы предприятие классифицировало совместно управляемые планы как планы с установленными взносами или выплатами в зависимости от условий плана (включая любые обязательства, вытекающие из практики, которые выходят за рамки формальных условий).

Планы с установленными выплатами, разделяющие риски между различными предприятиями, находящимися под общим контролем

- 34 Планы с установленными выплатами, разделяющие риски между различными предприятиями, находящимися под общим контролем, например, между материнским предприятием и его дочерним предприятием, не являются планами, совместно учрежденными несколькими работодателями.
- 34А Предприятие, участвующее в таком плане, получает информацию о плане в целом, исходя из оценок на основании МСФО (IAS) 19 и с учетом предположений, применяемых к плану в целом. При наличии договора или заявленной политики отнесения чистой стоимости установленных выплат по плану в целом (с оценкой в соответствии с МСФО (IAS) 19) на отдельные предприятия группы предприятие признает сумму отнесенной таким образом чистой стоимости установленных выплат в своей отдельной финансовой отчетности. Если такого договора или такой политики нет, чистая стоимость установленных выплат признается в отдельной финансовой отчетности предприятия группы, которое официально

является работодателем-спонсором плана. Остальные предприятия группы признают в своей отдельной финансовой отчетности затраты, равные их взносам, подлежащих уплате за период.

- 34В Участие в таком плане является для каждого отдельного предприятия группы операцией между связанными сторонами. Следовательно, в своей отдельной финансовой отчетности предприятие раскрывает следующую информацию:
- (a) О договоре или заявленной политике отнесения чистой стоимости установленных выплат или о том, что такой политики нет.
 - (b) О политике расчета взносов, которые должно уплатить предприятие.
 - (c) Всю информацию о плане в целом в соответствии с пунктами 120–121, если предприятие учитывает отнесение чистой стоимости установленных выплат в соответствии с пунктом 34А.
 - (d) Информацию о плане в целом, которую требуют раскрывать пункты 120А (b)– (e), (j), (n), (o), (q) и 121, если предприятие учитывает взнос, подлежащий уплате за период, в соответствии с пунктом 34А. Прочие требования к раскрытию информации, определенные пунктом 120А, не применяются.
- 35 [Удален]

Государственные пенсионные планы

- 36 Предприятие учитывает государственный пенсионный план аналогично плану, совместно учрежденному несколькими работодателями (см. пункты 29 и 30).
- 37 Государственные пенсионные планы учреждаются в законодательном порядке для охвата всех предприятий (или всех предприятий определенной категории, например, конкретной отрасли) и действуют под руководством национального или местного правительства или другого органа (например, автономного ведомства, созданного специально для этой цели), не находящегося под контролем или влиянием отчитывающегося предприятия. Некоторые учрежденные предприятием планы обеспечивают как обязательные пенсии, которые в противном случае покрывались бы государственным пенсионным планом, так и дополнительное необязательное пенсионное обеспечение. Такие планы не являются государственными.
- 38 Государственные пенсионные планы подразделяются на планы с установленными выплатами и планы с установленными взносами по характеру обязательств предприятия в соответствии с планом. Многие государственные пенсионные планы финансируются распределительным методом: взносы устанавливаются на уровне, который, как предполагается, достаточен для выплаты пенсий, причитающихся в том же самом периоде, а будущие пенсии, заработанные в текущем периоде, будут выплачиваться из будущих взносов. Тем не менее, согласно большинству государственных планов, предприятие не имеет ни юридических, ни вытекающих из практики обязательств осуществлять будущие пенсионные выплаты: его единственным обязательством является обязательство уплачивать взносы при наступлении срока платежа, и если предприятие прекращает наем участников государственного пенсионного плана, у него не возникает обязательство выплачивать пенсии, заработанные ее собственными работниками в предыдущие годы. По этой причине государственные пенсионные планы обычно рассматриваются как пенсионные планы с установленными взносами. Однако в редких случаях, когда государственный пенсионный план является планом с установленными выплатами, предприятие применяет метод учета, предписанный пунктами 29 и 30.

Вознаграждения, обеспеченные страховыми полисами

- 39 Предприятие может уплачивать страховые взносы для фондирования плана вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Предприятие рассматривает такой план как план с установленными взносами, кроме случаев, когда у предприятия возникают (прямо или косвенно, через план) следующие юридические или вытекающие из практики обязательства:
- (a) выплачивать вознаграждения работникам напрямую при наступлении срока их выплаты;
 - (b) вносить дополнительные взносы в случае, если страховщик платит не все причитающиеся работникам будущие вознаграждения, относящиеся к услугам, оказанным работниками в текущем и предшествующих периодах.

Если предприятие сохраняет такого рода юридические обязательства или обязательства, вытекающие из практики, оно должно вести учет плана как плана с установленными выплатами.

- 40 Вознаграждения, обеспеченные страховыми полисами, необязательно связаны напрямую или автоматически с обязательствами предприятия по выплате вознаграждений работникам. В отношении

планов вознаграждений по окончании трудовой деятельности, предусматривающих страховые полисы, действуют те же различия между системами фондирования и учета, как и в отношении планов, фондируемых иным способом.

- 41 Если предприятие фондирует обязательство по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности путем уплаты взносов по страховому полису, при котором оно (либо прямо, либо косвенно через план или механизм установления будущих страховых премий или через отношения со страховщиком как со связанной стороной) сохраняет юридические обязательства или обязательства, вытекающие из практики, платежи страховых взносов не эквивалентны платежам по плану с установленными взносами. Отсюда следует, что предприятие:
- (a) учитывает страховой полис, удовлетворяющий определенным требованиям, как актив плана (см. пункт 7);
 - (b) признает другие страховые полисы как права возмещения (если такие полисы отвечают критериям, приведенным в пункте 104А).
- 42 Если страховой полис выписан на имя определенного участника плана или на группу участников плана и предприятие не имеет каких-либо юридических или вытекающих из практики обязательств по покрытию каких-либо убытков по страховому полису, оно не несет обязательств по выплате вознаграждений работникам, и страховщик самостоятельно отвечает за выплату пенсий. Уплата фиксированных страховых взносов по таким договорам по существу должна рассматриваться как расчет по обязательствам по вознаграждениям работникам, а не как инвестирование средств для исполнения этих обязательств. В результате, у предприятия больше нет ни актива, ни обязательства. Таким образом, предприятие учитывает такие платежи как взносы в план с установленными взносами.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: планы с установленными взносами

- 43 Учет планов с установленными взносами прост, поскольку обязательства отчитывающегося предприятия за каждый период определяются в размере взносов за этот период. Следовательно, для оценки обязательства или расходов актуарные допущения не требуются, и нет возможности для возникновения какой-либо актуарной прибыли или убытков. Более того, обязательства оцениваются на недисконтированной основе, за исключением случаев, когда они не подлежат исполнению в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Признание и оценка

- 44 Если работник оказал услуги предприятию в течение периода, предприятие признает взносы, подлежащие уплате в план с установленными взносами в обмен на эти услуги, следующим образом:
- (a) В качестве обязательства (начисленного расхода), после вычета любого уже выплаченного взноса. Если сумма ранее уплаченных взносов превышает величину взноса, причитающегося за услуги, оказанные до окончания отчетного периода, предприятие признает это превышение в качестве актива (авансовый расход) в той мере, в какой авансовый платеж приведет, например, к сокращению будущих платежей или к возврату денежных средств.
 - (b) В качестве расхода, за исключением тех взносов, которые другой стандарт требует или разрешает включать в себестоимость актива (см., например, МСФО (IAS) 2 и МСФО (IAS) 16).
- 45 Если взносы в план с установленными взносами не являются подлежащими уплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работник оказал соответствующие услуги, они дисконтируются с применением ставки дисконтирования, указанной в пункте 78.

Раскрытие информации

- 46 Предприятие раскрывает информацию о суммах, признанных в качестве расходов в отношении планов с установленными взносами.

- 47 Предприятие раскрывает информацию о взносах в планы с установленными взносами в пользу ведущего управленческого персонала, если этого требует МСФО (IAS) 24.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: планы с установленными выплатами

- 48 Учет планов с установленными выплатами достаточно сложен, потому что для оценки обязательства и расходов требуются актуарные допущения и существует возможность актуарных прибылей и убытков. Более того, обязательства оцениваются на дисконтированной основе, поскольку они могут быть исполнены через много лет по окончании периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Признание и оценка

- 49 Планы с установленными выплатами могут быть нефондируемыми либо полностью или частично фондируемыми, при этом взносы могут уплачивать как предприятие, так и его работники, как в полном объеме, так и частично, в юридически независимую от отчитывающегося предприятия организацию или фонд, из которого выплачиваются вознаграждения работникам. Выплата фондируемых вознаграждений при наступлении их срока зависит не только от финансового положения и результатов инвестиционной деятельности фонда, но также от способности (и желания) предприятия компенсировать любой дефицит в активах фонда. Таким образом, предприятие фактически принимает на себя актуарные и инвестиционные риски, связанные с планом. Как следствие, величина расходов, признанных в отношении плана с установленными выплатами, может не быть эквивалентной сумме взносов за отчетный период.
- 50 Предприятие учитывает планы с установленными выплатами в следующей последовательности:
- (a) используя методы актуарных расчетов, следует произвести надежную оценку суммы выплат, причитающихся работникам за оказанные ими услуги в текущем и предшествующем периодах. Для этого предприятие должно определить размеры выплат, причитающихся за текущий и предшествующий периоды (см. пункты 67–71), и произвести оценку (сделать актуарные допущения) в отношении демографических (таких как текучесть персонала и смертность) и финансовых параметров (таких как будущее увеличение заработной платы и затрат на медицинское обслуживание), которые будут влиять на затраты на выплату пенсий (см. пункты 72–91);
 - (b) дисконтируя эти выплаты с помощью метода прогнозируемой условной единицы, определить приведенную стоимость обязательств плана с установленными выплатами и стоимость услуг текущего периода (см. пункты 64–66);
 - (c) определить справедливую стоимость имеющихся активов плана (см. пункты 102–104);
 - (d) определить общую сумму актуарных прибылей и убытков и сумму подлежащих признанию актуарных прибылей и убытков (см. пункты 92–95);
 - (e) при введении в действие или изменении плана определить итоговую стоимость услуг прошлых периодов (см. пункты 96–101);
 - (f) при секвестре или полном расчете по обязательствам плана определить итоговую прибыль или убыток (см. пункты 109–115).

Если у предприятия есть несколько планов с установленными выплатами, оно применяет эти процедуры отдельно для каждого существенного плана.

- 51 В некоторых случаях оценки, средние показатели и упрощенные расчеты обеспечивают достаточно надежное приближение к результатам подробных расчетов, приведенных в настоящем стандарте.

Учет обязательств, вытекающих из практики

- 52 Предприятие учитывает не только свои юридические обязательства в соответствии с формализованными условиями плана с установленными выплатами, но и любые обязательства, вытекающие из сложившейся практики предприятия. Сложившаяся практика приводит к возникновению обязательства, вытекающего из нее, если предприятие не имеет реальной альтернативы выплате вознаграждений работникам. Примером обязательства, вытекающего из практики, может служить ситуация, когда изменение сложившейся практики предприятия приведет к неприемлемому ущербу в его отношениях с работниками.

- 53 Формализованные условия плана с установленными выплатами могут допускать прекращение обязательств предприятия по данному плану. Тем не менее, в большинстве случаев для предприятия весьма непросто прекратить эти обязательства, если оно стремится сохранить своих работников. Поэтому, при отсутствии свидетельств о прекращении предприятием своих обязательств по плану, в целях учета вознаграждений по окончании трудовой деятельности предполагается, что предприятие, в настоящее время обещающее такие выплаты своим работникам, будет поступать таким же образом на протяжении всего оставшегося периода трудовой деятельности работников.

Отчет о финансовом положении

- 54 Величина, признаваемая в качестве задолженности по плану с установленными выплатами, должна представлять собой чистую сумму следующих величин:
- (a) приведенная стоимость обязательств плана с установленными выплатами на конец отчетного периода (см. пункт 64);
 - (b) плюс любые актуарные прибыли (за вычетом любых актуарных убытков), еще не признанные в соответствии с учетной политикой, определенной в пунктах 92 и 93;
 - (c) минус любые еще не признанные стоимости услуг прошлых периодов (см. пункт 96);
 - (d) минус справедливая стоимость на конец отчетного периода активов плана (при наличии таковых), непосредственно предназначенных для исполнения обязательств (см. пункты 102–104).
- 55 Приведенная стоимость обязательств плана с установленными выплатами — это совокупные обязательства до вычета справедливой стоимости каких-либо активов плана.
- 56 Предприятие определяет приведенную стоимость обязательств плана с установленными выплатами и справедливую стоимость активов плана с достаточной регулярностью для того, чтобы величины, признанные в финансовой отчетности, существенно не отличались от величин, которые будут определены на конец отчетного периода.
- 57 В соответствии с настоящим стандартом приветствуется, но не требуется, чтобы предприятие привлекало профессионального актуария к оценке всех существенных обязательств по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности. По практическим соображениям предприятие может заказать у профессионального актуария подробную оценку обязательства до даты окончания отчетного периода. Тем не менее, результаты такой оценки корректируются с учетом любых существенных сделок и иных существенных изменений в обстоятельствах (включая изменения рыночных цен и процентных ставок), имевших место до даты окончания отчетного периода.
- 58 Величина, определенная в соответствии с пунктом 54, может быть отрицательной (актив). Предприятие оценивает возникающий актив как наименьшую из следующих величин:
- (a) величины, определенной в соответствии с пунктом 54;
 - (b) общей суммы:
 - (i) любых накопленных непризнанных актуарных убытков и стоимости услуг прошлых периодов (см. пункты 92, 93 и 96);
 - (ii) приведенной стоимости любых экономических выгод, возникающих в форме возврата средств из плана или сокращений будущих взносов в план. Приведенная стоимость этих экономических выгод должна определяться с использованием ставки дисконтирования, определенной в соответствии с пунктом 78.
- 58А Применение пункта 58 не должно приводить к тому, что признается прибыль исключительно в результате актуарного убытка или затрат на услуги прошлых периодов в текущем периоде, и к тому, что признается убыток исключительно в результате актуарной прибыли в текущем периоде. Поэтому предприятие немедленно, в соответствии с пунктом 54, признает следующие прибыль и убытки в объеме, в котором они возникают при оценке актива плана с установленными выплатами в соответствии с пунктом 58 (b):
- (a) Чистые актуарные убытки за текущий период и стоимость услуг прошлых периодов в текущем периоде и в объеме, в каком они превышают какое-либо уменьшение приведенной стоимости экономических выгод, указанных в пункте 58 (b) (ii). При отсутствии изменений или при увеличении приведенной стоимости экономических выгод вся сумма чистых актуарных убытков за текущий период и стоимость услуг прошлых периодов в текущем периоде признается немедленно в соответствии с пунктом 54.

- (b) Чистые актуарные прибыли за текущий период после вычета стоимости услуг прошлых периодов в текущем периоде, в объеме, в каком она превышает какое-либо увеличение приведенной стоимости экономических выгод, указанных в пункте 58 (b) (ii). При отсутствии изменений или при уменьшении приведенной стоимости экономических выгод вся сумма чистых актуарных прибылей за текущий период и в отношении стоимости услуги прошлых периодов в текущем периоде признается немедленно в соответствии с пунктом 54.

- 58B Пункт 58А применяется, когда у предприятия есть профицит* по плану с установленными выплатами на начало или на конец учетного периода и по условиям плана такое превышение не может быть полностью компенсировано за счет возврата средств или уменьшения будущих взносов. В таких случаях стоимость услуг прошлых периодов и возникающие в периоде актуарные убытки, признание которых отложено в соответствии с пунктом 54, увеличивают сумму, указанную в пункте 58 (b) (i). Если такое увеличение не компенсируется аналогичным уменьшением приведенной стоимости экономических выгод, которые должны быть признаны в соответствии с пунктом 58 (b) (ii), возникает увеличение чистой общей суммы, определенной в пункте 58 (b), и, следовательно, признанная прибыль. Пункт 58А запрещает признание прибыли в таких обстоятельствах. Противоположный результат наблюдается в случае возникающей в периоде актуарных прибылей, признание которых откладывается в соответствии с пунктом 54 в той мере, в какой актуарные прибыли уменьшают накопленные непризнанные актуарные убытки. Пункт 58А запрещает признание убытка в таких обстоятельствах. Примеры применения данного пункта приведены в части С «Руководства по применению», предлагающемуся к настоящему стандарту.
- 59 Актив может возникнуть в случае излишнего фондирования плана с установленными выплатами или в определенных случаях, когда признаются актуарные прибыли. В таких условиях предприятие признает актив, поскольку:
- предприятие контролирует ресурс, представляющий собой возможность использовать указанное превышение для создания будущих выгод;
 - этот контроль является результатом прошлых событий (взносов, уплаченных предприятием, и услуг, оказанных работником);
 - будущие экономические выгоды будут возникать в форме сокращения размеров будущих взносов или в форме возврата денежных средств, либо напрямую предприятию, либо косвенно, как покрытие дефицита по другому плану.
- 60 Ограничение, установленное в пункте 58 (b), не отменяет отложенное признание определенных актуарных убытков (см. пункты 92 и 93) и, в определенных случаях, стоимости услуг прошлых периодов (см. пункт 96), кроме случаев, указанных в пункте 58А. Однако это ограничение превалирует над переходными положениями в пункте 155 (b). Пункт 120А (f) (iii) требует от предприятия раскрывать суммы, не признанные в качестве актива на основании ограничения, установленного пунктом 58 (b).

Пример, иллюстрирующий пункт 60	
Пенсионный план с установленными выплатами имеет следующие характеристики:	
Приведенная стоимость обязательства	1,100
Справедливая стоимость активов плана	(1,190)
	(90)
Непризнанные актуарные убытки	(110)
Непризнанная стоимость услуг прошлых периодов	(70)
Непризнанное увеличение обязательств при первоначальном применении стандарта в соответствии с пунктом 155 (b)	(50)

* Профицит — это превышение справедливой стоимости активов плана над приведенной стоимостью обязательств плана с установленными выплатами.

Пример, иллюстрирующий пункт 60	
Отрицательная величина, рассчитанная в соответствии с пунктом 54	(320)
Приведенная стоимость возврата денежных средств и сокращения будущих взносов, которые будут иметь место в будущем	90
<i>Ограничение, установленное в пункте 58 (b), рассчитывается следующим образом:</i>	
<i>Непризнанные актуарные убытки</i>	110
<i>Непризнанная стоимость услуг прошлых периодов</i>	70
<i>Приведенная стоимость возврата денежных средств и сокращения будущих взносов, которые будут иметь место в будущем</i>	90
Ограничение	270
<i>270 меньше, чем 320. Поэтому предприятие признает в качестве актива 270 и раскрывает информацию о том, что действие данного ограничения сократило балансовую стоимость актива на 50 (см. пункт 120А (f) (iii)).</i>	

Прибыль или убыток

- 61** **Предприятие признает следующие чистые суммы в составе прибыли или убытка, кроме случаев, когда другой стандарт разрешает или требует включения их в себестоимость актива:**
- (a) стоимость услуг текущего периода (см. пункты 63–91);
 - (b) затрат на проценты (см. пункт 82);
 - (c) ожидаемый доход по активам плана (см. пункты 105–107) и на какие-либо права возмещения (см. пункт 104А);
 - (d) актуарную прибыль и убытки, определенные в соответствии с учетной политикой предприятия (см. пункты 92–93D);
 - (e) стоимость услуг прошлых периодов (см. пункт 96);
 - (f) влияние любых секвестров или окончательных расчетов по плану (см. пункты 109–110);
 - (g) влияние ограничения пункта 58 (b), кроме случаев, когда оно признается вне прибыли и убытков в соответствии с пунктом 93С.
- 62** Прочие стандарты требуют включения некоторых затрат на выплату вознаграждений работникам в себестоимость активов, таких как запасы или основные средства (см. МСФО (IAS) 2 и МСФО (IAS) 16). Любые затраты на выплату вознаграждений по окончании трудовой деятельности, включенные в себестоимость таких активов, содержат соответствующие доли показателей, перечисленных в пункте 61.

Признание и оценка: приведенная стоимость обязательств плана с установленными выплатами и стоимость услуг текущего периода

- 63 Окончательные затраты по плану с установленными выплатами могут зависеть от многих параметров, таких как величина заработной платы на момент выхода на пенсию, текучесть кадров, смертность, тенденции затрат на медицинское обеспечение и, для фондируемого плана, инвестиционный доход на активы плана. Окончательные затраты плана неопределенны, и эта неопределенность обычно сохраняется на протяжении длительного времени. Для того чтобы оценить приведенную стоимость обязательств по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности и соответствующую стоимость услуг текущего периода, необходимо:
- (a) применить метод актуарной оценки (см. пункты 64–66);
 - (b) распределить вознаграждение по периодам службы (см. пункты 67–71);
 - (c) сделать актуарные допущения (см. пункты 72–91).

Метод актуарной оценки

- 64 Предприятие использует метод прогнозируемой условной единицы для определения приведенной стоимости обязательств своего пенсионного плана с установленными выплатами и соответствующей стоимости услуг текущего периода, а также, где это применимо, стоимости услуг прошлых периодов.
- 65 Метод прогнозируемой условной единицы (иногда называемый методом накопленного вознаграждения, пропорционально распределенного на период оказания работником услуг, или методом вознаграждения/продолжительности работы) рассматривает каждый период работы как основание для права на дополнительную условную единицу вознаграждения (см. пункты 67–71) и оценивает каждую условную единицу вознаграждения отдельно с целью определения обязательств на конец периода (см. пункты 72–91).

Пример, иллюстрирующий пункт 65

Единовременное вознаграждение подлежит выплате по окончании работы на предприятии и равняется 1% от величины заработной платы на момент выхода на пенсию за каждый год работы. Величина заработной платы в первом году равняется 10 000, предполагается, что она увеличивается на 7% (сложный процент) каждый год. Используемая ставка дисконтирования равняется 10% в год. Приведенная ниже таблица показывает, как формируется обязательство по выплате вознаграждения работнику, чей уход ожидается в конце пятого года, при условии, что изменений в актуарных допущениях не происходит. Для простоты в этом примере не учитываются дополнительные корректировки, необходимые для отражения вероятности того, что работник уйдет с предприятия раньше или позже указанной даты.

Год	1	2	3	4	5
<i>Вознаграждение относится:</i>					
- к предыдущим годам	0	131	262	393	524
- к текущему году (1% от последней заработной платы)	131	131	131	131	131
- к текущему и предшествующим годам	131	262	393	524	655

Обязательство на начало периода	—	89	196	324	476
Проценты по ставке 10%	—	9	20	33	48
Стоимость услуг текущего периода	89	98	108	119	131
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
Обязательство на конец периода	89	196	324	476	655
Примечание:					
1.	<i>Обязательство на начало периода представляет собой приведенную стоимость выплат, относящихся к прошлым годам.</i>				
2.	<i>Стоимость услуг текущего периода — это приведенная стоимость выплат, относящихся к текущему году.</i>				
3.	<i>Обязательство на конец периода — это приведенная стоимость выплат, относящихся к текущему и предыдущим годам.</i>				

- 66 Предприятие дисконтирует обязательство по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности в полном объеме, даже если часть обязательства подлежит исполнению в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

Распределение вознаграждения по периодам работы

- 67 При определении приведенной стоимости обязательств плана с установленными выплатами и стоимости услуг текущего периода, а также, если применимо, стоимости услуг прошлых периодов, предприятие распределяет вознаграждение по периодам работы по формуле, установленной планом. Однако если оказание работником услуг в более поздние годы приведет к существенно более высокому вознаграждению, чем в ранние годы, предприятие распределяет вознаграждение на равномерной основе:
- с момента, когда работник впервые получил право на вознаграждение (независимо от того, влияет ли на его размер будущая работа);
 - до момента, когда право работника на получение всех существенных вознаграждений, причитающихся в соответствии с планом, больше не зависит от будущей работы, кроме тех, которые возникают в результате дальнейшего роста заработной платы.
- 68 Метод прогнозируемой условной единицы требует, чтобы предприятие относило вознаграждение к текущему периоду (для того, чтобы определить стоимость услуг текущего периода), а также распределяло его на текущий и предшествующие периоды (для того, чтобы определить приведенную стоимость обязательств плана с установленными выплатами). Предприятие распределяет вознаграждение по периодам, в которых возникло это обязательство по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Это обязательство возникает по мере того, как работники оказывают услуги в обмен на вознаграждения по окончании трудовой деятельности, которые предприятие предполагает выплачивать в будущих отчетных периодах. Актуарные методы позволяют предприятию оценивать это обязательство с достаточной степенью надежности, для того чтобы обосновать признание обязательства.

Пример, иллюстрирующий пункт 68

- План с установленными выплатами обеспечивает получение при выходе на пенсию единовременной выплаты в размере 100 за каждый год работы.
Вознаграждение в размере 100 относится на каждый год работы. Стоимость услуг текущего периода равняется приведенной стоимости указанных выплат (в размере 100). Приведенная

Пример, иллюстрирующий пункт 68

стоимость обязательства плана с установленными выплатами равняется приведенной стоимости 100, умноженной на количество лет, проработанных до окончания отчетного периода.

Если пенсия подлежит выплате немедленно после ухода работника с предприятия, стоимость услуг текущего периода и приведенная стоимость обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами отражают момент ожидаемого ухода работника с предприятия. Таким образом, в связи с дисконтированием они будут меньше, чем сумма, которая была бы рассчитана, если бы работник уволился в конце отчетного периода.

2. План обеспечивает ежемесячную пенсию в размере 0,2% величины заработной платы на момент окончания работы на предприятии за каждый год работы. Выплата пенсии начинается по достижении работником 65 лет.

Вознаграждения, равные приведенной стоимости месячной пенсии (на дату предполагаемого увольнения) в размере 0,2% ожидаемой величины заработной платы на момент окончания работы на предприятии и подлежащие выплате с ожидаемого момента ухода работника с предприятия до ожидаемого момента его смерти, распределяются на каждый год работы. Стоимость услуг текущего периода равняется приведенной стоимости указанных выплат. Приведенная стоимость обязательства плана с установленными выплатами равняется приведенной стоимости ежемесячной пенсии в размере 0,2% величины заработной платы на момент окончания работы, умноженной на количество лет, проработанных до окончания отчетного периода. Стоимость услуг текущего периода и приведенная стоимость обязательства плана с установленными выплатами подлежат дисконтированию в связи с тем, что выплата пенсий начинается с возраста 65 лет.

69

Оказание работниками услуг ведет к возникновению обязательств плана с установленными выплатами даже в том случае, если вознаграждение обусловлено будущей работой (другими словами, в случае вознаграждений, не являющихся безусловными). Оказание работником услуг до момента, когда вознаграждения становятся безусловными, создает вытекающее из практики обязательство в связи с тем, что на каждую последующую дату окончания отчетного периода размер услуг, которые должен будет оказать работник, прежде чем получит право на вознаграждение, уменьшается. При оценке обязательства плана с установленными выплатами предприятие учитывает вероятность того, что некоторые работники могут не удовлетворять условиям получения безусловного вознаграждения. Подобным образом, несмотря на то, что некоторые виды вознаграждения по окончании трудовой деятельности, например, медицинское обеспечение, должны быть предоставлены только при наступлении определенных событий, когда работник уже не работает на предприятии, обязательство формируется при оказании работником услуг, которые обеспечивают его право на вознаграждение при наступлении определенных событий. Вероятность возникновения определенных событий влияет на оценку обязательства, но не влияет на сам факт его существования.

Пример, иллюстрирующий пункт 69

1. По условиям плана выплачивается вознаграждение в размере 100 за каждый год службы. Вознаграждения становятся безусловными после десяти лет службы.

Вознаграждение в размере 100 относится на каждый год работы. В течение каждого года из первых десяти лет стоимость услуг текущего периода и приведенная стоимость обязательства отражают вероятность того, что работник может и не проработать все десять лет.

2. По условиям плана выплачивается вознаграждение в размере 100 за каждый год службы, за исключением периода работы до достижения возраста 25 лет. Вознаграждения сразу же становятся безусловными.

Вознаграждение не относится на период работы до достижения возраста 25 лет, потому что работа до указанной даты не приводит к вознаграждениям (условным или безусловным). На каждый последующий год распределяется вознаграждение в размере 100.

70

Обязательство возрастает до момента, с которого дальнейшая работа не приводит к возникновению существенных сумм будущего вознаграждения. Поэтому все вознаграждения относятся на периоды, заканчивающиеся на этот момент или до него. Вознаграждения распределяются между отдельными учетными периодами согласно установленной в плане формуле. Однако если оказание услуг работником

в последующие годы приведет к существенно более высоким вознаграждениям, чем в ранние годы, предприятие распределяет вознаграждения на равномерной основе до того момента, с которого дальнейшая работа не будет приводить к появлению существенных сумм будущего вознаграждения. Это связано с тем, что оказание услуг работником на протяжении всего периода в итоге приведет к выплате вознаграждения в более высоком размере.

Пример, иллюстрирующий пункт 70

1. План предусматривает единовременное вознаграждение в размере 1 000, которое становится безусловным после десяти лет работы. План не обеспечивает дополнительное вознаграждение за работу в последующие годы.

Вознаграждение в размере 100 (1 000 разделить на десять) распределяется на каждый год из первых десяти лет. Стоимость услуг текущего периода в течение каждого года из первых десяти лет отражает вероятность того, что работник может не проработать все десять лет полностью. На последующие годы вознаграждение не распределяется.
2. План предусматривает единовременное вознаграждение в размере 2 000 для всех продолжающих работать по достижении 55-летнего возраста при наличии стажа работы на предприятии не менее 20 лет или для всех, кто продолжает работать по достижении 65-летнего возраста, независимо от их периода работы.

Услуги работников, принятых на работу в возрасте моложе 35 лет, начинают подпадать под действие плана с тридцатипятилетнего возраста (работник может уволиться в 30 лет и вернуться в возрасте 33 лет, что не окажет влияния на величину или время выплаты вознаграждения). Эти вознаграждения обусловлены дальнейшей работой. Кроме того, работа по достижении возраста 55 лет не приведет к сколько-нибудь существенному приросту вознаграждения. Указанным работникам предприятие распределяет вознаграждение в размере 100 (2 000, разделенные на 20) на каждый год работы в возрасте от 35 до 55 лет.

Для работников, принятых на работу в возрасте от 35 до 45 лет, стаж более двадцати лет не приведет к сколько-нибудь существенному приросту суммы вознаграждения. Указанным работникам предприятие распределяет вознаграждение в размере 100 (2 000, разделенные на 20) на каждый год из первых двадцати лет.

Для работника, принятого на работу в возрасте 55 лет, служба сверх десяти лет не приведет к сколько-нибудь существенному приросту суммы вознаграждения. Указанным работникам предприятие распределяет вознаграждение в размере 200 (2 000, разделенные на 10) на каждый год из первых десяти лет.

Для всех работников стоимость услуг текущего периода и приведенная стоимость обязательства отражают вероятность того, что работник может не проработать полностью необходимый период.
3. План медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности предусматривает возмещение работнику, проработавшему на предприятии не менее десяти и не более двадцати лет, 40% их медицинских расходов после окончания трудовой деятельности на предприятии, а проработавшим двадцать и более лет — 50% этих расходов.

По формуле, установленной в плане, предприятие распределяет 4% приведенной стоимости ожидаемых затрат на медицинское обслуживание (40%, разделенные на десять) на каждый год из десяти лет работы и 1% (10%, разделенные на десять) на каждый год из последующих десяти лет. Стоимость услуг текущего периода в каждом году отражает вероятность того, что работник может не проработать полностью срок, необходимый для того, чтобы заработать вознаграждение, частично или полностью. На работников, чей уход с предприятия ожидается в срок менее десяти лет, вознаграждение не распределяется.
4. План медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности предусматривает возмещение работнику, проработавшему на предприятии не менее десяти и не более двадцати лет, 10% их медицинских расходов после окончания трудовой деятельности на предприятии, а проработавшим двадцать и более лет — 50% этих расходов.

Работа в поздние годы приводит к существенно более высокому уровню вознаграждения, чем в первые годы. Поэтому, в соответствии с пунктом 68, предприятие распределяет на равномерной основе вознаграждение для работников, уход которых с предприятия ожидается после двадцати и более лет. Работа свыше двадцати лет не приведет к существенному приросту будущего вознаграждения. Таким образом, вознаграждение распределяется на каждый год из первых

Пример, иллюстрирующий пункт 70

двадцати лет в размере 2,5% приведенной стоимости расчетных затрат на медицинское обслуживание (50%, разделенные на двадцать).

На работников, чей уход с предприятия ожидается между десятью и двадцатью годами работы, вознаграждение распределяется в размере 1% приведенной стоимости расчетных затрат на медицинское обслуживание на каждый год из первых десяти лет. На указанных работников на период от конца десятого года их службы до расчетной даты ухода с предприятия вознаграждение не распределяется.

На работников, чей уход с предприятия ожидается в срок менее десяти лет, вознаграждение не распределяется.

71

Если сумма вознаграждения равна постоянной доле от заработной платы на момент ухода с предприятия за каждый год работы, будущее повышение заработной платы будет влиять на величину средств, необходимых для исполнения обязательств, существующих за период работы до окончания отчетного периода, но не создает дополнительных обязательств. Поэтому:

- (a) для целей пункта 67 (b) повышение заработной платы не приводит к дополнительному вознаграждению даже в случае, если сумма вознаграждения зависит от заработной платы на момент ухода с предприятия;
- (b) размер вознаграждения, распределенного на каждый период, равняется постоянной доле заработной платы, в зависимости от которой определяется данное вознаграждение.

Пример, иллюстрирующий пункт 71

Работники имеют право на вознаграждение в размере 3% от заработной платы на момент ухода с предприятия за каждый год работы до достижения возраста 55 лет.

Вознаграждение в размере 3% от расчетной заработной платы на момент ухода с предприятия распределяется на каждый год до достижения возраста 55 лет. С этого момента в соответствии с планом дальнейшая работа не приводит к возникновению существенных сумм будущего вознаграждения. По достижении работником указанного возраста вознаграждение на годы последующей службы не распределяется.

Актuarные допущения

72

Актuarные допущения должны быть беспристрастными и взаимно совместимыми.

73

Актuarные допущения — это наилучшая расчетная оценка предприятием параметров, которые будут определять окончательную стоимость обеспечения вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Актuarные допущения включают:

- (a) демографические допущения относительно будущих характеристик занятых в настоящее время и бывших работников (и их иждивенцев), имеющих право на вознаграждения. Демографические допущения рассматривают такие аспекты, как:
 - (i) смертность как во время периода занятости работников, так и по окончании трудовой деятельности;
 - (ii) уровень текучести кадров, инвалидности и досрочного выхода на пенсию;
 - (iii) доля участников плана с иждивенцами, имеющими права на вознаграждения;
 - (iv) уровень выплат по планам медицинского обеспечения;
- (b) финансовые допущения, касающиеся таких статей, как:
 - (i) ставка дисконтирования (см. пункты 78–82);
 - (ii) будущие уровни заработной платы и вознаграждения (см. пункты 83–87);
 - (iii) в отношении пособий на медицинское обслуживание — будущая стоимость медицинского обеспечения, включая, при условии их существенности, затраты на обработку требований и выплату денежных сумм (см. пункты 88–91);
 - (iv) ожидаемая ставка дохода на активы плана (см. пункты 105–107).

- 74 Актуарные допущения являются беспристрастными в случае, если они делаются с достаточной осмотрительностью, но в то же время не являются чрезмерно консервативными.
- 75 Актуарные допущения являются взаимно совместимыми, если они отражают экономическую взаимосвязь между такими факторами, как инфляция, темпы роста заработной платы, доход на активы плана и ставки дисконтирования. Например, все допущения, зависящие от конкретного уровня инфляции (такие как допущения относительно ставок процента и увеличения заработной платы и вознаграждений), предполагают одинаковый уровень инфляции на любой будущий период.
- 76 Предприятие определяет ставку дисконтирования и другие финансовые допущения в номинальном выражении, если только оценки в реальном (скорректированном на инфляцию) выражении не оказываются более надежными: например, в условиях гиперинфляции (см. МСФО (IAS) 29 «*Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике*») или если вознаграждение индексируется и существует достаточно развитый рынок индексированных облигаций в той же валюте и с теми же условиями.
- 77 **Финансовые допущения основываются на рыночных прогнозах на конец отчетного периода для всего периода, в котором обязательства должны быть исполнены.**

Актуарные допущения: ставка дисконтирования

- 78 **Ставка, используемая для дисконтирования обязательств по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности (как фондируемым, так и нефондируемым), определяется на основе рыночной доходности высококачественных корпоративных облигаций по состоянию на конец отчетного периода. В странах, где отсутствует достаточно развитый рынок такого рода облигаций, используется рыночная доходность (на конец отчетного периода) государственных облигаций. Валюта и условия корпоративных или государственных облигаций должны соответствовать валюте и расчетным условиям обязательств по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности.**
- 79 Ставка дисконтирования — это одно из актуарных допущений, которое имеет существенное значение. Она отражает временную стоимость денег, но не актуарный или инвестиционный риск. Более того, ставка дисконтирования не отражает присущий предприятию кредитный риск, который ложится на кредиторов этого предприятия, и риск того, что фактические результаты могут отличаться от актуарных допущений.
- 80 Ставка дисконтирования отражает расчетное распределение выплат вознаграждения во времени. На практике предприятие часто достигает этого через применение одной средневзвешенной ставки дисконтирования, которая отражает расчетное распределение выплат вознаграждения во времени, их размер и валюту, в которой оно должно выплачиваться.
- 81 В некоторых случаях может отсутствовать достаточно развитый рынок облигаций с достаточно длительным сроком погашения, который соответствовал бы расчетному сроку выплат всех вознаграждений. В таких случаях предприятие использует текущие рыночные ставки для дисконтирования соответствующих краткосрочных платежей и рассчитывает ставку дисконтирования для долгосрочных обязательств путем экстраполяции текущих рыночных ставок по кривой доходности. Общая приведенная стоимость обязательств плана с установленными выплатами вряд ли будет особенно чувствительна к ставке дисконтирования, применяемой к части вознаграждений, выплата которых выходит за пределы срока окончательного погашения имеющихся корпоративных или государственных облигаций.
- 82 Затраты на проценты рассчитываются путем умножения определенной в начале периода ставки дисконтирования на приведенную стоимость обязательств плана с установленными выплатами в течение этого периода, с учетом любых существенных изменений указанных обязательств. Приведенная стоимость обязательств отличается от величины обязательства, признанного в отчете о финансовом положении, поскольку это обязательство признается после вычитания справедливой стоимости активов плана и в связи с тем, что некоторые актуарные прибыли и убытки, а также, в определенных случаях, стоимость услуг прошлых периодов, не признаются немедленно. [Часть А «Руководства по применению», прилагающееся к настоящему стандарту, среди прочего, иллюстрирует расчет затрат на проценты.]

Актуарные допущения: заработная плата, вознаграждение и стоимость медицинского обеспечения

- 83 База для оценки обязательств по предоставлению вознаграждений по окончании трудовой деятельности должна отражать:
- (а) оценочные будущие повышения заработной платы;

- (b) вознаграждения, установленные по условиям плана (или являющиеся результатом любых вытекающих из практики обязательств помимо этих условий) на конец отчетного периода;
 - (c) оценочные будущие изменения величины любых государственных пенсий, которые влияют на вознаграждения, предоставляемые по плану с установленными выплатами, только в случаях, если:
 - (i) эти изменения были введены до окончания отчетного периода;
 - (ii) прошлый опыт либо иное надежное подтверждение указывает на то, что эти государственные пенсии изменятся в каком-либо предсказуемом направлении, например, в соответствии с будущими изменениями общего уровня цен или общего уровня заработной платы.
- 84 При оценке будущего повышения заработной платы учитывается инфляция, должность, продвижение по службе и другие соответствующие факторы, такие как спрос и предложение на рынке рабочей силы.
- 85 Если формализованные условия плана (или вытекающие из практики обязательства помимо этих условий) требуют от предприятия изменения выплат в будущих периодах, оценка обязательства отражает эти изменения. Это происходит, например, когда:
- (a) у предприятия имеется предшествующий опыт повышения вознаграждений, например, для того, чтобы компенсировать воздействие инфляции, и нет никаких свидетельств того, что эта практика в будущем изменится;
 - (b) актуарные прибыли уже признаны в финансовой отчетности, и предприятие уже обязано либо по формализованным условиям плана (или на основе вытекающего из практики обязательства помимо этих условий), либо в соответствии с требованиями законодательства использовать любое превышение активов плана над его обязательствами в интересах участников плана (см. пункт 98 (c)).
- 86 Актуарные допущения не отражают будущих изменений вознаграждения, которые не установлены формализованными условиями плана (или обязательствами, вытекающими из практики) на конец отчетного периода. Такие изменения выражаются:
- (a) в стоимости услуг прошлых периодов в той мере, в какой они изменяют размер вознаграждения за услуги, оказанные до момента изменения;
 - (b) в стоимости услуг текущего периода для периодов после изменения в той мере, в какой она изменяет размер вознаграждения за услуги, оказанные после изменения.
- 87 Некоторые вознаграждения по окончании трудовой деятельности связаны с такими параметрами, как уровень государственных пенсий или государственного медицинского обеспечения. Оценка таких вознаграждений отражает ожидаемые изменения этих параметров на основе предшествующего опыта и других надежных данных.
- 88 Допущения в отношении затрат на медицинское обеспечение учитывают ожидаемые будущие изменения стоимости медицинского обслуживания, обусловленные инфляцией и специфическими изменениями в затратах на медицинское обеспечение.
- 89 Оценка вознаграждений предоставляемых в виде медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности требует учитывать предположения относительно уровня и частоты будущих обращений за медицинской помощью и затрат для их урегулирования. Предприятие оценивает будущую стоимость медицинского обеспечения на основе накопленных данных о своем собственном опыте, дополненного при необходимости данными за прошлые годы, полученными от других компаний, страховщиков, медицинских учреждений или других источников. Расчет будущих затрат на медицинское обеспечение учитывает влияние технического прогресса, изменений в схемах потребления или предоставления медицинских услуг и изменений состояния здоровья участников плана.
- 90 На уровень и частоту обращений за медицинской помощью особенно влияют возраст, состояние здоровья и пол работников (и их иждивенцев). На них могут также влиять другие факторы, такие как географическое положение. Поэтому данные прошлого опыта корректируются с учетом изменения демографических характеристик населения (выборки). Они также корректируются при наличии надежных свидетельств того, что прошлые тенденции не будут продолжаться.
- 91 Некоторые планы медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности требуют, чтобы работники делали взносы для покрытия предусмотренных планом затрат на медицинское обеспечение. Оценка будущих затрат на медицинское обеспечение учитывает любые взносы такого рода, произведенные по условиям плана по состоянию на конец отчетного периода (или в связи с какими-либо вытекающими из практики обязательствами помимо этих условий). Изменения указанных взносов работников влияют на стоимость услуг прошлых периодов или, где это применимо, приводят к

секвестрам. Затраты на обслуживание обратившихся за медицинской помощью могут быть уменьшены благодаря льготам, предоставленным государством либо иными медицинскими учреждениями (см. пункты 83 (с) и 87).

Актuarные прибыль и убытки

- 92 При оценке обязательств плана с установленными выплатами в соответствии с пунктом 54, предприятие, следуя требованиям пункта 58А, должно признать соответствующую долю (как указано в пункте 93) своих актуарных прибылей и убытков в качестве доходов или расходов в случае, если чистые накопленные непризнанные актуарные прибыли и убытки на конец отчетного периода превышают большее из двух значений:
- (a) 10% от приведенной стоимости обязательств плана с установленными на эту дату выплатами (до вычета активов плана);
 - (b) 10% справедливой стоимости любых активов плана на эту дату.
- Указанные ограничения рассчитываются и применяются отдельно для каждого плана с установленными выплатами.
- 93 Доля актуарных прибылей и убытков, подлежащая признанию для каждого плана с установленными выплатами,— это превышение, определенное в соответствии с пунктом 92, разделенное на ожидаемую среднюю продолжительность службы работников, участвующих в плане, оставшуюся до их выхода на пенсию. Однако предприятие может применять любой последовательный метод, приводящий к более быстрому признанию актуарных прибылей и убытков при условии, что в отношении как прочих доходов, так и убытков применяется одна и та же база, используемая последовательно из периода в период. Предприятие может применять указанные методы в отношении актуарных прибылей и убытков даже в том случае, если их величина находится в пределах, установленных пунктом 92.
- 93А Если предприятие принимает политику признания актуарных прибылей и убытков в том же периоде, в котором они возникают, что разрешено пунктом 93, они могут признаваться в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктами 93В–93D при условии, что такое признание включает:
- (a) все планы предприятия с установленными выплатами;
 - (b) все его актуарные прибыли и убытки.
- 93В Актуарные прибыли и убытки, признанные в составе прочего совокупного дохода, что разрешено пунктом 93А, должны отражаться в отчете о совокупном доходе.
- 93С Предприятие, признающее актуарные прибыли и убытки в соответствии с пунктом 93А, признает также любые корректировки, возникающие в связи с ограничением, установленным пунктом 58 (b), в составе прочего совокупного дохода.
- 93D Актуарные прибыли и убытки, а также корректировки, возникающие в связи с ограничением, установленным пунктом 58 (b), признанные в составе прочего совокупного дохода, немедленно признаются в составе нераспределенной прибыли. Они не признаются в составе прибыли и убытка последующего периода.
- 94 Актуарные прибыли и убытки могут возникать в результате увеличения или уменьшения приведенной стоимости обязательств плана с установленными выплатами или справедливой стоимости соответствующих активов плана. Причинами актуарных прибылей и убытков могут быть:
- (a) непредвиденно высокие или низкие показатели текучести кадров, уровня досрочных увольнений, смертности, повышения заработной платы и вознаграждений (если формализованные условия плана или обязательства, вытекающие из практики, обеспечивают увеличение выплат с учетом инфляции) или затрат на медицинское обеспечение;
 - (b) влияние изменений в оценках будущего уровня текучести кадров, досрочных увольнений или смертности, повышения заработной платы и вознаграждений (если формализованные или традиционные условия плана обеспечивают увеличение выплат с учетом инфляции) или затрат на медицинское обеспечение;
 - (c) влияние изменения ставки дисконтирования;
 - (d) различия между фактическим и предполагаемым доходом на активы плана (см. пункты 105–107).
- 95 В долгосрочной перспективе возможен взаимозачет актуарных прибылей и убытков. Поэтому оценки величины вознаграждений по окончании трудовой деятельности можно рассматривать как диапазон («коридор») отклонений от наилучшей расчетной оценки. Предприятие может, но не обязано, признавать

актуарные прибыли и убытки, находящиеся внутри этого диапазона. Настоящий стандарт требует от предприятия, как минимум, признавать определенную часть актуарных прибылей и убытков, выходящих за границы «коридора», определенного в размере «плюс или минус 10%». [Часть А «Руководства по применению», прилагающееся к настоящему стандарту, среди прочего, иллюстрирует подход к учету актуарных прибылей и убытков]. Стандарт также разрешает применять методы ускоренного признания при условии, что они удовлетворяют требованиям пункта 93. Такие разрешенные методы включают, например, немедленное признание всех актуарных прибылей и убытков, как выходящих, так и не выходящих за границы «коридора». Пункт 155 (b) (iii) объясняет необходимость принимать во внимание любую непризнанную часть переходного обязательства при учете последующих актуарных прибылей.

Стоимость услуг прошлых периодов

- 96 При оценке обязательств плана с установленными выплатами в соответствии с пунктом 54, предприятие, в соответствии с пунктом 58А, признает стоимость услуг прошлых периодов в качестве расхода равными долями на протяжении среднего периода времени, по истечении которого право работника на выплату вознаграждений становится безусловным. В той степени, в какой выплата вознаграждений является безусловной сразу после введения в действие плана с установленными выплатами или изменений указанного плана, предприятие признает стоимость услуг прошлых периодов немедленно.
- 97 Стоимость услуг прошлых периодов возникает тогда, когда предприятие вводит в действие план с установленными выплатами, который относит вознаграждения на услуги прошлых периодов, или изменяет размеры вознаграждений, подлежащих выплате в отношении услуг прошлых периодов в соответствии с существующим планом. Такие изменения производятся в оплату за предоставление работниками услуг в течение периода, по истечении которого право работника на выплату вознаграждений становится безусловным. Таким образом, предприятие признает стоимость услуг прошлых периодов в течение указанного периода, несмотря на то, что она относится к услугам работника в предшествующих периодах. Предприятие оценивает стоимость услуг прошлых периодов как изменение обязательств в результате их корректировки (см. пункт 64). Отрицательная стоимость услуг прошлых периодов возникает, когда предприятие изменяет размер вознаграждений, относимых на услуги прошлых периодов таким образом, что приведенная стоимость обязательств плана с установленными выплатами уменьшается.

Пример, иллюстрирующий пункт 97	
На предприятии действует пенсионный план, обеспечивающий пенсии в размере 2% от величины заработной платы на момент выхода на пенсию за каждый год работы. Право на получение работником вознаграждения становится безусловным после десяти лет службы. 1 января 20X5 года предприятие повышает пенсию до 2,5% от величины заработной платы на момент выхода на пенсию за каждый год службы, начиная с 1 января 20X1. На дату повышения приведенная стоимость дополнительных выплат за работу в период с 1 января 20X1 года по 1 января 20X5 года составляет:	
Работники, чей стаж работы превышает пяти лет на 01.01.X5	150
Работники, чей стаж работы не превышает пяти лет на 01.01.X5 (средний срок до момента, когда выплаты становятся безусловными — три года)	120
	270
<i>Предприятие признает 150 немедленно, поскольку эти выплаты уже являются безусловными.</i>	
<i>Предприятие признает 120 равномерными суммами в течение трех лет, начиная с 1 января 20X5 года.</i>	

- 98 Стоимость услуг прошлых периодов не включает:
- (a) влияние различий между фактической величиной и ранее сделанными допущениями относительно повышения заработной платы на обязательства по выплате вознаграждений за услуги, оказанные в прошлых периодах (стоимости услуг прошлых периодов в данном случае просто не существует, поскольку в актуарных допущениях предусмотрена прогнозная величина заработной платы);

- (b) недооценку и переоценку размера увеличения пенсий по усмотрению предприятия, если у него есть соответствующие обязательства, вытекающие из практики (стоимости услуг прошлых периодов просто не существует, потому что в актуарных допущениях предусматриваются такого рода увеличения пенсионных выплат);
 - (c) оценку увеличения размера вознаграждений, возникающего в связи с актуарными прибылями, уже признанными в финансовой отчетности, в случае если предприятие обязано либо по формализованным условиям плана (или вытекающего из практики обязательства, помимо условий), либо в соответствии с требованиями законодательства использовать любой прирост активов плана в интересах участников плана даже при условии, что увеличенные пенсии еще не были официально назначены (возникающее таким образом увеличение обязательств — это актуарный убыток, а не стоимость услуг прошлых периодов, см. пункт 85 (b));
 - (d) прирост вознаграждений, право на получение которых безусловно, в случае, если при отсутствии новых или увеличенных вознаграждений работники выполняют требования, необходимые для того, чтобы вознаграждения стали безусловными (стоимость услуг прошлых периодов отсутствует, поскольку предприятие признает оцененные предполагаемые затраты вознаграждений как стоимость услуг текущего периода, т. е. по мере их оказания);
 - (e) влияние изменений плана, уменьшающих величину вознаграждений за будущую работу (секвестр плана).
- 99 При установлении новых или изменении величины существующих вознаграждений предприятие устанавливает график амортизации стоимости услуг прошлых периодов. Вести в рамках такого графика амортизации подробные записи для определения и реализации всех последующих изменений может быть непрактично. Более того, влияние этих изменений может оказаться существенным только при проведении секвестра или окончательного расчета по плану. Таким образом, предприятие вносит поправки в график амортизации стоимости услуг прошлых периодов только в случае секвестра или расчета по плану.
- 100 Если предприятие уменьшает размер вознаграждения по существующему плану с установленными выплатами, возникшее уменьшение задолженности признается как (отрицательная) стоимость услуг прошлых периодов на протяжении среднего периода, по истечении которого право работника на получение уменьшенного вознаграждения становится безусловным.
- 101 Если предприятие уменьшает размер некоторых вознаграждений по существующему плану с установленными выплатами и одновременно увеличивает размер других вознаграждений по этому же плану тем же работникам, оно учитывает это изменение как одно суммарное изменение.

Признание и оценка: активы плана

Справедливая стоимость активов плана

- 102 Справедливая стоимость активов плана вычитается при определении суммы, признаваемой в отчете о финансовом положении в соответствии с пунктом 54. При отсутствии рыночной цены справедливая стоимость активов плана рассчитывается, например, путем дисконтирования предполагаемых будущих потоков денежных средств по ставке дисконтирования, отражающей как риск, относящийся к активам плана, так и предполагаемый период до срока погашения или ожидаемой даты выбытия этих активов (или, при отсутствии срока погашения, ожидаемый период до расчета по соответствующему обязательству).
- 103 Активы плана не включают неуплаченные взносы, причитающиеся от отчитывающегося предприятия фонду, а также любые не подлежащие передаче финансовые инструменты, выпущенные предприятием и принадлежащие фонду. Активы плана уменьшаются на сумму любых обязательств фонда, не касающихся выплаты вознаграждений работникам, например, на сумму кредиторской задолженности по основной деятельности и прочих кредиторских задолженностей или на сумму обязательств, возникающих в связи с производными финансовыми инструментами.
- 104 В случае если активы плана включают страховые полисы, удовлетворяющие определенным требованиям и точно соответствующие по сумме и временным параметрам некоторым или всем причитающимся по плану вознаграждениям, справедливая стоимость таких страховых полисов принимается в качестве приведенной стоимости соответствующих обязательств в соответствии с пунктом 54 (с учетом любых необходимых сокращений, если суммы по таким страховым полисам не могут быть получены полностью).

Возмещения

- 104A Предприятие признает свое право на возмещение в качестве отдельного актива только в том случае, если практически гарантированно, что другая сторона возместит, частично или полностью, затраты, необходимые для расчета по обязательствам плана с установленными выплатами. Предприятие признает такой актив по его справедливой стоимости. Во всех остальных отношениях предприятие подходит к учету такого актива так же, как и к учету активов плана. В отчете о совокупном доходе затраты по плану с установленными выплатами могут быть показаны после вычета признанной суммы возмещения.
- 104B Иногда предприятие может обратиться за частичной или полной выплатой затрат на расчет по обязательствам плана с установленными выплатами к другой стороне, например, к страховщику. Страховые полисы, удовлетворяющие определенным требованиям, в соответствии с пунктом 7 являются активами плана. Предприятие учитывает страховые полисы, удовлетворяющие определенным требованиям, таким же образом, как и другие активы плана, при этом положения пункта 104A не применяются (см. пункты 39–42 и 104).
- 104C Если страховой полис не отвечает определенным требованиям, он не является активом плана. В таких случаях применяется пункт 104A: предприятие признает свое право на возмещение в соответствии со страховым полисом как отдельный актив, а не как уменьшение суммы задолженности по плану с установленными выплатами, признанной в соответствии с пунктом 54. Во всех остальных отношениях предприятие подходит к учету такого актива так же, как и к учету активов плана. В частности, задолженность по плану с установленными выплатами, признанная в соответствии с пунктом 54, увеличивается (уменьшается) в том же объеме, в какой чистые накопленные актуарные прибыли или убытки, связанные с обязательством плана с установленными выплатами и соответствующим правом на возмещение остаются непризнанными в соответствии с пунктами 92 и 93. Пункт 120A(f) (iv) требует, чтобы предприятие раскрывало краткую информацию о связи между правом на возмещение и соответствующим обязательством.

Пример, иллюстрирующий пункты 104A–104C.	
Приведенная стоимость обязательства	1,241
Непризнанные актуарные прибыли	17
Обязательства, признанные в отчете о финансовом положении	1,258
Права по страховым полисам, которые точно соответствуют по сумме и временным параметрам некоторым причитающимся по плану вознаграждениям. Приведенная стоимость таких вознаграждений — 1 092.	1,092
Непризнанные актуарные прибыли в размере 17 представляют собой чистые накопленные актуарные прибыли по обязательству и по праву на возмещение.	

- 104D Если право на возмещение возникает в связи со страховым полисом, который точно соответствует по сумме и временным параметрам некоторым или всем причитающимся по плану вознаграждениям, справедливая стоимость права на возмещение принимается в качестве приведенной стоимости соответствующего обязательства, как указано в пункте 54 (с учетом любых необходимых сокращений, если суммы по таким страховым полисам не могут быть получены полностью).

Доход на активы плана

- 105 Ожидаемый доход на активы плана является одним из компонентов расходов, признанным в составе прибыли или убытка. Разница между предполагаемым и фактическим доходом на активы плана составляет актуарные прибыли или убытки; она включается вместе с актуарными прибылями и убытками в обязательства плана с установленными выплатами при расчете чистой суммарной величины, которая затем сопоставляется с границами десятипроцентного «коридора», оговоренного в пункте 92.
- 106 Ожидаемый доход на активы плана основывается на прогнозах рынка на начало периода относительно дохода на протяжении всего срока действия соответствующего обязательства. Ожидаемый доход на

активы плана отражает изменения справедливой стоимости активов плана, удерживаемых в течение периода, в результате получения фондом взносов и осуществления выплат из средств фонда.

Пример, иллюстрирующий пункт 106

На 1 января 20X1 года справедливая стоимость активов плана составляет 10 000, а чистые накопленные непризнанные актуарные прибыли равны 760. На 30 июня 20X1 года план выплатил вознаграждения в сумме 1 900 и получил взносы в сумме 4 900. На 31 декабря 20X1 года справедливая стоимость активов плана равнялась 15 000, а приведенная стоимость обязательств плана с установленными выплатами составила 14 792. Актуарный убыток по обязательству за 20X1 год составил 60.

По состоянию на 1 января 20X1 года отчитывающееся предприятие сделало следующие расчеты, основанные на рыночных ценах по состоянию на эту дату:

	%
Доход от процентов и дивидендов после вычета налогов, подлежащих уплате фондом	9,25
Реализованные и нереализованные прибыли по активам плана (за вычетом налога)	2,00
Административные расходы	(1,00)
Ожидаемая ставка дохода	10,25
<i>В 20X1 году ожидаемый и фактический доход на активы плана были следующими:</i>	
Доход от инвестиций в сумме 10 000 за 12 месяцев по ставке 10,25%	1 025
Доход от инвестиций в сумме 3 000 за 6 месяцев по ставке 5% (эквивалент 10,25% годовых, с начислением сложного процента каждые шесть месяцев)	150
Ожидаемый доход на активы плана в 20X1 году	1 175
Справедливая стоимость активов плана на 31 декабря 20X1 года	15 000
Минус справедливая стоимость активов плана на 1 января 20X1 года	(10 000)
Минус полученные взносы	(4 900)
Плюс выплаченные вознаграждения	1 900
Фактическая прибыль на активы плана	2 000

Разница между ожидаемым доходом на активы плана (1 175) и фактическим доходом на активы плана (2 000) представляет собой актуарную прибыль (825). Таким образом, чистые накопленные непризнанные актуарные прибыли равны 1 525 (760 + 825 - 60). В соответствии с пунктом 92, границы «коридора» установлены на уровне 1 500 (наибольшее из: 10% от 15 000 и 10% от 14 792). В следующем году (20X2 г.) предприятие признает в составе прибыли или убытка актуарную прибыль 25 (1 525 минус 1 500), разделенную на ожидаемый оставшийся средний срок работы.

Ожидаемый доход на активы плана за 20X2 год будет основываться на рыночных ожиданиях на 01.01.X2 в отношении доходов на протяжении всего срока действия обязательства.

- 107 При определении ожидаемого и фактического дохода на активы плана предприятие вычитает ожидаемые административные расходы, не включенные в актуарные допущения, использовавшиеся для оценки обязательства.

Объединения бизнеса

- 108 При объединении бизнеса предприятие признает активы и обязательства, возникающие в связи с вознаграждениями по окончании трудовой деятельности, в размере приведенной стоимости обязательств за вычетом справедливой стоимости активов плана (см. МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»). Приведенная стоимость указанных обязательств включает все перечисленные ниже статьи, даже в случае если приобретаемое предприятие еще не признало их на дату приобретения:
- (a) актуарные прибыли и убытки, возникшие до даты приобретения (независимо от того, попадают ли они в границы десятипроцентного «коридора»);
 - (b) стоимость услуг прошлых периодов, возникшая в результате введения в действие нового плана или изменения существующих вознаграждений, имевших место до даты приобретения;
 - (c) суммы, которые, согласно переходным положениям пункта 155 (b), приобретаемое предприятие не признало.

Секвестры и расчеты по плану

- 109 Предприятие признает прибыли и убытки, возникающие в результате секвестра или расчета по плану с установленными выплатами, в момент осуществления секвестра или расчета. Прибыль или убыток, возникающий в результате секвестра или расчета по плану, включает:
- (a) возникшие изменения приведенной стоимости обязательств плана с установленными выплатами;
 - (b) возникшие изменения справедливой стоимости активов плана;
 - (c) соответствующие актуарные прибыль и убытки, а также стоимость услуг прошлых периодов, которые, в соответствии с пунктами 92 и 96, не были признаны ранее.
- 110 Перед тем, как оценить влияние секвестра или расчета по плану, предприятие переоценивает обязательства (и соответствующие активы плана) с использованием текущих актуарных допущений (включая текущие рыночные процентные ставки и текущие рыночные цены).
- 111 Секвестр плана производится, когда предприятие:
- (a) либо формально обязано существенно сократить количество работников, охваченных планом;
 - (b) либо изменяет условия плана с установленными выплатами таким образом, что существенная часть будущего времени работы на предприятии занятых в настоящее время работников более не будет учитываться при расчете вознаграждений либо будет учитываться только при расчете уменьшенных вознаграждений.

Секвестр плана может произойти в результате какого-либо обособленного события, например, закрытия предприятия, прекращения конкретного вида деятельности, ликвидации или приостановления действия плана, или сокращения плана в той степени, в которой будущие увеличения заработной платы связаны с вознаграждениями, подлежащими выплате в отношении услуг прошлых периодов. Секвестры часто связаны с реструктуризацией. В таком случае, предприятие учитывает секвестр плана одновременно с соответствующей реструктуризацией.

- 111A Если в результате поправки, внесенной в план, уменьшается размер вознаграждения, секвестром будет считаться только эффект такого уменьшения на будущие услуги. Эффект любого уменьшения на уже оказанные услуги является негативной стоимостью услуг, предоставленных в прошлом.
- 112 Окончательный расчет по плану происходит в результате операции, в которой участвует предприятие и которая прекращает все дальнейшие правовые или вытекающие из практики обязательства в отношении вознаграждений (или их части), предоставляемых по плану с установленными выплатами, например, когда участникам плана или в их пользу производятся единовременные денежные выплаты в обмен на прекращение их прав на получение определенных вознаграждений по окончании трудовой деятельности.
- 113 В некоторых случаях предприятие приобретает страховой полис, чтобы фонтировать выплаты работникам вознаграждений, связанных с услугами, которые эти работники оказали в текущем и прошлых периодах. Приобретение такого полиса не является погашением обязательств, если у предприятия остаются юридические либо вытекающие из практики обязательства (см. пункт 39) по будущим выплатам, в случае если страховщик не выплатит работникам вознаграждения, определенные в

страховом полисе. Признание и оценка прав на возмещение по страховым полисам, которые не являются активами плана, описаны в пунктах 104A–104D.

- 114 Окончательный расчет по плану производится одновременно с секвестром в случае ликвидации плана таким образом, что обязательства урегулируются и план перестает существовать. Однако ликвидация плана не является формой секвестра или окончательного расчета, если данный план заменяется новым планом, предлагающим, в сущности, аналогичные вознаграждения.
- 115 Если секвестр распространяется только на часть работников, охваченных планом, или если только по части обязательств плана проведен расчет, прибыль или убыток включают пропорциональную долю ранее непризнанной стоимости услуг прошлых периодов и актуарных прибылей и убытков (а также переходных статей, остающихся непризнанными в соответствии с пунктом 155 (b)). Указанная пропорциональная часть определяется на основе приведенной стоимости обязательств до и после секвестра или расчета, кроме случаев, когда применение другой базы для ее расчета более оправданно в существующих обстоятельствах. Например, может быть целесообразным использование любой прибыли, возникающей при секвестре или расчете по тому же плану, для того чтобы в первую очередь компенсировать какую-либо непризнанную стоимость услуг прошлых периодов, относящуюся к данному плану.

Пример, иллюстрирующий пункт 115

Предприятие прекращает деятельность операционного сегмента, и работники этого сегмента в дальнейшем не будут зарабатывать какое-либо вознаграждение. Такая ситуация представляет собой секвестр плана без расчета по плану. Используя текущие актуарные допущения (включая текущие рыночные процентные ставки и рыночные цены), непосредственно перед проведением секвестра плана предприятие определило, что приведенная стоимость его обязательств по плану с установленными выплатами равна 1 000, справедливая стоимость активов плана составляет 820, а чистые накопленные непризнанные актуарные прибыли — 50. Предприятие перешло на настоящий стандарт год назад. При этом чистое обязательство возросло на 100 единиц, которые предприятие решило признавать в течение пяти лет (см. пункт 155 (b)). Секвестр плана снижает чистую приведенную стоимость обязательства на 100, до 900.

Из ранее непризнанных актуарных прибылей и переходных сумм доля в 10% (100 / 1 000) относится к части обязательств, которые были прекращены путем секвестра плана. Таким образом, влияние секвестра плана будет следующим:

	<i>До секвестра плана</i>	<i>Прибыль в результате секвестра плана</i>	<i>После секвестра плана</i>
<i>Чистая приведенная стоимость обязательства</i>	1,000	(100)	900
<i>Справедливая стоимость активов плана</i>	(820)	—	(820)
	<hr/> 180	<hr/> (100)	<hr/> 80
<i>Непризнанные актуарные прибыли</i>	50	(5)	45
<i>Непризнанная переходная величина (100 x 4 / 5)</i>	(80)	8	(72)
<i>Чистые обязательства, признанные в отчете о</i>	<hr/> 150	<hr/> (97)	<hr/> 53

Пример, иллюстрирующий пункт 115
<i>финансовом положении</i>
<hr style="width: 100%; border: none; border-top: 1px solid black; margin: 5px 0;"/> <hr style="width: 100%; border: none; border-top: 1px solid black; margin: 5px 0;"/> <hr style="width: 100%; border: none; border-top: 1px solid black; margin: 5px 0;"/>

Представление информации

Взаимозачет

- 116 **Предприятие должно зачесть актив, относящийся к одному плану, против обязательства, относящегося к другому плану, только в случае, если:**
- (a) **предприятие имеет юридически закрепленное право использовать прирост активов одного плана для исполнения обязательств по другому плану;**
 - (b) **предприятие намеревается либо исполнить обязательства на нетто основе, либо реализовать выгоду, полученную в связи с приростом активов одного плана, и исполнить свое обязательство по другому плану одновременно.**
- 117 **Критерии взаимозачета аналогичны тем, что установлены для финансовых инструментов в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации».**

Разделение по принципу краткосрочные/долгосрочные

- 118 **Некоторые предприятия отличают краткосрочные активы и обязательства от долгосрочных. Настоящий стандарт не устанавливает требований в отношении того, следует ли предприятию различать краткосрочную и долгосрочную части активов и обязательств, возникающих в связи с предоставлением вознаграждений по окончании трудовой деятельности.**

Финансовые элементы затрат на предоставление вознаграждений по окончании трудовой деятельности

- 119 **Настоящий стандарт не определяет, должно ли предприятие представлять стоимость услуг текущего периода, затраты на проценты и доход на активы плана в виде элементов единой статьи доходов или расходов в отчете о совокупном доходе .**

Раскрытие информации

- 120 **Предприятие раскрывает информацию, которая дает пользователям финансовой отчетности возможность оценить характер его планов с установленными выплатами и финансовые последствия изменений в этих планах в течение периода.**
- 120А **Предприятие раскрывает следующую информацию в отношении планов с установленными выплатами:**
- (a) **учетную политику предприятия по признанию актуарных прибылей и убытков;**
 - (b) **общее описание типа плана;**
 - (c) **сверку входящей и исходящей приведенной стоимости обязательств плана с установленными выплатами, с отдельным представлением (если это применимо) влияния в течение периода каждого из следующих факторов:**
 - (i) **стоимости услуг текущего периода;**
 - (ii) **затрат на проценты;**
 - (iii) **взносов участников плана;**
 - (iv) **актуарных прибылей и убытков;**
 - (v) **изменений обменных курсов иностранных валют для планов, которые оцениваются в валюте, отличной от валюты представления предприятия;**
 - (vi) **выплаченных вознаграждений;**

- (vii) стоимости услуг прошлых периодов;
 - (viii) объединений бизнеса;
 - (ix) секвестров;
 - (x) расчетов по обязательствам.
- (d) анализ обязательств плана с установленными выплатами с разбивкой по суммам, которые относятся к полностью нефондируемым планам, и суммам, относящимся к планам, полностью или частично фондируемым;
- (e) сверку входящей и исходящей справедливой стоимости активов плана и входящей и исходящей справедливой стоимости любых прав на возмещение, признанных в качестве актива в соответствии с пунктом 104А, с отдельным представлением (если это применимо) влияния в течение периода каждого из следующих факторов:
- (i) ожидаемого дохода на активы плана;
 - (ii) актуарных прибылей и убытков;
 - (iii) изменений обменных курсов иностранных валют для планов, которые оцениваются в валюте, отличной от валюты представления предприятия;
 - (iv) взносов работодателя;
 - (v) взносов участников плана;
 - (vi) выплаченных вознаграждений;
 - (vii) объединений бизнеса;
 - (viii) расчетов по обязательствам.
- (f) сверку приведенной стоимости обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами в п. (с) и справедливую стоимость активов плана в п. (е) с активами и обязательствами, признанными в отчете о финансовом положении, с указанием, как минимум:
- (i) чистых актуарных прибылей или убытков, не признанных в отчете о финансовом положении (см. пункт 92);
 - (ii) стоимости услуг прошлых периодов, еще не признанной в отчете о финансовом положении (см. пункт 96);
 - (iii) любой суммы, не признанной в качестве актива из-за ограничений пункта 58 (b);
 - (iv) справедливой стоимости на конец отчетного периода каких-либо прав на возмещение, признанных в качестве актива в соответствии с пунктом 104А (с краткой информацией о связи между правом на возмещение и соответствующим обязательством);
 - (v) других сумм, признанных в отчете о финансовом положении.
- (g) общие затраты, признанные в отчете о прибыли и убытках в отношении каждой из приведенных ниже позиций, а также статьи отчета, в которые они включены:
- (i) стоимость услуг текущего периода;
 - (ii) затраты на проценты;
 - (iii) ожидаемая прибыль на активы плана;
 - (iv) ожидаемый доход от каких-либо прав на возмещение, признанных в качестве актива в соответствии с пунктом 104А;
 - (v) актуарные прибыли и убытки;
 - (vi) стоимость услуг прошлых периодов;
 - (vii) влияние любого секвестра или окончательного расчета по плану;
 - (viii) влияние ограничений, указанных в пункте 58 (b);
- (h) общую сумму, признанную в отчете о прочем совокупном доходе в отношении каждой из приведенных ниже позиций:
- (i) актуарные прибыли и убытки;
 - (ii) влияние ограничений, указанных в пункте 58 (b);

- (i) накопленную сумму актуарных прибылей и убытков, признанную в составе прочего совокупного дохода (для предприятий, которые признают актуарные прибыли и убытки в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 93А);
- (j) по каждой из основных категорий активов плана (которые могут включать, помимо прочего, долевые инструменты, долговые инструменты, недвижимость и все другие активы) — процент или сумму, которая приходится на долю каждой из основных категорий в справедливой стоимости общих активов плана;
- (k) суммы, включенные в справедливую стоимость активов плана, в отношении:
 - (i) каждой категории собственных финансовых инструментов предприятия;
 - (ii) любых объектов недвижимости, которые занимает отчитывающееся предприятие, или активов, которые оно использует;
- (l) текстовое описание базы, использованной для определения общего ожидаемого дохода на активы, включая влияние основных категорий активов плана;
- (m) фактический доход на активы плана, а также фактический доход по каким-либо правам на возмещение, признанным в качестве актива в соответствии с пунктом 104А;
- (n) основные актуарные допущения, использованные на конец отчетного периода, включая, где это применимо:
 - (i) ставки дисконтирования;
 - (ii) ожидаемые нормы дохода на любые активы плана по периодам, представленным в финансовой отчетности;
 - (iii) ожидаемые нормы дохода на какие-либо права на возмещение, признанные в качестве актива в соответствии с пунктом 104А, по периодам, представленным в финансовой отчетности;
 - (iv) ожидаемые темпы роста заработной платы (и изменения индексов или других переменных, определенных юридическими условиями плана или обязательствами, возникшими из практики, в качестве базы для увеличения вознаграждения в будущем);
 - (v) тенденции изменения затрат на медицинское обслуживание;
 - (vi) какие-либо примененные существенные актуарные допущения.

Предприятие раскрывает информацию о каждом актуарном допущении в абсолютном выражении (например, как абсолютный процент), а не просто в виде разницы между различными процентами или иными переменными.
- (o) влияние увеличения и уменьшения на один процентный пункт затрат на медицинское обслуживание в соответствии с ожидаемыми тенденциями изменений:
 - (i) на совокупную величину стоимости услуг текущего периода и компонентов затрат на проценты в чистых периодических затратах на медицинское обслуживание после окончания трудовой деятельности;
 - (ii) на накопленное обязательство по затратам на медицинское обслуживание после окончания трудовой деятельности.

Для целей раскрытия данной информации все остальные предположения считаются неизменными. Для планов, действующих в условиях высокой инфляции, раскрывается информация о влиянии процентного увеличения или уменьшения в ожидаемых тенденциях изменения затрат на медицинское обслуживание, которое сопоставимо с влиянием изменения на один процентный пункт в условиях низкой инфляции.
- (p) следующие суммы в отношении текущего годового периода и четырех предыдущих годовых периодов:
 - (i) приведенную стоимость обязательств плана с установленными выплатами, справедливую стоимость активов плана и профицит (или дефицит) плана;
 - (ii) корректировки на основе опыта, вытекающие из:
 - (A) обязательств плана, выраженных (1) как абсолютная сумма или (2) как процент от обязательств плана на конец отчетного периода;
 - (B) активов плана, выраженных (1) как абсолютная сумма или (2) как процент от активов плана на конец отчетного периода;

- (q) **наилучшую расчетную оценку предприятия (как только появится возможность ее определить) взносов в план, уплата которых ожидается в течение годового периода, начинающегося после окончания отчетного периода.**
- 121 Пункт 120А (b) требует общего описания типа плана. Такое описание должно позволить отличить, например, пенсионный план на основе усредненной заработной платы от пенсионного плана на основе заработной платы на момент выхода на пенсию и от плана медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности. Описание плана включает сложившуюся практику, которая приводит к появлению обязательств, вытекающих из такой практики и включенных в оценку обязательств плана с установленными выплатами в соответствии с пунктом 52. В более подробном раскрытии информации нет необходимости.
- 122 Когда предприятие имеет больше одного плана с установленными выплатами, раскрытие информации может производиться агрегировано, отдельно для каждого плана или по группам, сформированным в целях обеспечения наибольшей полезности представляемой информации. Может быть полезно группировать информацию по таким критериям, как:
- (a) географическое место расположения планов, например, разделение планов, реализуемых в своей стране и за рубежом;
 - (b) подверженность планов различным существенным рискам, например, отдельно для пенсионных планов на основе усредненной заработной платы, пенсионных планов на основе заработной платы на момент выхода на пенсию и планов медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности.
- Если предприятие раскрывает информацию агрегировано для группы планов, такая информация представляется в форме средневзвешенных показателей или в относительно узких диапазонах значений.
- 123 Пункт 30 требует раскрывать дополнительную информацию о планах с установленными выплатами, совместно учрежденных несколькими работодателями, по отношению к которым применяется порядок учета, аналогичный учету планов с установленными взносами.
- 124 В случаях, предусмотренных в МСФО (IAS) 24, предприятие раскрывает следующую информацию:
- (a) об операциях между связанными сторонами по планам вознаграждений по окончании трудовой деятельности;
 - (b) о вознаграждениях по окончании трудовой деятельности, предоставляемых ведущему управленческому персоналу.
- 125 В случаях, предусмотренных в МСФО (IAS) 37, предприятие раскрывает информацию об условных обязательствах, которые появляются в связи с обязательствами по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам

- 126 К прочим долгосрочным вознаграждениям работникам относятся, например:
- (a) долгосрочные оплачиваемые отсутствия на работе, такие как оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, или творческий отпуск;
 - (b) юбилейные или прочие вознаграждения за выслугу лет;
 - (c) долгосрочные пособия по нетрудоспособности;
 - (d) участие в прибыли и премии, подлежащие выплате через двенадцать или более месяцев по окончании периода, в котором работники предоставили соответствующие услуги;
 - (e) отсроченное вознаграждение, выплачиваемое через двенадцать или более месяцев после окончания периода, когда оно было заработано.
- 127 Оценка прочих долгосрочных вознаграждений работника обычно не подвержено такой же степени неопределенности, как оценка вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Более того, введение в действие или изменение прочих долгосрочных вознаграждений работникам редко ведет к возникновению существенной по величине стоимости услуг прошлых периодов. По этим причинам настоящий стандарт требует применять для прочих долгосрочных вознаграждений работникам упрощенный метод учета. Отличие данного метода от того, который применяется для учета вознаграждений по окончании трудовой деятельности, заключается в следующем:
- (a) актуарные прибыли и убытки признаются немедленно, а «коридор» не применяется;
 - (b) вся стоимость услуг прошлых периодов признается немедленно.

Признание и оценка

- 128 Сумма, признанная в качестве обязательства по предоставлению прочих долгосрочных вознаграждений работникам, равняется чистой сумме следующих величин:
- (a) приведенная стоимость обязательств плана с установленными выплатами на конец отчетного периода (см. пункт 64);
 - (b) минус справедливая стоимость активов плана на конец отчетного периода (при наличии таковых), непосредственно предназначенных для исполнения обязательств (см. пункты 102–104).
- При оценке обязательства предприятие применяет пункты 49–91, за исключением пунктов 54 и 61. Для признания и оценки прав на возмещение предприятие применяет пункт 104А.
- 129 В отношении прочих долгосрочных вознаграждений работникам предприятие признает чистую суммарную величину указанных ниже статей в качестве расхода или (согласно пункту 58) дохода, за исключением тех статей, которые другой стандарт требует или разрешает включать в стоимость актива:
- (a) стоимость услуг текущего периода (см. пункты 63–91);
 - (b) затрат на проценты (см. пункт 82);
 - (c) ожидаемого дохода на активы плана (см. пункты 105–107) и на какие-либо права возмещения, признанные в качестве актива (см. пункт 104А);
 - (d) актуарные прибыли и убытки, которые признаются немедленно;
 - (e) стоимость услуг прошлых периодов, которая признается немедленно;
 - (f) влияние любых секвестров или расчетов по плану (см. пункты 109–110).
- 130 Одним из прочих долгосрочных вознаграждений работникам является пособие по долгосрочной нетрудоспособности. Если размер пособия зависит от продолжительности трудового стажа, то обязательство возникает в момент предоставления услуг. Оценка этого обязательства отражает вероятность того, что потребуется осуществить платеж, и период, в течение которого такой платеж будет произведен. Если уровень вознаграждения одинаков для любого нетрудоспособного лица, независимо от трудового стажа, ожидаемые затраты на выплату этих вознаграждений признаются тогда, когда происходит событие, которое приводит к долгосрочной нетрудоспособности.

Раскрытие информации

- 131 Хотя настоящий стандарт не устанавливает конкретных требований к раскрытию информации о прочих долгосрочных вознаграждениях работникам, другие стандарты могут требовать раскрытия информации, например, в случае если расходы на такие вознаграждения являются существенными и, таким образом, должны раскрываться в соответствии с МСФО (IAS) 1. В случаях, предусмотренных МСФО (IAS) 24, предприятие раскрывает информацию о прочих долгосрочных вознаграждениях работникам, которые причитаются ведущему управленческому персоналу.

Выходное пособие

- 132 Настоящий стандарт рассматривает выходное пособие отдельно от других вознаграждений работникам, потому что причиной возникновения обязательств в данном случае является прекращение, а не продолжение службы работника.

Признание

- 133 Предприятие признает выходное пособие в качестве обязательства и расходов только в случае, если оно имеет формальные обязательства в отношении:
- (a) увольнения работника или группы работников до достижения ими установленного пенсионного возраста;
 - (b) выплаты выходного пособия в связи с тем, что работнику было сделано предложение уволиться по собственному желанию.

- 134 **Предприятие имеет формальные обязательства по увольнению только в случае, если оно имеет детальный формализованный план по прекращению трудовых отношений и не имеет реальной возможности прекратить его по собственному усмотрению. Детальный план должен включать, как минимум, следующую информацию:**
- (a) **местонахождение, функции и примерное число работников, подлежащих увольнению;**
 - (b) **размер выходного пособия по каждой классификации ставок зарплаты или занимаемой должности;**
 - (c) **время реализации плана; реализация плана должна быть начата как можно скорее, а период его реализации должен быть таким, чтобы внесение в него существенных изменений было маловероятным.**
- 135 **Предприятие может быть обязано в соответствии с законодательством, по договору или по иным соглашениям между предприятием и работниками или их представителями, или в связи с имеющимися у него обязательствами, вытекающими из сложившейся практики коммерческой деятельности, обычаев или желания действовать справедливо, произвести выплаты (или предоставить какие-либо иные вознаграждения) работникам при их увольнении. Такие выплаты называются выходным пособием. Обычно выходное пособие представляет собой единовременные выплаты, но иногда оно также может включать:**
- (a) **увеличение пенсий или других вознаграждений по окончании трудовой деятельности, либо опосредованно через план вознаграждений, либо непосредственно;**
 - (b) **выплату заработной платы вплоть до окончания специально установленного периода, если работник не оказывает более услуг, от которых предприятие получало бы экономические выгоды.**
- 136 **Некоторые вознаграждения работникам подлежат выплате независимо от причин увольнения. Выплата такого рода вознаграждений является определенной (и зависит от выполнения требований для безусловного вознаграждения или требований по минимальной продолжительности работы), но момент выплаты остается неопределенным. Хотя в некоторых странах такие вознаграждения называются возмещением убытков при прекращении действия контракта или компенсациями, они относятся к вознаграждениям по окончании трудовой деятельности, а не к выходным пособиям, поэтому предприятие учитывает их как вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Некоторые предприятия предоставляют более низкий уровень вознаграждения при увольнении работника по собственному желанию (по существу, это вознаграждения по окончании трудовой деятельности), чем при вынужденном увольнении по требованию предприятия. Дополнительное вознаграждение, подлежащее выплате при вынужденном увольнении, представляет собой выходное пособие.**
- 137 **Выходные пособия не обеспечивают предприятию каких-либо будущих экономических выгод и немедленно признаются в качестве расходов.**
- 138 **Если предприятие признает выходное пособие, может возникнуть необходимость учесть секвестр вознаграждений по уходу с работы или каких-либо иных вознаграждений работникам (см. пункт 109).**

Оценка

- 139 **В случае если выходное пособие подлежит выплате по истечении более чем 12 месяцев после окончания отчетного периода, оно дисконтируется с применением ставки дисконтирования, определенной в пункте 78.**
- 140 **В случае если работникам сделано предложение уволиться по собственному желанию, базой для оценки выходного пособия должно быть количество работников, которые, как ожидается, примут такое предложение.**

Раскрытие информации

- 141 **Если количество работников, которые согласятся принять предложение об увольнении по собственному желанию в обмен на получение выходного пособия, неопределенно, имеет место условное обязательство. В соответствии с МСФО (IAS) 37 предприятие раскрывает информацию об условном обязательстве, кроме случаев, когда возможность оттока экономических выгод при расчете по этому обязательству низка.**
- 142 **В соответствии с МСФО (IAS) 1 предприятие раскрывает информацию о характере и сумме расходов, если они являются существенными. Выходное пособие может привести к расходам, которые необходимо раскрывать для выполнения вышеуказанного требования.**

- 143 Если этого требует МСФО (IAS) 24, предприятие раскрывает информацию о выходном пособии, предоставленном ведущему управленческому персоналу.
- 144-152 [Удалены]

Условия переходного периода

- 153 В настоящем разделе определен переходный порядок учета планов с установленными выплатами. Предприятие, впервые применяющее настоящий стандарт для учета других вознаграждений работникам, применяет МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».
- 154 При первом применении настоящего стандарта предприятие должно определить свои переходные обязательства по планам с установленными выплатами на дату первого применения следующим образом:
- (a) как приведенную стоимость обязательств (см. пункт 64) на дату применения;
 - (b) минус справедливая стоимость (на дату применения) каких-либо активов плана, которые непосредственно предназначены для исполнения обязательств (см. пункты 102–104);
 - (c) минус любая стоимость услуг прошлых периодов, которая в соответствии с пунктом 96 должна признаваться в более поздних периодах.
- 155 Если величина переходных обязательств превышает величину обязательств, которые были бы признаны в соответствии с прежней учетной политикой, предприятие окончательно признает это увеличение как часть своей задолженности по плану с установленными выплатами в соответствии с пунктом 54:
- (a) немедленно, в соответствии с МСФО (IAS) 8;
 - (b) в качестве расхода на равномерной основе в течение не более чем пяти лет после даты принятия стандарта; если предприятие выбирает вариант (b):
 - (i) оно применяет границы, описанные в пункте 58 (b) при оценке любого актива, признанного в отчете о финансовом положении;
 - (ii) раскрывает на конец каждого отчетного периода: (1) сумму увеличения, остающуюся непризнанной, и (2) сумму, признанную в текущем периоде;
 - (iii) ограничивает признание последующих актуарных прибылей (но не отрицательной стоимости услуг прошлых периодов) следующим образом: если актуарная прибыль должна признаваться согласно пунктам 92 и 93, то предприятие признает эту актуарную прибыль только в той мере, в какой чистая накопленная непризнанная актуарная прибыль (до признания этой актуарной прибыли) превышает непризнанную часть переходных обязательств;
 - (iv) включает соответствующую часть непризнанных переходных обязательств при расчете любых последующих прибылей или убытков при секвестре или окончательном расчете по плану.

Если величина переходных обязательств меньше величины обязательств, которые были бы признаны на ту же дату согласно прежней учетной политике предприятия, оно немедленно признает это уменьшение согласно МСФО (IAS) 8.

- 156 При первоначальном применении настоящего стандарта влияние изменений в учетной политике включает все актуарные прибыли и убытки, возникшие в предшествующие периоды, даже если они попадают в границы десятипроцентного «коридора», установленного в пункте 92.

Пример, иллюстрирующий пункты 154–156

На 31 декабря 1998 года в отчете о финансовом положении предприятия показано пенсионное обязательство в сумме 100. Предприятие впервые применяет стандарт на 1 января 1999 года, когда приведенная стоимость обязательства по настоящему стандарту составляет 1 300, а справедливая стоимость активов плана равна 1 000. 1 января 1993 года предприятие повысило пенсии (себестоимость вознаграждений, право на получение которых не является безусловным, — 160, а ожидаемый оставшийся средний срок работы до момента, когда вознаграждения станут безусловными — 10 лет).

Переходный эффект будет следующим:

Пример, иллюстрирующий пункты 154–156	
Приведенная стоимость обязательства	1,300
Справедливая стоимость активов плана	(1,000)
Минус: стоимость услуг прошлых периодов, подлежащая признанию в более поздних периодах ($160 \times 4 / 10$)	(64)
Переходные обязательства	236
Уже признанные обязательства	100
Увеличение обязательств	136
<p>Предприятие может на выбор признать увеличение обязательств на 136 либо немедленно, либо в течение пяти лет. Выбор является окончательным.</p> <p>На 31 декабря 1999 года приведенная стоимость обязательства по данному стандарту составляет 1 400, а справедливая стоимость активов плана — 1 050. Чистые накопленные непризнанные актуарные прибыли с момента первого применения стандарта составляют 120. Ожидаемый средний остаточный срок работы участвующих в плане составляет восемь лет. Предприятие приняло политику немедленного признания всех актуарных прибылей и убытков в соответствии с пунктом 93.</p> <p>Ниже показаны размеры влияния границ, установленных в пункте 155 (b) (iii).</p>	
Чистые обязательные непризнанные актуарные прибыли	120
Непризнанная часть переходных обязательств ($136 \times 4 / 5$)	(109)
Максимальная прибыль к признанию (пункт 155 (b) (iii))	11

Дата вступления в силу

- 157 Настоящий стандарт должен применяться в отношении финансовой отчетности, охватывающей периоды, которые начинаются 1 января 1999 г. или после этой даты, кроме случаев, указанных в пунктах 159 и 159С. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применяет настоящий стандарт к учету затрат на выплату пенсий для финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся до 1 января 1999 года, необходимо раскрывать факт того, что настоящий стандарт применяется вместо МСФО (IAS) 19 «Пенсионные выплаты», утвержденного в 1993 году.
- 158 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 19 «Пенсионные выплаты», утвержденный в 1993 году.

- 159 Следующие положения вступают в силу для годовой финансовой отчетности*, охватывающей периоды, начинающиеся 1 июля 2001 г. или после этой даты:
- (a) пересмотренное определение активов плана в соответствии с пунктом 7 и связанные с ним определения активов, принадлежащих фонду долгосрочных вознаграждений работникам, и страхового полиса, удовлетворяющего определенным требованиям;
 - (b) требования к признанию и оценке возмещений, указанных в пунктах 104А, 128 и 129, и раскрытие соответствующей информации, предусмотренное пунктами 120А(ф)(iv), 120А(г)(iv), 120А (m) и 120А (n) (iii).
- Досрочное применение приветствуется. Если досрочное применение влияет на финансовую отчетность, предприятие должно раскрыть данный факт.
- 159А Дополнение в пункте 58А вступает в силу для годовой финансовой отчетности за периоды, начинающихся 31 мая 2002 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если досрочное применение влияет на финансовую отчетность, предприятие должно раскрыть данный факт.
- 159В Предприятие должно применять поправки в пунктах 32А, 34-34В, 61 и 120-121 для годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применяет указанные поправки для периода, начинающегося до 1 января 2006 г., данный факт должен быть раскрыт.
- 159С Вариант, предусмотренный пунктами 93А–93D, может применяться в отношении годовых периодов, заканчивающихся 16 декабря 2004 года или после этой даты. Предприятие, применяющее этот вариант в отношении годовых периодов, начинающихся до 1 января 2006 года, также должно применять дополнения, предусмотренные пунктами 32А, 34–34В, 61 и 120–121.
- 159D Публикация «Улучшений в МСФО (IFRS)» в мае 2008 г. привела к внесению поправок в пункты 7, 8(b), 32В, 97, 98 и 111 и добавлению пункта 111А. Предприятие должно применять поправки в пунктах 7, 8(b) и 32В в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт. Предприятие должно применять поправки в пунктах 97, 98, 111 и 111А к изменениям в вознаграждениях, имевших место 1 января 2009 г. или после этой даты.
- 160 Если предприятие изменяет свою учетную политику для отражения изменений, описанных в пунктах 159–159D, оно должно соблюдать положения МСФО (IAS) 8. При ретроспективном применении таких изменений, как того требует МСФО (IAS) 8, предприятие учитывает их так, как если бы они применялись вместе с остальными положениями данного стандарта, за исключением того, что предприятие может раскрывать информацию о суммах, как того требует пункт 120А (р), поскольку эти суммы определяются перспективно для каждого годового периода, начиная с первого годового периода, представленного в финансовой отчетности, в которой предприятие впервые применяет дополнения в соответствии с пунктом 120А.
- 161 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Кроме этого, он внес поправки в пункты 93А–93D, 106 (Пример) и 120А. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

* Пункты 159 и 159А ссылаются на «годовую финансовую отчетность» в соответствии с более четкими формулировками дат вступления в силу, действующими с 1998 года. Пункт 157 ссылается на «финансовую отчетность».

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»

Сфера применения

- 1 Настоящий стандарт должен применяться при учете и раскрытии информации о государственных субсидиях и при раскрытии информации о других формах государственной помощи.
- 2 Настоящий стандарт не применяется в отношении:
 - (a) особых вопросов, возникающих при отражении государственных субсидий в финансовой отчетности, отражающей влияние изменения цен, или в составе дополнительной информации аналогичного характера;
 - (b) государственной помощи, предоставленной предприятию в форме льгот при определении налогооблагаемой прибыли или налоговых убытков, определяемых или ограничиваемых исходя из величины обязательства по налогу на прибыль. Примерами таких льгот являются налоговые каникулы, инвестиционные налоговые кредиты, налоговые скидки на ускоренную амортизацию и снижение ставок налога на прибыль);
 - (c) принадлежащей государству доли участия в капитале предприятия;
 - (d) государственных субсидий, которые входят в сферу применения МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Определения

- 3 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Государство — собственно правительство, правительственные ведомства и аналогичные органы, независимо от того, являются ли они местными, национальными или международными.

Государственная помощь — действия правительства, направленные на предоставление какой-то экономической выгоды определенному предприятию или ряду предприятий, отвечающих определенным критериям. Государственная помощь в контексте настоящего стандарта не включает косвенные выгоды, предоставляемые опосредствованно через действия, влияющие на общие условия коммерческой деятельности, например в результате создания инфраструктуры в районах освоения или наложения ограничений на коммерческую деятельность конкурентов.

Государственные субсидии — помощь, оказываемая государством в форме передачи предприятию ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью предприятия. К государственным субсидиям не относятся те формы

* В рамках «Улучшений в МСФО (IFRS)» в мае 2008 г. Совет внес следующие поправки в терминологию, используемую в настоящем стандарте, в целях соответствия другим МСФО: (a) термин «налогооблагаемый доход» был изменен на «налогооблагаемую прибыль или налоговый убыток», (b) термин «признанные доходы/расходы» был изменен на «признанный в составе прибыли или убытка», (c) термин «относимый на кредит доли акционеров/капитала» был изменен на «признанный не в составе прибыли или убытка», и (d) термин «пересмотр бухгалтерской оценки» был изменен на «изменение в бухгалтерской оценке».

государственной помощи, стоимость которых не поддается обоснованной оценке, а также такие операции с правительством, которые нельзя отличить от обычных коммерческих операций предприятия.[†]

Субсидии, относящиеся к активам, — государственные субсидии, основное условие предоставления которых состоит в том, что предприятие, которое имеет право на их получение, должно купить, построить или иным образом приобрести долгосрочные активы. Могут существовать также дополнительные условия, ограничивающие вид активов или их местонахождение, либо период, в течение которого их следует приобрести или временные рамки владения ими.

Субсидии, относящиеся к доходам, — государственные субсидии, отличные от относящихся к активам.

Условно-безвозвратные займы — займы, в отношении которых кредитор принимает на себя обязательство отказаться от истребования предоставленных сумм при выполнении определенных задаваемых условий.

Справедливая стоимость — сумма, на которую можно обменять актив в сделке, совершаемой между покупателем и продавцом при условии, что обе стороны хорошо осведомлены, независимы друг от друга и желают совершить такую сделку.

- 4 Государственная помощь может принимать разнообразные формы, и различаться как по характеру предоставляемой помощи, так и по условиям, обычно связанным с ней. Цель предоставления помощи может состоять в том, чтобы побудить предприятие принять такой образ действия, который в обычных условиях, при отсутствии такой помощи, оно бы не выбрало.
- 5 Получение предприятием государственной помощи может иметь важное значение в свете подготовки финансовой отчетности по двум причинам. Во-первых, в случае передачи ресурсов должен быть найден соответствующий метод учета такой передачи. Во-вторых, желательно обозначить ту меру, в которой предприятие выиграло от получения такой помощи в отчетном периоде. Это облегчает сопоставление показателей финансовой отчетности с ее показателями за прошлые периоды и с финансовой отчетностью других предприятий.
- 6 Государственные субсидии иногда обозначаются другими словами, например дотации, субвенции или премии.

Государственные субсидии

- 7 Государственные субсидии, в том числе немонетарные субсидии по справедливой стоимости, не должны признаваться до тех пор, пока не появится обоснованная уверенность в том, что:
 - (a) предприятие выполнит связанные с ними условия;
 - (b) субсидии будут получены.
- 8 Государственная субсидия не признается до тех пор, пока не появится обоснованная уверенность в том, что предприятие будет выполнять все условия, связанные с субсидией, и что субсидия будет получена. Получение субсидии само по себе не является решающим доказательством того, что условия, связанные с ней, выполнены или будут выполнены.
- 9 Способ получения субсидии не влияет на выбор метода ее учета. Таким образом, субсидия учитывается одинаково, независимо от того, получена ли она в форме денежных средств или в форме уменьшения обязательств перед государством.
- 10 Условно-безвозвратный заем от правительства учитывается как государственная субсидия, если имеется обоснованная уверенность в том, что предприятие выполнит условия, достаточные для прощения займа.
- 10A Преимущество, получаемое от государственной субсидии по ставке процента ниже рыночной учитывается как государственная субсидия. Ссуда должна быть признана и оценена в соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Преимущество, от использования ставки процента ниже рыночной должно оцениваться как разница между первоначальной балансовой стоимостью ссуды, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 39, и полученной прибылью. Преимущество, учитывается в соответствии с настоящим стандартом. Предприятие должно рассмотреть условия и обязательства, которые были, или должны были быть, выполнены при идентификации затрат, которые ссуда намерена компенсировать.

[†] См. также ПКР-10 «Государственная помощь — отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью».

- 11 После признания государственной субсидии все связанные с ней условные обязательства или условные активы отражаются в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».
- 12 **Государственные субсидии следует систематически признавать в составе прибыли или убытка на протяжении периодов, в которых предприятие признает в качестве расходов соответствующие затраты, которые данные гранты должны компенсировать.**
- 13 Существует два основных подхода к порядку учета государственных субсидий: подход с позиции капитала, в соответствии с которым субсидия признается не в составе прибыли и убытка, и подход с позиции доходов, в соответствии с которым субсидия относится на доходы/расходы на протяжении одного или нескольких отчетных периодов.
- 14 Сторонники подхода с позиции капитала выдвигают следующие аргументы:
- (a) Государственные субсидии представляют собой один из способов финансирования и, соответственно, должны отражаться в отчете о финансовом положении, а не признаваться в составе прибыли или убытка с целью приведения их в соответствие со статьями расходов, которые они финансируют. Поскольку возврат субсидий не предусматривается, такие субсидии следует признавать не в составе прибыли или убытка.
 - (b) Неправомерно признавать государственные субсидии в составе прибыли или убытка, поскольку они не заработаны, но представляют собой стимулы, предоставляемые правительством, с которыми не связаны никакие затраты.
- 15 В пользу подхода с позиции доходов выдвигаются следующие аргументы:
- (a) Так как государственные субсидии представляют собой поступления из источников, отличных от акционеров, их следует признавать не непосредственно в капитале, а в составе прибыли или убытка в соответствующих периодах.
 - (b) Государственные субсидии редко предоставляются без каких-либо условий. Предприятие зарабатывает их посредством соблюдения связанных с ними условий и выполнения предусмотренных обязательств. Поэтому правительственные субсидии следует признавать в составе прибыли или убытка на протяжении тех периодов, в которых предприятие признает в качестве расходов соответствующие затраты, которые данные гранты должны компенсировать.
 - (c) Поскольку налог на прибыль и другие налоги представляют собой расходы, логично таким же образом отражать государственные субсидии, являющиеся продолжением фискальной политики, в составе прибыли или убытка.
- 16 Для подхода с позиции доходов важно, чтобы государственные субсидии признавались в составе прибыли или убытка на систематической основе на протяжении периодов, в которых предприятие признает в качестве расходов соответствующие затраты, которые данные гранты должны компенсировать. Признание государственных субсидий в составе прибыли или убытка в момент получения не соответствует принципу учета по методу начисления (см. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности») и приемлемо только в том случае, если не существует базы для распределения субсидии по периодам, кроме того периода, в котором она была получена.
- 17 В большинстве случаев, периоды, на протяжении которых предприятие признает связанные с государственной субсидией затраты или расходы, легко определяются и, таким образом, в момент признания конкретных расходов субсидии признаются как доходы в тех же периодах, что и соответствующие расходы. Подобным образом субсидии, относящиеся к амортизируемым активам, обычно признаются в качестве доходов на протяжении тех периодов и в той пропорции, в которых начисляется амортизация на данные активы.
- 18 Субсидии, относящиеся к неамортизируемым активам, могут также потребовать выполнения определенных обязательств, и тогда будут относиться на доходы в тех же периодах, в которых возникают затраты, связанные с выполнением данных обязательств. Например, субсидия в виде земельного участка может быть предоставлена с тем условием, что на этом участке будет возведено здание, и в таком случае может быть правомерным признание ее в качестве дохода в течение срока службы такого здания.
- 19 Субсидии иногда предоставляются в составе комплексной финансовой или фискальной помощи, с которой связан ряд условий. В таких случаях требуется тщательность при определении условий, ведущих к возникновению затрат и расходов, которые, в свою очередь, определяют периоды, на протяжении которых субсидия будет заработана. Может оказаться правомерным разнесение части субсидии на одной основе, а части — на другой.

- 20 **Государственная субсидия, которая подлежит получению в качестве компенсации за уже понесенные расходы или убытки или в целях оказания предприятию немедленной финансовой поддержки без каких-либо будущих соответствующих затрат, признается как доход того периода, в котором она подлежит получению.**
- 21 В определенных обстоятельствах государственные субсидии могут предоставляться для оказания предприятию немедленной финансовой помощи, а не для того, чтобы стимулировать его к осуществлению каких-либо конкретных затрат. Такие субсидии могут быть ограничены одним конкретным предприятием и могут не распространяться на весь класс бенефициаров. Эти обстоятельства могут служить основанием для признания субсидии в качестве дохода того периода, в котором у данного предприятия возникло право на ее получение, с раскрытием информации, обеспечивающей правильное понимание ее последствий.
- 22 Предприятие может получить государственную субсидию в качестве компенсации за расходы или убытки, понесенные в одном из прошлых отчетных периодов. Такая субсидия признается как доход того периода, в котором она стала подлежать получению, с раскрытием информации, обеспечивающей правильное понимание ее последствий.

Немонетарные государственные субсидии

- 23 Государственная субсидия может принимать форму передачи немонетарного актива, например, земли или других ресурсов, для использования предприятием. В этих обстоятельствах обычной практикой является оценка справедливой стоимости немонетарного актива, и учет как субсидии, так и актива по данной справедливой стоимости. Иногда применяется альтернативный подход, при котором и актив, и субсидия учитываются по номинальной величине.

Представление субсидий, относящихся к активам

- 24 **Государственные субсидии, относящиеся к активам, в том числе немонетарные субсидии по справедливой стоимости, представляются в отчете о финансовом положении либо путем отражения субсидии в качестве отложенного дохода (доходов будущих периодов), либо путем ее вычитания при определении балансовой стоимости актива.**
- 25 Два метода представления субсидий (или их соответствующих частей), относящихся к активам, в финансовой отчетности считаются приемлемыми альтернативами.
- 26 Согласно первому методу, субсидия признается как отложенный доход, который признается в составе прибыли или убытка на систематической основе в течение срока полезного использования актива.
- 27 Согласно другому методу, субсидия вычитается при определении балансовой стоимости актива. Субсидия признается в составе прибыли или убытка в течение срока использования амортизируемого актива в качестве уменьшения величины начисляемых амортизационных расходов.
- 28 Покупка активов и получение связанных с этим субсидий может привести к значительным движениям денежных средств предприятия. По этой причине и для отражения общей величины инвестиций в активы такие движения часто раскрываются как отдельные статьи в отчете о движении денежных средств, независимо от того, вычитается или нет субсидия из соответствующего актива при представлении ее в отчете о финансовом положении.

Представление информации о субсидиях, относящихся к доходам

- 29 Субсидии, относящиеся к доходам, иногда представляются как кредитовые суммы в отчете о совокупном доходе либо отдельно, либо в составе общей статьи, например, «Другие доходы»; альтернативно возможен вычет субсидий из соответствующих расходов при отражении их в отчете о прибылях и убытках.
- 29А Если предприятие представляет компоненты прибыли или убытка в отдельном отчете о прибылях и убытках, как описано в пункте 81 МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.), оно представляет субсидии, относящиеся к доходам, в данном отдельном отчете в соответствии с пунктом 29.
- 30 Сторонники первого метода утверждают, что производить взаимозачет статей доходов и расходов некорректно и что представление субсидии отдельно от расходов облегчает сопоставление с другими расходами, на которые субсидия не повлияла. В защиту второго метода приводятся аргументы, основанные на том, что предприятие могло бы и не понести расходов, если бы не было субсидии, и, следовательно, представление расходов без взаимозачета их с субсидией может вводить пользователей в заблуждение.

- 31 Оба метода считаются приемлемыми для представления субсидий, относящихся к доходам. Раскрытие информации о субсидии может быть необходимым для правильного понимания финансовой отчетности. Как правило, уместно раскрытие влияния субсидий на любую статью доходов или расходов, требующую отдельного отражения.

Возврат государственных субсидий

- 32 Государственная субсидия, подлежащая возврату, должна учитываться в порядке, предусмотренном для изменения бухгалтерской оценки (см. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»). При возврате субсидии, относящейся к доходам, ее сумма в первую очередь относится в уменьшение любой, оставшейся несамортизированной величины отложенного дохода, отраженного в отношении данной субсидии. В размере превышения возвращаемой суммы над величиной такого отложенного дохода или при отсутствии такого отложенного дохода возвращаемая сумма немедленно признается как расход. Возврат субсидии, относящейся к активам, учитывается путем увеличения балансовой стоимости актива или уменьшения сальдо отложенного дохода на сумму, подлежащую возврату. Совокупная сумма дополнительных амортизационных отчислений, которые при отсутствии субсидии были бы отнесены на расходы к настоящему времени, немедленно признается как расход.
- 33 Обстоятельства, вызвавшие возврат относящейся к активам субсидии, могут требовать, чтобы новая балансовая стоимость актива была проанализирована на предмет возможного обесценения.

Государственная помощь

- 34 Из определения государственных субсидий в пункте 3 исключены некоторые формы государственной помощи, стоимость которых не поддается обоснованной оценке, а также такие операции с правительством, которые нельзя отличить от обычных коммерческих операций предприятия.
- 35 В качестве примера помощи, стоимость которой не поддается обоснованной оценке, можно привести бесплатные технические или маркетинговые консультации и предоставление гарантий. Примером помощи, которую нельзя отличить от обычных коммерческих операций предприятия, является закупочная политика правительства, которая распространяется на часть продаж предприятия. Наличие выгоды может быть бесспорным, но любые попытки отделить коммерческую деятельность от государственной помощи вполне могут оказаться произвольными.
- 36 Значимость выгоды в вышеприведенных примерах может быть таковой, что будет необходимо раскрыть информацию о характере, степени и продолжительности оказываемой помощи, для того чтобы финансовая отчетность не вводила пользователей в заблуждение.
- 37 [Удален]
- 38 В целях настоящего стандарта государственная помощь не включает обеспечение инфраструктуры путем улучшения общей транспортной и коммуникационной сети, а также предоставление улучшенных систем, например, ирригации и водоснабжения, которые доступны без ограничений и приносят выгоду для всех живущих в определенной местности.

Раскрытие информации

- 39 В финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:
- (а) **учетная политика, принятая для учета государственных субсидий, в том числе методы, принятые для их представления в финансовой отчетности;**
 - (б) **характер и размер государственных субсидий, признанных в финансовой отчетности, а также указание на другие формы государственной помощи, от которых предприятие получило прямую выгоду;**
 - (с) **невыполненные условия и прочие условные события, связанные с государственной помощью, которая была признана.**

Условия переходного периода

- 40 **Предприятие, впервые применяющее настоящий стандарт, должно:**
- (a) **соблюдать, где это необходимо, требования по раскрытию информации;**
 - (b) **выполнить одно из двух действий:**
 - (i) **скорректировать свою финансовую отчетность в связи с изменением учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8; или**
 - (ii) **применять предписанные стандартом требования учета только к субсидиям или их частям, подлежащим получению или возврату после даты вступления стандарта в силу.**

Дата вступления в силу

- 41 **Настоящий стандарт должен применяться в отношении финансовой отчетности, охватывающей отчетные периоды, которые начинаются 1 января 1984 г. или после этой даты.**
- 42 МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Кроме этого, он внес поправки в пункт 29А. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 43 Публикация «Улучшений в МСФО (IFRS)» в мае 2008 г. привела к удалению пункта 37 и добавлению пункта 10А. Предприятие должно применять указанные поправки на перспективной основе в отношении государственных субсидий, полученных в периодах, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»

Цель

- 1 Предприятие может осуществлять валютные операции двумя способами: заключать сделки, деноминированные в иностранной валюте, или владеть иностранным подразделением. Кроме того, предприятие может представлять свою финансовую отчетность в иностранной валюте. Цель настоящего стандарта — определить, каким образом следует отражать операции в иностранной валюте и деятельность иностранного подразделения в финансовой отчетности предприятия и как трансформировать финансовую отчетность в валюту представления отчетности.
- 2 Основные вопросы при этом: какой обменный курс (какие курсы) применять и каким образом отражать влияние изменений обменных курсов в финансовой отчетности.

Сфера применения

- 3 Настоящий стандарт применяется:
 - (а) для учета операций и остатков по операциям деноминированных в иностранных валютах, за исключением тех операций с производными инструментами и их остатков, которые входят в сферу применения МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*»;
 - (б) для перевода результатов и финансового положения иностранных предприятий, включенных в финансовую отчетность предприятия путем консолидации, пропорциональной консолидации или через применение метода долевого участия;
 - (с) при переводе результатов работы предприятия и его финансового положения в валюту представления отчетности.
- 4 Ко многим производным инструментам в иностранной валюте применяется МСФО (IAS) 39 и, следовательно, такие инструменты исключены из сферы применения настоящего стандарта. Однако производные инструменты в иностранной валюте, на которые не распространяется действие МСФО (IAS) 39 (например, некоторые производные инструменты в иностранной валюте, включенные в другие контракты), входят в сферу применения настоящего стандарта. Кроме того, настоящий стандарт применяется в случаях, когда предприятие переводит относящиеся к производным инструментам суммы из своей функциональной валюты в валюту представления отчетности.
- 5 Настоящий стандарт не применяется к учету хеджирования в отношении статей в иностранной валюте, в том числе к хеджированию чистой инвестиции в иностранное подразделение. Для учета хеджирования применяется МСФО (IAS) 39.
- 6 Настоящий стандарт применяется для представления финансовой отчетности предприятия в иностранной валюте и устанавливает требования, при соблюдении которых полученная финансовая отчетность будет соответствовать Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS). Настоящий стандарт также определяет информацию, подлежащую раскрытию при переводе финансовой информации в иностранную валюту без соблюдения этих требований.

* См. также ПКР (SIC) - 7 «Введение евро».

- 7 Настоящий стандарт не применяется при представлении в отчете о движении денежных средств денежных потоков, возникших в результате операций в иностранной валюте, а также при переводе денежных потоков иностранного подразделения (см. МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств»).

Определения

- 8 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Курс закрытия — текущий обменный курс на конец отчетного периода

Курсовая разница — разница, возникающая при переводе определенного количества единиц в одной валюте в другую валюту с использованием разных обменных курсов валют.

Обменный курс валют — соотношение при обмене одной валюты на другую.

Справедливая стоимость — сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Иностранная валюта — любая валюта, отличная от функциональной валюты предприятия.

Иностранное подразделение — предприятие, являющееся дочерним, ассоциированным, совместным предприятием, либо подразделение отчитывающегося предприятия, деятельность которого базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличающейся от страны или валюты отчитывающегося предприятия.

Функциональная валюта — валюта, используемая в основной экономической среде, в которой предприятие осуществляет свою деятельность.

Группа — материнское предприятие и все его дочерние предприятия.

Монетарные статьи — единицы валюты в наличии, а также активы и обязательства к получению или выплате, выраженные фиксированным или определяемым количеством валютных единиц.

Чистые инвестиции в иностранное подразделение — доля участия отчитывающегося предприятия в чистых активах данного иностранного подразделения.

Валюта представления отчетности — валюта, в которой представляется финансовая отчетность.

Текущий обменный курс — обменный курс валют при немедленной поставке.

Дальнейшее уточнение определений

Функциональная валюта

- 9 Основная экономическая среда, в которой предприятие осуществляет свою деятельность — экономическая среда, в которой оно зарабатывает и использует основную часть своих денежных средств. При определении своей функциональной валюты предприятие должно учитывать следующее:
- (a) 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);
 - (ii) страны, чьи условия конкуренции и нормативная база в основном определяют продажные цены на товары и услуги.
 - (b) 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);
- 10 Для подтверждения определения функциональной валюты предприятия также могут использоваться следующие факторы:
- (a) валюта средств, поступающих от деятельности по финансированию (например, от эмиссии долговых и долевого инструментов).
 - (b) валюта, в которой хранятся денежные средства от операционной деятельности.

- 11 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.
 - (с) 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.
 - (д) достаточны ли потоки денежных средств иностранного подразделения для обслуживания существующих и обоснованно ожидаемых долговых обязательств без привлечения средств отчитывающегося предприятия.
- 12 Если указанные выше показатели не позволяют сделать однозначный вывод, и выбор функциональной валюты не очевиден, руководство предприятия на основании собственного суждения определяет функциональную валюту, которая наиболее правдиво отражает экономические последствия соответствующих операций, событий и обстоятельств. При применении этого подхода руководство рассматривает в качестве приоритетных первичные показатели, приведенные в пункте 9, и только после этого — показатели, указанные в пунктах 10 и 11, предназначенные для предоставления дополнительных обоснований при определении функциональной валюты предприятия.
- 13 Функциональная валюта предприятия отражает операции, события и обстоятельства, относящиеся к предприятию. Таким образом, после определения функциональная валюта остается неизменной, исключения составляют случаи появления изменений в базовых операциях, событиях и обстоятельствах.
- 14 Если функциональная валюта является валютой гиперинфляционной экономики, финансовая отчетность предприятия трансформируется в соответствии с МСФО (IAS) 29 «*Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике*». Предприятие не может избежать перерасчета в соответствии с МСФО (IAS) 29, приняв в качестве функциональной валюты какую-либо валюту, отличающуюся от функциональной валюты, определенной в соответствии с настоящим стандартом (например, функциональную валюту материнского предприятия).

Чистые инвестиции в иностранное подразделение

- 15 У предприятия может быть монетарный актив к получению от иностранного подразделения или монетарное обязательство к выплате иностранному подразделению. Монетарная статья, погашение которой в обозримом будущем не планируется и, вероятно, не произойдет, по сути, является частью чистых инвестиций предприятия в иностранное подразделение и учитывается в соответствии с пунктами 32 и 33. К таким монетарным статьям могут относиться долгосрочные дебиторские задолженности и займы. К ним не относятся торговые дебиторские и кредиторские задолженности.
- 15А Предприятием, имеющим монетарную статью к получению от иностранного подразделения или к выплате иностранному подразделению, описанную в пункте 15, может быть любое дочернее предприятие группы. Например, у предприятия есть два дочерних предприятия, А и В. Дочернее предприятие В является иностранным подразделением. Дочернее предприятие А предоставляет займ дочернему предприятию В. Задолженность по займу, предоставленному дочерним предприятием А дочернему предприятию В, будет отражаться в составе чистой инвестиции предприятия в дочернее предприятие В, если погашение займа в обозримом будущем не планируется и, вероятно, не произойдет. Это будет справедливо и в случае, если дочернее предприятие А само является иностранным подразделением.

Монетарные статьи

- 16 Существенной характеристикой монетарной статьи является право получить (или обязательство предоставить) фиксированное или определяемое количество валютных единиц. Примерами монетарных

статей являются: пенсии и другие вознаграждения работникам, подлежащие выплате в виде денежных средств, резервы, подлежащие погашению денежными средствами, а также дивиденды, подлежащие выплате в виде денежных средств и признанные в качестве обязательства. Подобным образом, монетарной статьей является договор о получении (или предоставлении) переменного количества собственных долевых инструментов предприятия или переменного количества активов, в отношении которых справедливая стоимость, которую предстоит получить (или предоставить), равна фиксированному или определяемому количеству валютных единиц. Напротив, существенной характеристикой немонетарной статьи является отсутствие права получить (или обязательства предоставить) фиксированное или измеримое количество валютных единиц. Примерами немонетарных статей являются: суммы авансовых платежей за товары и услуги (например, предоплата по аренде), гудвил, нематериальные активы, запасы, основные средства и расчетные обязательства, расчет по которым должен быть произведен путем предоставления немонетарного актива.

Краткое изложение подхода, рекомендованного настоящим стандартом

- 17 При подготовке финансовой отчетности каждое предприятие — самостоятельное предприятие, предприятие с иностранным подразделением (например, материнское предприятие) или иностранное подразделение (например, дочернее предприятие или представительство) — определяет свою функциональную валюту в соответствии с пунктами 9–14. Предприятие переводит статьи в иностранной валюте в свою функциональную валюту и отражает результаты такого перевода в соответствии с пунктами 20–37 и 50.
- 18 Многие отчитывающиеся предприятия представляют собой ряд отдельных предприятий (например, группа состоит из материнского предприятия и одного или нескольких дочерних предприятий). Предприятия разных видов, независимо от того, входят ли они в состав группы или нет, могут иметь инвестиции в ассоциированные предприятия или в совместное предпринимательство. У них также могут быть филиалы. Результаты работы и финансовое положение каждого из предприятий, входящих в отчитывающееся предприятие, необходимо перевести в валюту, в которой отчитывающееся предприятие представляет свою финансовую отчетность. Настоящий стандарт позволяет принимать любую валюту (или валюты) в качестве валюты представления отчетности отчитывающегося предприятия. Результаты работы и финансовое положение каждого отдельного предприятия в отчитывающемся предприятии, чья функциональная валюта отличается от валюты представления отчетности, переводятся в соответствии с пунктами 38–50.
- 19 Настоящий стандарт также позволяет самостоятельным предприятиям, подготавливающим финансовую отчетность, или предприятиям, подготавливающим отдельную финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 27 «*Консолидированная и отдельная финансовая отчетность*», представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (или валютах). Если валюта представления отчетности предприятия отличается от функциональной валюты, результаты его работы и финансовое положение также переводятся в валюту представления отчетности в соответствии с пунктами 38–50.

Отражение операций в иностранных валютах в функциональной валюте

Первоначальное признание

- 20 Операция в иностранной валюте — это операция, выраженная в иностранной валюте или предполагающая расчет в иностранной валюте, в том числе операции, которые предприятие проводит при:
- (a) приобретении или продаже товаров или услуг, цены на которые установлены в иностранной валюте;
 - (b) займе или предоставлении средств, если подлежащие выплате или получению суммы установлены в иностранной валюте;
 - (c) ином поступлении или выбытии активов или принятии обязательств, номинированных в иностранной валюте.
- 21 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.

- 22 Датой операции является дата, на которую впервые выполнены критерии признания операции в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS). 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.

Отражение в отчетности на дату окончания последующих отчетных периодов

- 23 **На конец каждого отчетного периода:**
- (a) **монетарные статьи в иностранной валюте переводятся по курсу закрытия;**
 - (b) **немонетарные статьи, которые оцениваются по исторической стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу валют на дату операции;**
 - (c) **немонетарные статьи, которые оцениваются по справедливой стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу на дату определения справедливой стоимости.**
- 24 Балансовая стоимость статьи определяется с учетом требований других применяемых стандартов. Например, основные средства могут оцениваться по справедливой стоимости или по исторической стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*». Независимо от того, каким образом определяется балансовая стоимость — исходя из справедливой стоимости или на основании исторической стоимости,— если получена сумма в иностранной валюте, в дальнейшем ее нужно перевести в функциональную валюту в соответствии с настоящим стандартом.
- 25 Балансовая стоимость некоторых статей определяется путем сравнения двух или более сумм. Балансовой стоимостью запасов, например, является наименьшая из двух величин — себестоимость или чистая стоимость возможной продажи,— в соответствии с МСФО (IAS) 2 «*Запасы*». Подобным образом, в соответствии с МСФО (IAS) 36 «*Обесценение активов*» балансовая стоимость актива, для которого существуют признаки обесценения, должна равняться наименьшей из сумм: его балансовой стоимости до учета возможных убытков от обесценения или его возмещаемой сумме. Если такой актив является немонетарным и оценен в иностранной валюте, его балансовая стоимость определяется путем сравнения:
- (a) стоимости или балансовой стоимости (в зависимости от конкретного случая), переведенной по обменному курсу валют на дату определения этой величины (т. е. для статьи, оцениваемой по исторической стоимости, это будет курс на дату операции), и
 - (b) чистая стоимость возможной продажи или возмещаемой суммы (в зависимости от конкретного случая), переведенной по обменному курсу валют на дату определения этой стоимости (т. е. по курсу закрытия на конец отчетного периода).

В результате такого сравнения может возникнуть ситуация, когда убыток от обесценения признается в функциональной валюте, но не признается в иностранной валюте, или наоборот.

- 26 При наличии нескольких обменных курсов валют используется обменный курс, по которому могли бы производиться расчеты по будущим потокам денежных средств, связанных с данной операцией или остатком по такой операции, если бы такие потоки денежных средств возникли на дату определения стоимости. Если одну валюту временно невозможно обменять на другую, следует применять первый же курс, по которому можно будет выполнить обмен.

Признание курсовых разниц

- 27 Как указано в пункте 3, для учета хеджирования статей в иностранной валюте применяется МСФО (IAS) 39. Применение учета хеджирования требует от предприятия учитывать некоторые курсовые разницы с использованием подхода, отличного от подхода к курсовым разницам, которого требует настоящий стандарт. Например, МСФО (IAS) 39 требует, чтобы курсовые разницы по монетарным статьям, которые отвечают требованиям, предъявляемым к инструментам хеджирования денежных потоков, первоначально признавались в составе прочего совокупного дохода, если хеджирование эффективно.
- 28 **Курсовые разницы, возникающие при расчетах по монетарным статьям или при переводе монетарных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они были переведены при первоначальном признании в течение периода или в предыдущей финансовой отчетности, признаются в прибыли или убытках за период, в котором они возникли, за исключением случаев, описанных в пункте 32.**

- 29 Если монетарные статьи возникают в результате операций в иностранной валюте и обменный курс изменяется между датой проведения операции и датой проведения расчетов, возникает курсовая разница. Если расчет по операции происходит в том же учетном периоде, в каком проведена операция, вся курсовая разница признается в этом периоде. Однако если расчет по операции происходит в следующем учетном периоде, курсовая разница, признаваемая в каждом из периодов до даты расчета, определяется изменением обменных курсов валют в каждом из периодов.
- 30 Если прибыль или убыток от немонетарной статьи признается в составе прочего совокупного дохода, каждый валютный компонент такой прибыли или убытка также признается в составе прочего совокупного дохода. Напротив, если прибыль или убыток от немонетарной статьи признается в составе прибыли или убытка, каждый валютный компонент такой прибыли или убытка также признается в составе прибыли или убытка.
- 31 Другие стандарты требуют, чтобы некоторые прочие доходы и убытки признавались в составе прочего совокупного дохода. Например, МСФО (IAS) 16 требует, чтобы некоторые прочие доходы и убытки, возникающие при переоценке основных средств, признавались в составе прочего совокупного дохода. Если такой актив оценен в иностранной валюте, пункт 23 (с) настоящего стандарта предписывает, чтобы сумма после переоценки переводилась по курсу обмена на дату, когда была определена стоимость, что приводит к курсовой разнице, которая также признается в составе прочего совокупного дохода.
- 32 Курсовые разницы, возникающие в связи с монетарной статьей, которая составляет часть чистой инвестиции отчитывающегося предприятия в иностранное подразделение (см. пункт 15), признаются 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 прочего совокупного дохода и реклассифицируются из состава капитала в состав прибыли или убытка после выбытия чистой инвестиции в соответствии с пунктом 48.
- 33 Если монетарная статья является компонентом чистой инвестиции отчитывающегося предприятия в иностранное подразделение и номинирована в функциональной валюте отчитывающегося предприятия, в индивидуальной финансовой отчетности иностранного подразделения возникает курсовая разница в соответствии с пунктом 28. Если такая статья номинирована в функциональной валюте иностранного подразделения, курсовая разница возникает в отдельной финансовой отчетности отчитывающегося предприятия в соответствии с пунктом 28. Если такая статья номинирована в валюте, отличающейся от функциональной валюты как отчитывающегося предприятия, так и иностранного подразделения, курсовая разница в соответствии с пунктом 28 возникает и в отдельной финансовой отчетности отчитывающегося предприятия, и в индивидуальной финансовой отчетности иностранного подразделения. Такая курсовая разница признается в составе прочего совокупного дохода в финансовой отчетности, которая включает иностранное подразделение и отчитывающееся предприятие (т.е. финансовая отчетность, в которой отчетность иностранного подразделения консолидируется, частично консолидируется или учитывается с использованием метода долевого участия).
- 34 Если предприятие ведет свой учет в валюте, отличающейся от его функциональной валюты, на момент подготовки финансовой отчетности все суммы переводятся в функциональную валюту в соответствии с пунктами 20–26. Это позволяет получить в функциональной валюте те же суммы, которые были бы получены, если бы соответствующие статьи учитывались в функциональной валюте изначально. Например, монетарные статьи переводятся в функциональную валюту с использованием курса закрытия, а немонетарные статьи, которые учитываются по исторической стоимости, переводятся по обменному курсу валют на дату операции, в результате которой они были признаны.

Изменение функциональной валюты

- 35 При изменении функциональной валюты предприятие применяет процедуры перевода, связанные с новой функциональной валютой, перспективно, с даты такого изменения.
- 36 Как указано в пункте 13, 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.
- 37 Влияние изменения функциональной валюты учитывается перспективно. Иными 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. Курсовые разницы, возникающие при переводе иностранного подразделения и первоначально признанные в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктами 32 и 39 (с), не признаются в составе прибыли или убытков до выбытия иностранного подразделения.

Использование валюты представления, которая отличается от функциональной валюты

Перевод в валюту представления

- 38 Предприятие может представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (валютах). Если валюта представления отличается от функциональной валюты предприятия, оно переводит результаты своей работы 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.
- 39 **Результаты работы и финансовое положение предприятия, функциональная валюта которого не является валютой гиперинфляционной экономики, переводится в другую валюту представления с использованием следующих процедур:**
- (a) активы и обязательства в каждом из представленных отчетов о финансовом положении (т. е. включая сравнительные данные) переводятся по курсу закрытия на дату составления данного отчета о финансовом положении;
 - (b) доходы и расходы для каждого отчета о совокупном доходе или отдельного отчета о прибылях и убытках (т. е. включая сравнительные данные) переводятся по обменным курсам валют на даты соответствующих операций;
 - (c) все возникающие в результате перевода курсовые разницы признаются в составе прочего совокупного дохода .
- 40 На практике перевода статей доходов и затрат часто используется обменный курс валют, который приблизительно равен фактическому курсу на даты операций: например, средний курс за период. Однако если обменный курс валют существенно колеблется, применять средний курс за период нецелесообразно.
- 41 Курсовые разницы, упомянутые в пункте 39 (с), являются результатом:
- (a) перевода доходов и расходов по обменным курсам валют на даты операций и перевода активов и обязательств по курсу закрытия.
 - (b) перевода входящей суммы чистых активов по курсу закрытия, который отличается от предыдущего курса закрытия.
- Эти курсовые разницы не признаются в отчете о прибыли и убытках, поскольку изменения обменных курсов валют оказывают лишь незначительное непосредственное влияние (или не оказывают никакого влияния) на текущие и будущие потоки денежных средств от операционной деятельности. Кумулятивная сумма курсовых разниц представляется в отдельном компоненте капитала до выбытия иностранного подразделения. 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 держателей, рассчитываются и признаются в консолидированном отчете о финансовом положении как компонент неконтролирующей доли.
- 42 **Результаты работы и финансовое положение предприятия, функциональная валюта которого является валютой гиперинфляционной экономики, переводится в другую валюту представления с использованием следующих процедур:**
- (a) все суммы (т. е. активы, обязательства, статьи капитала, доходы и расходы, в том числе сравнительные данные) переводятся по курсу закрытия на последнюю отчетную дату, за следующим исключением:
 - (b) если суммы переводятся в валюту, которая не является валютой гиперинфляционной экономики, в качестве сравнительной информации используются данные, представленные как данные за текущий год в соответствующей финансовой отчетности за прошлый год (т. е. без корректировки на последующие изменения уровня цен или обменных курсов валют).
- 43 Если функциональной валютой предприятия является валюта гиперинфляционной экономики, прежде чем применить метод перевода, описанный в пункте 42, предприятие должно

трансформировать свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 29; последнее не относится к сравнительным данным, переведенным в валюту экономики, не являющейся гиперинфляционной (см. пункт 42 (b)). Если экономика перестает быть гиперинфляционной и предприятие более не трансформирует свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 29, для перевода в валюту представления оно должно использовать в качестве исторической стоимости суммы, трансформированные до уровня цен, существовавшего на момент, когда предприятие перестало трансформировать свою финансовую отчетность.

Перевод данных о деятельности иностранного подразделения

- 44 В дополнение к пунктам 38–43 должны применяться пункты 45–47, если результаты и финансовое положение иностранного подразделения переводятся в валюту представления, с тем чтобы это иностранное подразделение можно было включить в финансовую отчетность отчитывающегося предприятия путем консолидации, пропорциональной консолидации или через применение метода долевого участия.
- 45 Объединение результатов и финансового положения иностранного подразделения с результатами и финансовым положением отчитывающегося предприятия происходит по обычным правилам консолидации, включая устранение внутригрупповых остатков и внутригрупповых операций дочернего предприятия (см. МСФО (IAS) 27 «*Консолидированная и отдельная финансовая отчетность*» и МСФО (IAS) 31 «*Участие в совместном предпринимательстве*»). При этом внутригрупповой монетарный актив или обязательство (краткосрочное или долгосрочное) 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. Таким образом, в консолидированной финансовой отчетности отчитывающегося предприятия такая курсовая разница будет и далее признаваться в прибыли или убытке или, если курсовая разница возникла при обстоятельствах, описанных в пункте 32, будет включаться в состав прочего совокупного дохода до момента выбытия иностранного подразделения.
- 46 Если дата финансовой отчетности иностранного подразделения отличается от отчетной даты отчитывающегося предприятия, иностранное подразделение часто готовит дополнительную финансовую отчетность на отчетную дату отчитывающегося предприятия. Если это не выполняется, МСФО (IAS) 27 разрешает использовать другую дату отчетности при условии, что разница не превышает трех месяцев и что были сделаны корректировки на все существенные операции, проведенные между двумя отчетными датами. В таком случае активы и обязательства иностранного подразделения переводятся по обменному курсу валют на конец отчетного периода такого иностранного подразделения. По существенным изменениям обменных курсов за период до отчетной даты отчитывающегося предприятия проводятся корректировки в соответствии с МСФО (IAS) 27. Такой же подход применяется при использовании метода долевого участия в отношении ассоциированных предприятий и совместной деятельности, а также при использовании пропорциональной консолидации для совместного предпринимательства в соответствии с МСФО (IAS) 28 «*Инвестиции в ассоциированные предприятия*» и МСФО (IAS) 31.
- 47 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 39 и 42.

Выбытие или частичное выбытие иностранного подразделения

- 48 При выбытии иностранного подразделения накопленная сумма курсовых разниц, касающихся этого иностранного подразделения, признанная в составе прочего совокупного дохода и аккумулированная как отдельный компонент капитала, должна реклассифицироваться из состава капитала в прибыль или убыток (как корректировка при классификации) при признании прибыли или убытка от выбытия (см. МСФО (IAS) 1 «*Представление финансовой отчетности*» (в редакции 2007 г.)).
- 48А Помимо выбытия полной доли предприятия в иностранном подразделении, следующие статьи учитываются как выбытия, даже если предприятие сохраняет долю участия в бывшем дочернем предприятии, ассоциированном предприятии или совместно контролируемом предприятии:

- (a) потеря контроля над дочерним предприятием, в состав которого входит иностранное подразделение;
 - (b) потеря значительного влияния в ассоциированном предприятии, в состав которого входит иностранное подразделение; и
 - (c) потеря совместного контроля над совместно контролируемым предприятием, в состав которого входит иностранное подразделение.
- 48B При выбытии дочернего предприятия, в состав которого входит иностранное подразделение, в отношении кумулятивной суммы курсовых разниц, относящихся к данному иностранному подразделению, которая была отнесена на неконтролирующие доли, должно быть прекращено признание, но она не подлежит реклассификации в состав прибыли или убытка.
- 48C При частичном выбытии дочернего предприятия, в состав которого входит иностранное подразделение, предприятие должно перевести пропорциональную долю кумулятивной суммы курсовых разниц, признанную в составе прочего совокупного дохода, на неконтролирующие доли в данном иностранном подразделении. При любых других случаях частичного выбытия иностранного подразделения, предприятие должно реклассифицировать в состав прибыли или убытка только пропорциональную долю кумулятивной суммы курсовых разниц, признанных в составе прочего совокупного дохода.
- 48D Частичное выбытие доли предприятия в иностранном подразделении – это любое уменьшение непосредственной доли участия предприятия в иностранном подразделении, за исключением тех случаев уменьшения, которые описаны в пункте 48A как учитываемые в качестве выбытий.
- 49 Предприятие может избавиться от своей доли в иностранном подразделении путем продажи, ликвидации, возмещения акционерного капитала или оставления такого предприятия, полностью или частично. Списание балансовой стоимости иностранного подразделения, вне зависимости от того, произошло ли это из-за убытков самого подразделения или из-за обесценения, признанного инвестором, не представляет собой частичное выбытие. Соответственно, никакая часть прибыли или убытка от курсовой разницы, признанная в составе прочего совокупного дохода, не реклассифицируется в прибыль или убыток на момент списания.

Налоговые последствия всех курсовых разниц

- 50 Прочие доходы и убытки от операций в иностранной валюте и курсовые разницы, которые возникают при переводе результатов работы и финансового положения предприятия (включая иностранное подразделение) в другую валюту, могут иметь налоговые последствия. К таким налоговым последствиям применяется МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Раскрытие информации

- 51 Раскрытие информации В отношении групп, ссылки на функциональную валюту в пунктах 53 и 55–57 относятся к функциональной валюте материнского предприятия.
- 52 Предприятие должно раскрывать:
- (a) сумму курсовых разниц, признанную в составе прибыли или убытков, за исключением возникающих в отношении финансовых инструментов, учтенных по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IAS) 39;
 - (b) чистые курсовые разницы, признанные в составе прочего совокупного дохода и классифицированные как отдельный компонент капитала, а также сверку суммы таких курсовых разниц на начало и на конец периода.
- 53 Если валюта представления отличается от функциональной валюты, этот факт необходимо указать, а также раскрыть информацию о функциональной валюте и о причинах использования другой валюты представления.
- 54 Если отчитывающееся предприятие либо иностранное подразделение, являющееся существенным для отчитывающегося предприятия меняет свою функциональную валюту, факт изменения и его причины необходимо раскрыть.
- 55 Если предприятие представляет свою финансовую отчетность в валюте, отличающейся от его функциональной валюты, оно может характеризовать свою финансовую отчетность как соответствующую Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS), только если

соблюдены все требования каждого из применяемых стандартов и каждого из применяемых к этим стандартам Разъяснений, включая метод перевода, изложенный в пунктах 39 и 42.

- 56 Иногда предприятие представляет свою финансовую отчетность или иную финансовую информацию в валюте, которая не является его функциональной валютой, не соблюдая требования пункта 55. К примеру, предприятие может перевести в другую валюту только отдельные статьи своей финансовой отчетности. Кроме того, предприятие, функциональная валюта которого не является валютой гиперинфляционной экономики, может конвертировать финансовую отчетность в другую валюту путем перевода всех статей по последнему курсу закрытия. Такое конвертирование не соответствует Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS). Информация должна раскрываться в соответствии с пунктом 57.
- 57 Если в своей финансовой отчетности или другой финансовой информации предприятие использует валюту, отличающуюся от его функциональной валюты или валюты представления, и при этом не выполняются требования пункта 55, предприятие должно:
- (a) четко обозначить информацию как вспомогательную и отделить ее от информации, соответствующей Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS);
 - (b) указать, в какой валюте представлена вспомогательная информация;
 - (c) указать функциональную валюту предприятия и метод перевода, использованный для определения вспомогательной информации.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

- 58 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Если предприятие применяет настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 г., оно должно раскрыть данный факт.
- 58A Дополнение «Чистые инвестиции в иностранное подразделение» (Дополнение к МСФО (IAS) 21), выпущенное в декабре 2005 года, включает новый пункт 15A и изменения к пункту 33. Предприятие должно применять эти изменения и дополнения для отчетных периодов, начинающихся 1 января 2006 г. или после этой даты.
- 59 Предприятие применяет пункт 47 перспективно ко всем приобретениям, осуществленным после начала отчетного финансового периода, в котором впервые был применен настоящий стандарт. Разрешается применять пункт 47 ретроспективно к приобретениям, осуществленным ранее. При приобретении иностранного подразделения, которое учитывается перспективно, но произошло до даты первого применения настоящего стандарта, предприятие не должно трансформировать данные прошлых лет и, соответственно, при необходимости может рассматривать возникшие в результате такого приобретения гудвил и корректировки справедливой стоимости как активы и обязательства самого предприятия, а не как активы и обязательства иностранного подразделения. Следовательно, гудвил и корректировки справедливой стоимости или уже выражены в функциональной валюте предприятия, или являются немонетарными статьями в иностранной валюте, отраженными в отчетности с использованием обменного курса валют на дату приобретения.
- 60 Все прочие изменения, ставшие результатом применения настоящего стандарта, должны учитываться согласно МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».
- 60A МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Кроме этого, он внес поправки в пункты 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 и 52. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода
- 60B МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008) добавил пункты 48A–48D и внес поправки в пункт 49. Предприятие должно применять указанные поправки на перспективной основе в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода
- 60C [Удален]
- 60D В пункт 60B были внесены поправки публикацией «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в мае 2010 г. Предприятие должно применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается.

Прекращение действия других документов

- 61 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» (редакция 1993 года).
- 62 Настоящий Стандарт заменяет собой следующие разъяснения:
- (a) ПКР (SIC) - 11 «Иностранная валюта — капитализация убытков в результате существенной девальвации валюты»;
 - (b) ПКР (SIC) - 19 «Валюта отчетности — оценка и представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 21 и МСФО (IAS) 29»;
 - (c) ПКР (SIC) - 30 «Валюта отчетности — перевод из валюты оценки в валюту представления».

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по займам»

Основной принцип

- 1 Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающего определенным требованиям, включаются в себестоимость этого актива. Прочие затраты по займам признаются в качестве расходов.

Сфера применения

- 2 Предприятие должно применять настоящий стандарт для учета затрат по займам.
- 3 Настоящий стандарт не касается фактической или вмененной стоимости капитала, включая привилегированные акции, не классифицированные как обязательства.
- 4 Предприятие может не применять настоящий стандарт к затратам по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству:
- (a) отвечающего определенным требованиям актива, оцененного по справедливой стоимости, например, биологического актива; или
 - (b) запасов, производимых или иным образом создаваемых в больших количествах на регулярной основе.

Определения

- 5 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
- Затраты по займам** — процентные и другие расходы, которые предприятие несет в связи с получением заемных средств.
- Актив, отвечающий определенным требованиям** — актив, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени.
- 6 Затраты по займам могут включать:
- (a) расходы по процентам, рассчитываемые с использованием метода эффективной ставки процента, как описано в МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;
 - (b) [Удален];
 - (c) [Удален];
 - (d) финансовые затраты, связанные с финансовой арендой, в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда»;
 - (e) курсовые разницы, возникающие в результате привлечения займов в иностранной валюте, в той мере, в какой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов.
- 7 В зависимости от обстоятельств, активами, отвечающими определенным требованиям, могут быть любые из указанных:

- (a) запасы
- (b) производственные мощности
- (c) электрогенерирующие мощности
- (d) нематериальные активы
- (e) инвестиционное имущество.

Финансовые активы и запасы, производимые или иным образом, создаваемые в течение короткого периода времени, не являются активами, отвечающими определенным требованиям. Активы, готовые к использованию по назначению или для продажи на момент приобретения, не являются квалифицированными активами.

Признание

- 8 **Предприятие должно капитализировать затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающего определенным требованиям, путем включения в себестоимость этого актива. Предприятие должно признавать прочие затраты по займам в качестве расходов в том периоде, в котором они понесены.**
- 9 Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающего определенным требованиям, включаются в себестоимость этого актива. Такие затраты по займам капитализируются как часть себестоимости актива, если существует вероятность получения предприятием связанных с ними будущих экономических выгод, и если такие затраты можно достоверно оценить. Когда предприятие применяет МСФО (IAS) 29 «*Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике*», оно признает в качестве расходов ту часть затрат по займам, которая компенсирует инфляцию в том же периоде, в соответствии с пунктом 21 настоящего Стандарта.

Затраты по займам, разрешенные для капитализации

- 10 Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающего определенным требованиям, — это те затраты по займам, которых можно было бы избежать, если бы затраты на соответствующий актив не производились. В случае если предприятие занимает средства исключительно для приобретения конкретного актива, отвечающего определенным требованиям, затраты по займам, непосредственно связанные с этим активом, могут быть четко установлены.
- 11 Затруднение может вызывать выявление непосредственной связи между конкретными займами и активом, отвечающим определенным требованиям, а также идентификация займов, которых можно было бы избежать, если бы не указанный актив. Такого рода трудности возникают, например, в случаях, когда финансовая деятельность предприятия координируется централизованно. Трудности появляются также, если группа предприятий использует ряд долговых инструментов для получения заемных средств по различным процентным ставкам и предоставляет эти средства на различной основе входящим в группу предприятиям. Дополнительно усложняют ситуацию колебания обменных курсов валют, а также использование группой кредитов, деноминированных в иностранной валюте или привязанных к ней, в условиях высокой инфляции. В результате определение величины затрат по займам, непосредственно относящимся к приобретению актива, отвечающего определенным требованиям, затруднено и требует применения субъективной оценки.
- 12 **В той степени, в которой предприятие заимствует средства специально для получения актива, отвечающего определенным требованиям, предприятие должно определить сумму затрат по займам, разрешенную для капитализации как сумму фактических затрат, понесенных по этому займу в течение периода, за вычетом инвестиционного дохода от временного инвестирования этих заемных средств.**
- 13 Условия соглашения по финансированию актива, отвечающего определенным требованиям, могут приводить к тому, что предприятие получит заемные средства, и понесет связанные с ними затраты, прежде чем эти средства, полностью или частично, будут использованы для финансирования затрат на указанный актив. В таких обстоятельствах средства зачастую временно инвестируются до момента, когда они будут израсходованы на актив, отвечающий определенным требованиям. При определении суммы затрат по займам, разрешенных для капитализации в течение периода, полученный по таким средствам инвестиционный доход вычитается из суммы понесенных по займам затрат.
- 14 **В той степени, в которой предприятие заимствует средства в общих целях и использует их для получения актива, отвечающего определенным требованиям, предприятие должно определить сумму затрат по займам, разрешенную для капитализации, путем умножения ставки капитализации на сумму**

затрат на данный актив. В качестве ставки капитализации применяется средневзвешенное значение затрат по займам применительно к займам предприятия, остающимся непогашенными в течение периода, за исключением займов, полученных специально для приобретения актива, отвечающего определенным требованиям. Сумма затрат по займам, которую предприятие капитализирует в течение периода, не должна превышать сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода.

- 15 В некоторых случаях при вычислении средневзвешенного значения затрат по займам целесообразно включать все займы материнского и дочерних предприятий; в других условиях правильно будет использовать для каждого дочернего предприятия средневзвешенное значение затрат по займам применительно к его собственным заемным средствам.

Превышение балансовой стоимости актива, отвечающего определенным требованиям, над возмещаемой стоимостью

- 16 Когда балансовая стоимость или предполагаемая окончательная стоимость актива, отвечающего определенным требованиям, превышает возмещаемую стоимость или чистую стоимость возможной продажи, балансовая стоимость частично или полностью списывается в соответствии с требованиями других стандартов. При определенных обстоятельствах величина частичного или полного списания восстанавливается в соответствии с теми же стандартами.

Начало капитализации

- 17 **Предприятие должно начать капитализацию затрат по займам как части себестоимости актива, отвечающего определенным требованиям, на дату начала капитализации. Дата начала капитализации – это дата выполнения предприятием всех следующих условий впервые:**

- (a) понесены затраты по данному активу;
- (b) понесены затраты по займам;
- (c) выполняется работа, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже.

- 18 Затраты на актив, отвечающий определенным требованиям, включают только затраты, которые привели к выплатам денежных средств, передаче других активов или принятию процентных обязательств. Затраты уменьшаются на величину полученных в связи с данным активом промежуточных платежей и субсидий (см. МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»). Средняя балансовая стоимость актива в течение периода, включающая ранее капитализированные затраты по займам, обычно приблизительно равна значению затрат, к которым применяется ставка капитализации в этом отчетном периоде.

- 19 Деятельность, необходимая для подготовки актива к его использованию по назначению или к продаже, включает не только физическое создание самого актива. К ней относится техническая и административная работа, предшествующая началу физического создания актива, такая, например, как деятельность, связанная с получением разрешений, необходимых для начала строительства. Однако к такой деятельности не относится владение активом, если при этом отсутствуют производство или разработка, изменяющие его состояние. Например, затраты по займам, понесенные в период проведения работ по освоению земельного участка, капитализируются в течение периода проведения соответствующих работ. Однако затраты по займам, понесенные в то время, когда земля, приобретенная для последующего строительства, оставалась во владении без проведения на ней каких-либо работ по освоению, не подлежат капитализации.

Приостановление капитализации

- 20 **Предприятие должно приостановить капитализацию затрат по займам в течение продолжительных периодов, когда активная разработка актива, отвечающего определенным требованиям, прерывается.**
- 21 Предприятие может нести затраты по займам в течение продолжительных периодов, когда деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже, прерывается. К таким затратам относятся затраты по содержанию незавершенных объектов: такие затраты не капитализируются. Однако, предприятие обычно не приостанавливает капитализацию затрат по займам в течение периода, когда осуществляется значительная техническая и административная работа. Предприятие также не приостанавливает капитализацию затрат по займам, когда временная задержка представляет собой необходимую часть процесса подготовки актива к использованию по назначению или к продаже. Например, капитализация продолжается в течение продолжительного периода, необходимого для доведения до нужной

кондиции запасов, или продолжительного периода, когда высокий уровень воды задерживает строительство моста, если такой высокий уровень воды является обычным для данного географического региона в период, в котором проводится строительство.

Прекращение капитализации

- 22 **Предприятие должно прекратить капитализацию затрат по займам когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки актива, отвечающего определенным требованиям, к использованию по назначению или к продаже.**
- 23 Актив обычно считается готовым к использованию по назначению или к продаже, когда завершено его физическое сооружение, несмотря на то, что повседневная административная работа все еще может продолжаться. Если остались лишь такие незначительные доработки, как оформление объекта в соответствии с требованиями покупателя или пользователя, это свидетельствует о практически полном завершении работ.
- 24 **Когда предприятие завершает сооружение актива, отвечающего определенным требованиям, по частям, и каждая часть может использоваться пока продолжается сооружение других частей, предприятие должно прекратить капитализацию затрат по займам по завершении практически всех работ, необходимых для подготовки данной части актива к использованию по назначению или к продаже.**
- 25 Бизнес-центр, состоящий из нескольких зданий, каждое из которых пригодно к использованию отдельно, представляет собой пример актива, отвечающего определенным требованиям, в котором каждая часть может быть использована, в то время как строительство других составных частей еще продолжается. Примером актива, отвечающего определенным требованиям, который должен быть завершен полностью, прежде чем какая-либо из его составных частей может быть использована, является промышленное предприятие, объединяющее несколько производственных процессов, осуществляемых последовательно в разных цехах, расположенных на одной площадке, например, металлургический комбинат.

Раскрытие информации

- 26 **Предприятие должно раскрывать:**
- (a) сумму затрат по займам, капитализированную в течение периода; и
 - (b) ставку капитализации, использованную для определения разрешенной для капитализации суммы затрат по займам.

Условия переходного периода

- 27 **Если применение настоящего стандарта приводит к изменению учетной политики, предприятие должно применять стандарт к затратам по займам, относящимся к активам, отвечающим определенным требованиям, начало капитализации которых совпадает с датой вступления в силу или имеет место после этой даты.**
- 28 **Однако, предприятие может обозначить любую дату до даты вступления в силу и применить настоящий стандарт к затратам по займам, относящимся ко всем активам, отвечающим определенным требованиям, начало капитализации которых совпадает с датой вступления в силу или имеет место после этой даты.**

Дата вступления в силу

- 29 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет настоящий стандарт с любой даты до 1 января 2009 г., оно должно раскрыть данный факт.
- 29А Публикация «Улучшений в МСФО (IFRS)» в мае 2008 г. привела к внесению поправок в пункт 6. Предприятие должно применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт.

Прекращение действия МСФО (IAS) 23 (пересмотренный в 1993 г.)

30 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 23 «*Затраты по займам*», пересмотренный в 1993 г.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 24

«Раскрытие информации о связанных сторонах»

Цель

- 1 Цель настоящего стандарта — обеспечить, чтобы финансовая отчетность предприятия включала раскрытие информации, необходимой для привлечения внимания к возможности того, что его финансовое положение, а также прибыль или убыток могли быть подвержены влиянию факта существования связанных сторон, а также операций и остатков по операциям, включая обязательства с такими сторонами.

Сфера применения

- 2 Настоящий стандарт применяется:
- (а) для выявления отношений и операций со связанными сторонами;
 - (б) для выявления остатков по операциям, включая обязательства, между предприятием и связанными с ним сторонами;
 - (с) для выявления обстоятельств, при которых требуется раскрытие информации в соответствии с пп. (а) и (б); и
 - (d) для определения информации, подлежащей раскрытию по указанным пунктам.
- 3 Настоящий стандарт требует раскрывать информацию об отношениях и операциях со связанными сторонами, и остатках по таким операциям, включая обязательства, в консолидированной и отдельной финансовой отчетности материнского предприятия, участника совместного предпринимательства или инвестора, которая представляется в соответствии с МСФО (IAS) 27 «*Консолидированная и отдельная финансовая отчетность*». Настоящий стандарт также применяется в отношении индивидуальной финансовой отчетности.
- 4 В финансовой отчетности предприятия раскрывается информация об операциях со связанными сторонами и непогашенных остатках по операциям с другими предприятиями группы. При подготовке консолидированной финансовой отчетности группы внутригрупповые операции между связанными сторонами и непогашенные остатки устраняются.

Цель раскрытия информации о связанных сторонах

- 5 Отношения со связанными сторонами — обычное явление в коммерции и бизнесе. К примеру, предприятия часто осуществляют часть своей деятельности через дочерние, ассоциированные предприятия и через совместную деятельность. В этих обстоятельствах предприятие имеет возможность влиять на финансовую и операционную политику объекта инвестиций благодаря наличию контроля, совместного контроля или значительного влияния.

- 6 Отношения со связанными сторонами могут влиять на прибыль или убыток и на финансовое положение предприятия. Связанные стороны могут проводить операции, которые несвязанные стороны проводить бы не стали. Например, предприятие, продающее товары своему материнскому предприятию по себестоимости, может отказаться продавать их на таких же условиях другому клиенту. Кроме того, операции между связанными сторонами могут осуществляться не в тех же объемах, как между несвязанными сторонами.
- 7 Отношения со связанными сторонами могут влиять на прибыль или убыток и на финансовое положение предприятия, даже если операции со связанными сторонами не проводятся. Само наличие таких отношений может быть достаточным для того, чтобы повлиять на операции предприятия с другими сторонами. Например, дочернее предприятие может прервать отношения с торговым партнером после приобретения материнским предприятием другого дочернего предприятия, которое занимается той же деятельностью, что и бывший торговый партнер. И наоборот, одна сторона может воздержаться от определенных действий из-за значительного влияния другой стороны — например, дочернее предприятие может получить от своего материнского предприятия указание не проводить исследования и разработки.
- 8 Исходя из этого, информированность об операциях предприятия, непогашенных остатках, включая обязательства, и отношениях со связанными сторонами может повлиять на то, как пользователи финансовой отчетности будут оценивать работу предприятия, включая оценку рисков и возможностей, с которыми сталкивается предприятие.

Определения

- 9 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
- Связанная сторона* — это частное лицо или предприятие, связанное с предприятием, составляющим свою финансовую отчетность (в настоящем стандарте именуемым «отчитывающееся предприятие»).
- (а) Частное лицо или близкие родственники данного частного лица являются связанной стороной отчитывающегося предприятия, если данное лицо:
- (i) осуществляет контроль или совместный контроль над отчитывающимся предприятием;
 - (ii) имеет значительное влияние на отчитывающееся предприятие; или
 - (iii) входит в состав старшего руководящего персонала отчитывающегося предприятия или его материнского предприятия.
- (b) Предприятие является связанной стороной отчитывающегося предприятия, если к нему применяется какое-либо из следующих условий:
- (i) Данное предприятие и отчитывающееся предприятие являются членами одной группы (что означает, что каждое материнское, дочернее и другое дочернее предприятие является связанной стороной другим предприятиям данной группы).
 - (ii) Одно предприятие является ассоциированным предприятием другого или их отношения характеризуются как совместное предпринимательство (или одно предприятие является ассоциированным предприятием члена той группы, в которую входит другое предприятие, или их отношения характеризуются как совместное предпринимательство).
 - (iii) Оба предприятия осуществляют совместное предпринимательство с одной и той же третьей стороной.
 - (iv) Одно предприятие осуществляет совместное предпринимательство с третьей стороной, а другое предприятие является ассоциированным предприятием данной третьей стороны.
 - (v) Сторона представляет собой план вознаграждений по окончании трудовой деятельности, созданный для работников отчитывающегося предприятия или какого-либо иного предприятия, являющегося связанной стороной отчитывающегося

предприятия. Если отчитывающееся предприятие само является таким планом, работодатели, осуществляющие взносы в данный план, также являются связанными сторонами отчитывающегося предприятия.

- (vi) Предприятие находится под контролем или совместным контролем лица, указанного в пп. (a).
- (vii) Лицо, указанное в пп. (a)(i), имеет значительное влияние на предприятие или входит в состав старшего руководящего персонала предприятия (или его материнского предприятия).

Операция со связанной стороной — передача ресурсов, услуг или обязательств между отчитывающимся предприятием и связанной с ним стороной, независимо от того, взимается ли при этом плата.

Близкие родственники частного лица — это члены семьи, которые, как ожидается, могут влиять на такое частное лицо или оказаться под его влиянием в ходе проведения операций с предприятием. В их число могут входить:

- (a) дети, а также супруг (супруга) или гражданский супруг (супруга) такого лица;
- (b) дети супруга (супруги) или гражданского супруга (супруги) такого лица; и
- (c) иждивенцы такого лица, супруга (супруги) или гражданского супруга (супруги) такого лица.

Компенсация включает все вознаграждения работникам (как определено в МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»), в том числе вознаграждения, в отношении которых применяется МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях». Вознаграждения работникам включают все формы возмещения, выплаченного, подлежащего выплате или предоставляемого предприятием или от имени предприятия за услуги, оказанные предприятию. Оно также включает возмещение, выплачиваемое от имени материнского предприятия в отношении данного предприятия. Компенсация включает:

- (a) краткосрочные вознаграждения работникам, такие как заработная плата и взносы на социальное обеспечение, оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни, участие в прибыли и премии (если они подлежат выплате в течение 12 месяцев после окончания периода), а также льготы в неденежной форме (медицинское обслуживание, обеспечение жильем, транспортом, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для существующих работников;
- (b) вознаграждения после окончания трудовой деятельности, такие как пенсии, прочие выплаты при выходе на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;
- (c) прочие долгосрочные вознаграждения работникам, включая отпуск за выслугу лет, длительный отпуск, выплаты за выслугу лет и другие выплаты за стаж, выплаты при длительной потере трудоспособности, а также участие в прибыли, премии и отложенная компенсация (если эти виды вознаграждения не подлежат выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода);
- (d) выходные пособия; и
- (e) выплаты, основанные на акциях.

Контроль — право определять финансовую и операционную политику предприятия с целью извлечения выгод от его деятельности.

Совместный контроль — закрепленное в договоре разделение контроля над экономической деятельностью.

Старший руководящий персонал — лица, которые уполномочены и ответственны за планирование, управление и контроль над деятельностью предприятия, прямо или косвенно, в том числе директора (исполнительные или иные) этого предприятия.

Значительное влияние — возможность участвовать в принятии решений по финансовой и операционной политике предприятия, но не контроль над такой

политикой. Значительное влияние может достигаться с помощью долевого владения, по уставу или по соглашению.

Правительство означает правительство, правительственные агентства и аналогичные органы, местного, национального или международного уровня.

Связанное с правительством предприятие – предприятие, находящееся под контролем, совместным контролем или значительным влиянием правительства.

- 10 При рассмотрении каждого случая отношений, которые могут являться отношениями со связанными сторонами, необходимо принимать во внимание содержание (сущность) таких отношений, а не только их юридическую форму.
- 11 В контексте настоящего стандарта следующие стороны не являются связанными сторонами:
- (a) два предприятия, только потому, что у них общий директор или иной член старшего руководящего персонала, или потому, что член старшего руководящего персонала одного предприятия имеет значительное влияние на другое предприятие;
 - (b) два участника совместного предпринимательства только по той причине, что они осуществляют совместный контроль над совместной деятельностью.
 - (c)
 - (i) стороны, предоставляющие финансирование,
 - (ii) профсоюзы,
 - (iii) коммунальные службы,
 - (iv) правительственные учреждения и ведомства, которые не осуществляют контроль, совместный контроль или не имеют значительного влияния на отчитываемое предприятие,
 только исходя из наличия обычных операций с предприятием (даже если они могут влиять на свободу действий предприятия или участвовать в процессе принятия решений предприятием).
 - (d) отдельный покупатель, поставщик, сторона, предоставляющая льготное право по договору о франшизе, дистрибьютор или генеральный агент, с которыми предприятие проводит сделки значительного объема, лишь по причине возникающей в результате этого экономической зависимости.
- 12 В определении связанной стороны ассоциированное предприятие включает дочерние предприятия ассоциированного предприятия, а совместное предпринимательство включает дочерние предприятия участников такого совместного предпринимательства. Следовательно, к примеру, дочернее предприятие ассоциированного предприятия и инвестор, имеющий значительное влияние на данное ассоциированное предприятие, являются связанными сторонами друг другу.

Раскрытие информации

Все предприятия

- 13 Отношения между материнским предприятием и его дочерними предприятиями должны раскрываться независимо от того, проводились ли операции между этими сторонами. Предприятие должно раскрыть информацию о своем материнском предприятии и о стороне, обладающей конечным контролем, если эта сторона отлична от материнского предприятия. Если ни материнское предприятие, ни сторона, обладающая конечным контролем, не представляют консолидированную финансовую отчетность, доступную для общего пользования, раскрывается также название материнского предприятия следующего более высокого уровня, которое представляет такую отчетность.
- 14 Для того чтобы пользователи финансовой отчетности смогли составить мнение о влиянии отношений со связанными сторонами на предприятие, следует раскрывать информацию об отношениях со связанными сторонами в случаях, когда существует контроль, независимо от того, проводились ли операции между связанными сторонами.

- 15 Требование по раскрытию информации об отношениях между материнским предприятием и его дочерними предприятиями как между связанными сторонами дополняет требования по раскрытию информации, представленные в МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия» и МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве».
- 16 Пункт 13 ссылается на материнское предприятие следующего более высокого уровня. Это первое материнское предприятие в группе, находящееся над непосредственным материнским предприятием, которое составляет консолидированную финансовую отчетность, доступную для общего пользования.
- 17 **Предприятие раскрывает информацию о компенсациях старшему руководящему персоналу предприятия в целом и по каждой из приведенных ниже категорий:**
- (a) краткосрочные вознаграждения работникам;
 - (b) вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
 - (c) прочие долгосрочные вознаграждения;
 - (d) выходные пособия; и
 - (e) выплаты, основанные на акциях.
- 18 Если между предприятием и его связанными сторонами проводились операции в течение периодов, представленных в финансовой отчетности, предприятие раскрывает характер отношений со связанными сторонами, а также информацию об операциях и остатках по ним, включая обязательства, необходимую пользователям для понимания возможного влияния таких отношений на финансовую отчетность. Эти требования к раскрытию информации дополняют требования пункта 17. Раскрываемая информация должна включать, как минимум, следующее:
- (a) сумму операций;
 - (b) сумму остатков по таким операциям, включая обязательства, 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;
 - (c) резервы по сомнительным долгам, относящиеся к остаткам по операциям со связанными сторонами; и
 - (d) затраты, признанные в течение периода в отношении безнадежных или сомнительных долгов связанных сторон.
- 19 **Информация, раскрытия которой требует пункт 18, раскрывается отдельно по следующим категориям:**
- (a) материнское предприятие;
 - (b) предприятия, осуществляющие совместный контроль над предприятием или имеющие значительное влияние на предприятие;
 - (c) дочерние предприятия;
 - (d) ассоциированные предприятия;
 - (e) совместное предпринимательство, участником которого является предприятие;
 - (f) старший руководящий персонал предприятия или его материнского предприятия; и
 - (g) другие связанные стороны.
- 20 Требование пункта 19 относительно классификации по различным категориям сумм, подлежащих выплате связанным сторонам или получению от них, является продолжением требований МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» к раскрытию информации, которая должна представляться либо в самом отчете о финансовом положении, либо в примечаниях. Категории были расширены, чтобы представить более полный анализ остатков по операциям со связанными сторонами, и применяются к операциям со связанными сторонами.

- 21 Ниже приведены примеры операций, которые необходимо раскрывать, если они проводятся со связанными сторонами:
- (a) закупки или продажи товаров (готовых или незавершенных);
 - (b) закупки или продажи имущества и других активов;
 - (c) оказание или получение услуг;
 - (d) операции аренды;
 - (e) передача исследований и разработок;
 - (f) передача прав по лицензионным соглашениям;
 - (g) передача средств по договорам финансирования (в том числе кредиты и взносы в капитал в денежной или в натуральной форме);
 - (h) предоставление гарантий или обеспечения;
 - (i) обязательства предпринять какие-либо действия в том случае, если определенное событие возникнет или не возникнет в будущем, в том числе договоры в стадии исполнения¹ (признанные и непризнанные); и
 - (j) расчеты по обязательствам от имени предприятия или расчеты самого предприятия от имени связанной стороны.
- 22 Участие материнского или дочернего предприятия в пенсионном плане с установленными выплатами, где риск делится между предприятиями группы, является операцией между связанными сторонами (см. пункт 34В МСФО (IAS) 19).
- 23 Информация о том, что операции со связанными сторонами проводились на условиях, идентичных условиям, на которых проводятся операции между несвязанными сторонами, раскрывается только в случае, если такие условия можно обосновать.
- 24 Аналогичные по характеру статьи могут раскрываться по совокупности, за исключением случаев, когда раздельное раскрытие информации необходимо для понимания того, как операции со связанными сторонами влияют на финансовую отчетность предприятия.

Связанные с правительством предприятия

- 25 Отчитывающееся предприятие освобождается от применения требований к раскрытию информации, изложенных в пункте 18, в отношении операций со связанными сторонами и остатками по таким операциям, включая обязательства, если отношения между связанными предприятиями обусловлены тем, что:
- (a) правительство осуществляет контроль, совместный контроль или имеет значительное влияние на отчитывающееся предприятие; и
 - (b) существует другое предприятие, которое является связанной стороной, потому что, одно и то же правительство осуществляет контроль, совместный контроль или имеет значительное влияние на отчитывающееся предприятие и на другое предприятие.
- 26 Если отчитывающееся предприятие применяет освобождение от применения требований, предусмотренное в пункте 25, оно должно раскрыть следующую информацию об операциях и остатках по таким операциям, рассматриваемых в пункте 25:
- (a) правительство и характер его отношений с отчитываемым предприятием (то есть наличие контроля, совместного контроля или значительного влияния);
 - (b) следующая информация с раскрытием деталей, достаточных для понимания пользователями финансовой отчетности предприятия влияния операций со связанными сторонами на его финансовую отчетность:

¹ В МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» дается определение договоров в стадии исполнения как договоров, по которым ни одна из сторон не выполнила никаких своих обязательств или обе стороны в равной степени частично выполнили свои обязательства.

- (i) характер и сумма каждой операции, которая является значительной сама по себе; и
- (ii) в отношении других операций, которые являются значительными не по-отдельности, а в совокупности, - качественные или количественные показатели их масштаба. Виды операций включают те виды, которые перечислены в пункте 21.

- 27 При использовании своего суждения для определения уровня детальности раскрытия информации в соответствии с требованиями пункта 26 (b), отчитывающееся предприятие должно рассмотреть степень близости отношений со связанными сторонами и другие факторы, уместные для определения уровня значимости операции, например:
- (a) является ли данная операция значительной по масштабу;
 - (b) проводилась ли данная операция на нерыночных условиях;
 - (c) выходит ли данная операция за рамки обычной повседневной деятельности, как, например, покупка и продажа компаний;
 - (d) раскрыта ли информация о данной операции регулирующим или надзорным органам;
 - (e) информировалось ли высшее руководство о данной операции;
 - (f) было ли получено одобрение акционеров на проведение данной операции.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

- 28 Предприятие должно применять настоящий стандарт ретроспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 г. или после этой даты. Допускается досрочное применение всего стандарта или частичного освобождения от применения требований, предусмотренного в пунктах 25–27 в отношении связанных с правительством предприятий. Если предприятие применяет весь стандарт или частичное освобождение от применения требований в отношении годового периода, начинающегося до 1 января 2011 г., оно должно раскрыть данный факт.

Прекращение действия МСФО (IAS) 24 (в редакции 2003 г.)

- 29 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (в редакции 2003 г.).

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам»

Сфера применения

- 1 Настоящий стандарт применяется для финансовой отчетности по пенсионным планам предприятиями, которые составляют такого рода финансовую отчетность.
- 2 Пенсионные планы иногда называются иначе, например, «пенсионные схемы», «схемы пенсий по выслуге лет» или «схемы пенсионного обеспечения». Настоящий стандарт рассматривает пенсионный план как отчитывающееся предприятие, отделенное от работодателей участников плана. Все остальные стандарты применяются к финансовой отчетности пенсионных планов в той степени, в какой они не покрываются положениями настоящего стандарта.
- 3 Настоящий стандарт применяется для учета и отчетности по плану для всех участников в целом как группы. Он не применяется для отчетности перед отдельными участниками плана относительно их пенсионных прав.
- 4 МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» рассматривает определение затрат по пенсионному обеспечению в финансовой отчетности работодателей, имеющих пенсионные планы. Поэтому настоящий стандарт дополняет МСФО (IAS) 19.
- 5 Пенсионные планы разделяются на пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами. Многие требуют создания отдельных фондов, которые могут учреждаться как с образованием отдельного юридического лица, так и без такового, и которые могут иметь или не иметь доверительных управляющих, которым перечисляются взносы и которыми выплачиваются пенсии. Настоящий стандарт применяется независимо от того, создается ли такой фонд, а также независимо от того, имеются ли доверительные управляющие.
- 6 Пенсионные планы, активы которых инвестированы в страховые компании, должны отвечать тем же требованиям к учету и фондированию, что и частные инвестиционные соглашения. Соответственно, они оказываются в сфере применения настоящего стандарта, если только контракт со страховой компанией не заключен от имени конкретного участника или группы участников пенсионного плана, а обязательства по пенсионным планам не являются обязательствами исключительно страховой компании.
- 7 Настоящий стандарт не применяется для других форм вознаграждений работникам, таких как выходные пособия в случае увольнения, соглашения об отсроченных компенсациях, пособия за выслугу лет, специальные программы по досрочному выходу на пенсию или по сокращению штатов, системы страхования от болезней и несчастных случаев или системы премирования. Соглашения в рамках государственной системы социального обеспечения также исключаются из сферы применения настоящего стандарта.

Определения

- 8 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
Пенсионные планы — это соглашения, по которым предприятие предоставляет выплаты своим работникам во время или после завершения трудовой деятельности (в виде годового дохода либо в виде единовременной выплаты). При этом такие выплаты, равно как и вклады для их обеспечения, могут быть определены или рассчитаны заблаговременно до выхода на пенсию как в соответствии с документами, так и на основе принятой на предприятии практики.

Пенсионные планы с установленными взносами — это планы пенсионного обеспечения, в соответствии с которыми размеры пенсий, подлежащих выплате, определяются на основе взносов в пенсионный фонд и последующих инвестиционных доходов.

Пенсионные планы с установленными выплатами — это планы пенсионного обеспечения, в соответствии с которыми размеры пенсий, подлежащих выплате, определяются по формуле, в основе которой обычно лежит размер вознаграждения, получаемого работником и/или выслуга лет.

Фондирование — это перевод активов другому предприятию (*фонду*), независимому от предприятия работодателя, для покрытия будущих обязательств по выплате пенсий.

В настоящем стандарте также используются следующие термины:

Участники — это члены пенсионного плана, а также другие лица, имеющие право на получение выплат по этому плану.

Чистые активы пенсионного плана, служащие источником выплат — это активы пенсионного плана за вычетом обязательств, отличных от актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат.

Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат — это приведенная стоимость ожидаемых выплат по пенсионному плану, причитающихся вышедшим на пенсию и работающим сотрудникам, исходя из уже предоставленных ими услуг.

Безусловные выплаты — это выплаты, право на получение которых согласно условиям пенсионного плана не зависит от продолжения трудовых отношений.

- 9 Некоторые пенсионные планы имеют спонсоров, не являющихся работодателями. Настоящий стандарт применяется также к финансовой отчетности таких планов.
- 10 Большинство пенсионных планов основывается на официально заключенных договорах. Некоторые планы носят неформальный характер, но приобретают некоторую степень обязательности в результате принятой работодателями практики работы. Хотя некоторые пенсионные планы позволяют работодателям ограничить обязательства по этим планам, аннулирование пенсионного плана, как правило, затруднено, т. к. работодатели хотят сохранить работников. К неформальным пенсионным планам применяются те же методы учета и отчетности, что и к формальным планам.
- 11 Многие пенсионные планы предусматривают учреждение отдельных фондов, в которые производятся взносы и из которых осуществляются выплаты. Такие фонды могут находиться под управлением лиц, которые осуществляют независимое управление активами фондов. В некоторых странах эти лица именуются доверительными управляющими. Термин «доверительный управляющий» используется в настоящем стандарте применительно к таким лицам независимо от того, имеет ли место формальное создание доверительного фонда (траста).
- 12 Пенсионные планы обычно являются пенсионными планами с установленными взносами или пенсионными планами с установленными выплатами, каждый из которых имеет свои отличительные особенности. Иногда могут существовать планы, обладающие свойствами обоих вариантов. В рамках настоящего стандарта такие смешанные планы рассматриваются как пенсионные планы с установленными выплатами.

Пенсионные планы с установленными взносами

- 13 **Финансовая отчетность пенсионного плана с установленными взносами включает отчет о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, и описание политики фондирования плана.**
- 14 В пенсионном плане с установленными взносами размер будущих выплат участникам определяется взносами работодателя, самого участника, или обеих сторон в пенсионный фонд, а также эффективностью операционной деятельности и инвестиционными доходами фонда. Выполнение обязательств работодателя обычно ограничивается взносами в пенсионный фонд. Консультация актуария, как правило, не требуется, хотя иногда она используется для оценки размеров будущих выплат, которые могут быть обеспечены исходя из текущих взносов и различных уровней будущих взносов и инвестиционных доходов.
- 15 Участники заинтересованы в деятельности плана, потому что она непосредственно влияет на уровень их будущих выплат. Участники также заинтересованы в информации о том, поступили ли взносы в пенсионный фонд и осуществляется ли надлежащий контроль для защиты прав бенефициаров. Работодатель, в свою очередь, заинтересован в эффективной и добросовестной деятельности плана.

- 16 Цель отчетности пенсионного плана с установленными взносами состоит в периодическом предоставлении информации о плане и результатах его инвестиционной деятельности. Обычно эта цель достигается путем предоставления финансовой отчетности, которая содержит следующую информацию:
- (a) описание значительной деятельности за период и влияния любых изменений, относящихся к плану, членству в нем, срокам и условиям;
 - (b) отчеты об операциях и результатах инвестиционной деятельности за период, а также о финансовом положении плана по состоянию на конец периода; и
 - (c) описание инвестиционной политики.

Пенсионные планы с установленными выплатами

- 17 **Финансовая отчетность пенсионного плана с установленными выплатами включает один из указанных ниже отчетов:**
- (a) **отчет, показывающий:**
 - (i) **чистые активы пенсионного плана, служащие источником выплат;**
 - (ii) **актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат, с разделением на безусловные и безусловные выплаты; и**
 - (iii) **итоговое превышение или дефицит; или**
 - (b) **отчет о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, включающий одно из двух:**
 - (i) **примечание, показывающее актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат, с разделением на безусловные и безусловные выплаты; или**
 - (ii) **ссылку на эту информацию в прилагаемом отчете актуария.**

Если актуарная оценка не была подготовлена на дату составления финансовой отчетности, в качестве основы используется самая последняя из имеющихся оценок, с указанием даты ее выполнения.

- 18 В контексте пункта 17, актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат основывается на выплатах, причитающихся работникам в соответствии с условиями плана за услуги, предоставленные к данному моменту, с использованием в расчетах либо текущих, либо прогнозируемых уровней заработной платы и с раскрытием используемого метода. Также раскрывается воздействие любых изменений в актуарных допущениях, оказавших значительное влияние на актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат.
- 19 Финансовая отчетность поясняет взаимосвязь между актуарной приведенной стоимостью причитающихся пенсионных выплат и чистыми активами пенсионного плана, служащими источником выплат, а также политику фондирования причитающихся выплат.
- 20 В пенсионном плане с установленными выплатами величина причитающихся пенсионных выплат зависит от финансового положения плана и способности вкладчиков в будущем производить в него взносы, а также от результатов инвестиционной деятельности и эффективности операционной деятельности плана.
- 21 Пенсионный план с установленными выплатами периодически нуждается в консультации актуария для оценки финансового состояния плана, проверки актуарных допущений и получения рекомендаций в отношении уровней будущих взносов.
- 22 Цель отчетности пенсионного плана с установленными выплатами состоит в периодическом предоставлении информации о финансовых ресурсах и деятельности плана, которая может быть полезна при оценке взаимосвязи между накоплением ресурсов и выплатами плана с течением времени. Обычно эта цель достигается путем предоставления финансовой отчетности, которая содержит следующую информацию:
- (a) описание значительной деятельности за период и влияния любых изменений, относящихся к плану, членству в нем, срокам и условиям;
 - (b) отчеты об операциях и результатах инвестиционной деятельности за период, а также о финансовом положении плана по состоянию на конец периода; и
 - (c) актуарную информацию, представленную либо как часть отчетности, либо в виде отдельного отчета;
 - (d) описание инвестиционной политики.

Актuarная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат

- 23 Приведенная стоимость ожидаемых выплат по пенсионному плану может рассчитываться и представляться в отчетности либо на основе текущих уровней заработной платы, либо на основе прогнозируемых уровней заработной платы до момента выхода на пенсию участников плана.
- 24 Основания, в соответствии с которыми предпочтение отдается методу, опирающемуся на текущий уровень заработной платы:
- (a) актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат, являясь суммой величин, приходящихся в настоящий момент на долю каждого участника плана, может быть рассчитана более объективно, чем по прогнозируемым уровням заработной платы, поскольку содержит меньше допущений;
 - (b) увеличения выплат, связанные с увеличением заработной платы, становятся обязательством пенсионного плана в момент увеличения заработной платы; и
 - (c) сумма актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат, опирающаяся на текущие уровни заработной платы, в основном, более тесно увязана с суммой, подлежащей выплате в случае выхода участника из плана или прекращения деятельности плана.
- 25 Основания, в соответствии с которыми предпочтение отдается методу, опирающемуся на прогнозируемый уровень заработной платы:
- (a) финансовая информация должна быть подготовлена на основе принципа непрерывности деятельности предприятия, независимо от необходимых допущений и расчетов;
 - (b) для планов, использующих принцип последней заработной платы, размер выплаты определяется исходя из заработной платы в момент выхода на пенсию или незадолго до выхода на пенсию, поэтому размеры заработной платы, уровни вкладов и нормы доходности должны прогнозироваться; и
 - (c) неспособность включить прогнозируемые размеры заработной платы, когда большая часть фондирования пенсионного фонда опирается на эти значения, может привести к отражению в отчетности чрезмерного фондирования, в то время как фактически этого не происходит, или же отчетность будет показывать достаточный уровень фондирования, когда план фактически фондируется недостаточно.
- 26 Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат, основанная на текущем уровне заработной платы, раскрывается в финансовой отчетности пенсионного плана с тем, чтобы показать обязательства по заработанным выплатам по состоянию на дату составления финансовой отчетности. Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат, основанная на прогнозируемом уровне заработной платы, раскрывается с целью отражения величины потенциального обязательства на основе принципа непрерывности деятельности предприятия, который, как правило, является основой фондирования. Помимо раскрытия актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат, может потребоваться развернутое объяснение для того, чтобы четко показать контекст, в котором эта актуарная приведенная стоимость должна восприниматься. Такое объяснение может иметь форму информации о достаточности планируемого будущего фондирования пенсионного плана и о политике фондирования, основанной на прогнозах размеров заработной платы. Эта информация может включаться в финансовую отчетность или в отчет актуария.

Частота проведения актуарных оценок

- 27 Во многих странах актуарные оценки проводятся не чаще одного раза в три года. Если актуарная оценка не была подготовлена на дату составления финансовой отчетности, в качестве основы используется самая последняя из имеющихся оценок, с указанием даты ее выполнения.

Содержание финансовой отчетности

- 28 Для пенсионных планов с установленными выплатами информация показывается в одном из следующих форматов, которые отражают различные сложившиеся на практике методы раскрытия и представления актуарных данных:

- (a) в финансовую отчетность включается отчет, показывающий чистые активы пенсионного плана, служащие источником выплат, актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат и итоговое превышение или дефицит. Финансовая отчетность пенсионного плана также содержит отчеты об изменениях в чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, и изменениях актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат. К финансовой отчетности может прилагаться отдельный актуарный отчет с обоснованием актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат;
- (b) финансовая отчетность, которая включает отчет о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, и отчет об изменениях в чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат. Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат раскрывается в примечании к отчетам. К финансовой отчетности может прилагаться отчет актуария с обоснованием актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат; и
- (c) финансовая отчетность, которая включает отчет о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, и отчет об изменениях в чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат представляется в отдельном отчете актуария.

В каждом формате финансовая отчетность также может сопровождаться отчетом доверительных управляющих, представленным по принципу отчета руководства или директоров, и инвестиционным отчетом.

- 29 Сторонники применения форматов, описанных в пунктах 28(a) и (b), полагают, что количественное выражение причитающихся пенсионных выплат и другая информация, представляемая на основе таких подходов, помогает пользователям оценить текущее состояние плана и вероятность выполнения обязательств по нему. Они также считают, что финансовая отчетность должна быть полной сама по себе и не должна опираться на прилагаемые отчеты. Однако, как полагают некоторые специалисты, описанный в пункте 28(a) формат может создать впечатление того, что обязательство существует, тогда как, по их мнению, актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат не обладает всеми характеристиками обязательства.
- 30 Сторонники применения формата, описанного в пункте 28(c), считают, что актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат не должна включаться в отчет о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, как это предусмотрено форматом, описанным в пункте 28(a), или даже просто раскрываться в примечании, согласно формату, представленному в пункте 28(b), потому что она будет сравниваться непосредственно с активами плана, а такое сопоставление может быть необоснованно. Они утверждают, что актуарии могут и не сравнивать актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат с рыночной стоимостью инвестиций, вместо этого они могут оценивать приведенную стоимость потоков денежных средств, ожидаемых от инвестиций. Поэтому сторонники этого формата полагают, что такое сравнение вряд ли отражает общую оценку плана актуарием, и она может быть неправильно понята. Некоторые также считают, что информация о причитающихся пенсионных выплатах, независимо от того, представлена ли она в числовом выражении, должна содержаться только в отдельном актуарном отчете, который может содержать надлежащее разъяснение.
- 31 Настоящий стандарт принимает точку зрения, разрешающую раскрытие информации относительно причитающихся пенсионных выплат в отдельном отчете актуария. Стандарт отвергает аргументы против числового выражения актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат. Соответственно, настоящий стандарт рассматривает форматы, описанные в пунктах 28(a) и (b), в качестве приемлемых, как и формат, описанный в пункте 28(c), если финансовая отчетность содержит ссылку на отчет актуария и сопровождается этим отчетом, содержащим актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат.

Все планы

Оценка активов плана

- 32 **Инвестиции пенсионного плана учитываются по справедливой стоимости. Справедливой стоимостью рыночных ценных бумаг является их рыночная стоимость. При наличии инвестиций пенсионного плана, справедливую стоимость которых оценить невозможно, раскрывается причина, по которой справедливая стоимость не используется.**

- 33 В качестве справедливой стоимости рыночных ценных бумаг обычно принимают их рыночную стоимость как наиболее подходящую меру оценки ценных бумаг на дату составления отчетности и результатов инвестиционной деятельности за период. Ценные бумаги, которые имеют фиксированную стоимость погашения и были приобретены для соответствия обязательствам плана или конкретным частям обязательств, могут учитываться по величине, основанной на их конечной стоимости погашения, предполагая постоянную норму доходности до наступления срока погашения. В тех случаях, когда нет возможности рассчитать справедливую стоимость инвестиций пенсионного плана, таких, например, как полное владение предприятием, в отчетности раскрывается причина, по которой справедливая стоимость не используется. Для инвестиций, которые учитываются по величине, отличной от рыночной или справедливой стоимости, справедливая стоимость, как правило, также раскрывается. Активы, используемые в операционной деятельности фонда, учитываются в порядке, изложенном в соответствующих стандартах.

Раскрытие информации

- 34 **Финансовая отчетность пенсионного плана, с установленными выплатами или с установленными взносами, содержит также следующую информацию:**
- (a) отчет об изменениях в чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат;
 - (b) краткое изложение основных принципов учетной политики; и
 - (c) описание плана и влияния любых изменений в плане в течение периода.
- 35 Финансовая отчетность, которую предоставляют пенсионные планы, включает следующую информацию (где применимо):
- (a) отчет о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, с раскрытием следующей информации:
 - (i) активы по состоянию на конец периода, классифицированные соответствующим образом;
 - (ii) метод оценки активов;
 - (iii) сведения о каждой отдельной инвестиции, превышающей либо 5 % чистых активов пенсионного плана, служащих источником выплат, либо 5 % от общей стоимости ценных бумаг любого класса или типа;
 - (iv) сведения о каждой инвестиции в работодателя; и
 - (v) обязательства, отличные от актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат;
 - (b) отчет об изменениях в чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, с представлением следующей информации:
 - (i) взносы работодателей;
 - (ii) взносы работников;
 - (iii) инвестиционный доход, например, проценты и дивиденды;
 - (iv) прочий доход;
 - (v) выплаты, оплаченные или подлежащие оплате (представленные по категориям, например: пенсии по старости, выплаты в случае смерти, нетрудоспособности, а также единовременные выплаты);
 - (vi) административные расходы;
 - (vii) прочие расходы;
 - (viii) налоги на прибыль;
 - (ix) прибыль и убытки от реализации инвестиций и изменения в стоимости инвестиций; и
 - (x) переводы из других планов и в другие планы;
 - (c) описание политики фондирования пенсионного фонда;
 - (d) для пенсионных планов с установленными выплатами — актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат (которые могут разделяться на безусловные и безусловные выплаты), основанная на пенсиях, причитающихся в соответствии с условиями плана, на стоимости предоставленных к данному моменту услуг и использовании либо текущих уровней заработной

платы, либо прогнозируемых уровней; эта информация может включаться в прилагаемый отчет актуария, предназначенный для прочтения вместе с соответствующей финансовой отчетностью; и

- (е) для пенсионных планов с установленными выплатами — описание сделанных значительных актуарных допущений и применяемого метода расчета актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат.
- 36 Отчет пенсионного плана содержит описание плана, либо как часть финансовой отчетности, либо в качестве отдельного отчета. Он может включать следующую информацию:
- (а) названия работодателей и групп работников, охваченных данным планом;
 - (b) количество участников, получающих выплаты, и количество прочих участников, классифицированных соответствующим образом;
 - (с) тип плана — план с установленными взносами или план с установленными выплатами;
 - (d) примечание, указывающее, делают ли взносы участники плана;
 - (е) описание пенсионных выплат, причитающихся участникам;
 - (f) описание каждого из условий выхода участника из плана; и
 - (g) изменения по пунктам от (а) до (f) в течение периода, охваченного отчетом.

Обычной практикой являются ссылки на другие документы, доступные для пользователей, в которых дается описание пенсионного плана, при этом в отчетность включается информация только о последующих изменениях.

Дата вступления в силу

- 37 Настоящий стандарт должен применяться в отношении финансовой отчетности пенсионных планов, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 1988 года или после этой даты.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»

Сфера применения

- 1 Настоящий стандарт применяется при составлении и представлении консолидированной финансовой отчетности для группы предприятий, находящихся под контролем материнского предприятия.
- 2 Настоящий стандарт не затрагивает методы учета сделок по объединению бизнеса и их результатов при консолидации, включая гудвил, возникающий при объединении бизнеса (см. МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»).
- 3 Настоящий стандарт также применяется при учете инвестиций в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия, если предприятие решает представлять отдельную финансовую отчетность или этого от него требуют национальные регулирующие положения.

Определения

- 4 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
Консолидированная финансовая отчетность — финансовая отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единого хозяйствующего субъекта.
Контроль — право определять финансовую и операционную политику предприятия с целью извлечения выгод от его деятельности.
Группа — материнское предприятие и все его дочерние предприятия.
Неконтролирующая доля — часть прибыли или убытка и чистых активов дочернего предприятия, приходящаяся на доли участия в капитале, которыми материнское предприятие не владеет прямо или косвенно через дочерние предприятия.
Материнское предприятие — предприятие, имеющее одно или несколько дочерних предприятий.
Отдельная финансовая отчетность — составляемая материнским предприятием, инвестором ассоциированного предприятия или участником совместно контролируемого предприятия финансовая отчетность, в которой инвестиции учитываются на основе непосредственной доли в капитале, а не на основе представленных в отчетности финансовых результатов и чистых активов объектов инвестиций.
Дочернее предприятие — предприятие, в том числе неакционерное предприятие, такое, как партнерство, которое контролируется другим предприятием, называемым материнским предприятием.
- 5 Материнское предприятие или его дочерние предприятия могут являться инвесторами ассоциированного предприятия или участниками совместно контролируемого предприятия. В таких случаях консолидированная финансовая отчетность, подготавливаемая и представляемая в соответствии с настоящим стандартом, должна быть подготовлена с учетом требований МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия» и МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве».

- 6 Для предприятия, описанного в пункте 5, отдельная финансовая отчетность — это финансовая отчетность, подготовленная и представленная в дополнение к финансовой отчетности, упомянутой в пункте 5. Не требуется, чтобы к указанной финансовой отчетности прилагалась отдельная финансовая отчетность или сопровождала ее.
- 7 Финансовая отчетность предприятия, у которого нет дочернего, ассоциированного предприятия или доли участия в совместно контролируемом предприятии, не является отдельной финансовой отчетностью.
- 8 Материнское предприятие, которое освобождено от обязанности представлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с пунктом 10, может представлять отдельную финансовую отчетность как свою единственную финансовую отчетность.

Представление консолидированной финансовой отчетности

- 9 Материнское предприятие, отличное от материнского предприятия, описанного в пункте 10, должно представлять консолидированную финансовую отчетность, в которой оно консолидирует свои инвестиции в дочерние предприятия в соответствии с настоящим стандартом.
- 10 Материнское предприятие не обязано представлять консолидированную финансовую отчетность в том, и только в том случае, если:
- (a) материнское предприятие само является дочерним предприятием, находящимся в полной или частичной собственности другого предприятия, и его другие собственники, включая тех, кто в иных случаях не имеет права голоса, были проинформированы о том, что материнское предприятие не будет представлять консолидированную финансовую отчетность, и не возражают против этого;
 - (b) долговые и долевыми инструментами материнского предприятия не обращаются на открытом рынке (на внутренней либо зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);
 - (c) материнское предприятие не предоставляло и не находится в процессе предоставления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или иному регулирующему органу в целях выпуска любого класса инструментов на открытый рынок;
 - (d) конечное или любое промежуточное материнское предприятие указанного материнского предприятия представляет консолидированную финансовую отчетность, доступную для открытого пользования, которая подготовлена в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS).
- 11 Материнское предприятие, которое в соответствии с пунктом 10 решает не представлять консолидированную финансовую отчетность и представляет только отдельную финансовую отчетность, должно соблюдать требования пунктов 38–43.

Охват консолидированной финансовой отчетности

- 12 Консолидированная финансовая отчетность должна включать все дочерние предприятия материнского предприятия.*
- 13 Предполагается, что имеет место контроль, если материнское предприятие владеет прямо или опосредованно, через дочерние предприятия, более чем половиной относящихся к какому-либо предприятию прав голоса, кроме исключительных случаев, когда может быть четко продемонстрировано, что такое владение не создает контроля. Контроль также имеет место в случае, если материнское предприятие владеет половиной относящихся к какому-либо предприятию прав голоса или меньше, и оно:[†]
- (a) правомочно управлять более чем половиной прав голоса по соглашению с другими инвесторами;

* Если в момент приобретения дочернее предприятие отвечает критериям, позволяющим классифицировать его как предназначенное для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», его следует учитывать в соответствии с данным МСФО (IFRS).

† См. также ПКР (SIC) – 12 «Консолидация предприятия специального назначения».

- (b) правомочно определять финансовую и хозяйственную (операционную) политику данного предприятия согласно уставу или соглашению;
 - (c) 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;
 - (d) 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;
- 14 Предприятие может владеть варрантами на акции, опционами на покупку акций, долговыми или долевыми инструментами, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции, или иными подобными инструментами, которые при их исполнении или конвертировании могут предоставить предприятию права голоса или уменьшить права голоса другого лица в отношении финансовой и хозяйственной политики другого предприятия (потенциальные права голоса). Существование и влияние потенциальных прав голоса, которые в настоящее время могут быть исполнены или конвертированы, включая потенциальные права голоса, принадлежащие другому предприятию, принимаются во внимание при оценке того, правомочно ли предприятие определять финансовую и операционную политику другого предприятия. Потенциальные права голоса не являются реализуемыми или конвертируемыми на текущий момент, если они, например, не могут быть реализованы или конвертированы до определенной даты в будущем или до наступления определенного события.
- 15 При оценке того, являются ли потенциальные права голоса фактором, подтверждающим наличие контроля, предприятие анализирует все факты и обстоятельства (в том числе условия исполнения потенциальных прав голоса и любые иные контрактные соглашения, рассматриваемые по отдельности или в совокупности), оказывающие влияние на потенциальные права голоса, за исключением намерения руководства и финансовой возможности исполнить или конвертировать соответствующие инструменты.
- 16 Дочернее предприятие не может исключаться из консолидации на том лишь основании, что инвестор представляет собой организацию венчурного финансирования, взаимный фонд, паевой фонд или подобное предприятие.
- 17 Дочернее предприятие не может исключаться из консолидации на том основании, что его коммерческая деятельность отличается от коммерческой деятельности других предприятий группы. Значимость представляемой информации обеспечивается консолидацией таких дочерних предприятий и раскрытием в консолидированной финансовой отчетности дополнительной информации о различных видах коммерческой деятельности дочерних предприятий. Например, раскрытие информации в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 8 «Операционные сегменты», помогает объяснить значение различных видов коммерческой деятельности в рамках группы.

Процедуры консолидации

- 18 При подготовке консолидированной финансовой отчетности предприятие объединяет финансовую отчетность материнского предприятия и его дочерних предприятий построчно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Затем, для того, чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе как о едином хозяйствующем субъекте, выполняются следующие действия:
- (a) балансовая стоимость инвестиции материнского предприятия в каждое дочернее предприятие и принадлежащая материнскому предприятию доля в капитале каждого дочернего предприятия, взаимоисключаются (см. МСФО (IFRS) 3, в котором описывается порядок отражения любого получающегося в результате гудвилла);
 - (b) определяются неконтролирующие доли в прибылях или убытках консолидируемых дочерних предприятий за отчетный период;
 - (c) неконтролирующие доли в чистых активах консолидируемых дочерних предприятий определяются отдельно от доли, принадлежащей акционерам материнского предприятия. Неконтролирующая доля в чистых активах состоит из:
 - (i) величины, приходящейся на эти неконтролирующие доли на дату исходной сделки по объединению, рассчитанной в соответствии с МСФО (IFRS) 3; и
 - (ii) неконтролирующие доли в изменениях капитала дочернего предприятия, произошедших с даты указанной сделки по объединению.
- 19 В случае существования потенциальных прав голоса, пропорция, в которой прибыль или убыток и изменения капитала, относятся к доле материнского предприятия и к неконтролирующей доле,

определяется исходя из имеющихся долей владения и не отражает возможное исполнение или конвертацию потенциальных прав голоса.

- 20** **Внутригрупповые остатки, операции, доходы и расходы должны исключаться в полных суммах.**
- 21 Остатки по внутригрупповым расчетам и суммы внутригрупповых операций, включая доходы, расходы и дивиденды, исключаются полностью. Прибыли и убытки, возникшие в результате внутригрупповых операций и признанные в стоимости активов, таких как запасы и основные средства, исключаются в полных суммах. Убытки в результате внутригрупповых операций могут свидетельствовать об обесценении, которое подлежит признанию в консолидированной финансовой отчетности. В отношении временных разниц, возникающих в результате исключения прибылей и убытков по внутригрупповым операциям, применяется МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».
- 22** **Финансовая отчетность материнского предприятия и его дочерних предприятий, используемая при подготовке консолидированной финансовой отчетности, должна быть подготовлена на одну и ту же отчетную дату. Если конец отчетного периода материнского и дочернего предприятий не совпадают, дочернее предприятие готовит для целей консолидации дополнительную финансовую отчетность на конец отчетного периода материнского предприятия, кроме случаев, когда это практически неосуществимо.**
- 23 Если, в соответствии с пунктом 22, финансовая отчетность дочернего предприятия, используемая при подготовке консолидированной финансовой отчетности, подготовлена на дату, не совпадающую с датой финансовой отчетности материнского предприятия, следует произвести корректировки для отражения значительных операций или событий, произошедших между указанной датой и датой финансовой отчетности материнского предприятия. При любых обстоятельствах расхождение между датой окончания отчетного периода дочернего предприятия и датой окончания отчетного периода материнского предприятия не должно превышать трех месяцев. Продолжительность отчетных периодов и различие в датах окончания отчетного периода должны быть одинаковыми из периода в период.
- 24** **Консолидированная финансовая отчетность должна быть подготовлена с применением единой учетной политики для аналогичных операций и других событий в аналогичных обстоятельствах.**
- 25 Если предприятие группы использует учетную политику, отличную от учетной политики, принятой для отражения в консолидированной финансовой отчетности аналогичных операций и событий в аналогичных обстоятельствах, финансовая отчетность этого предприятия соответствующим образом корректируется при подготовке консолидированной финансовой отчетности.
- 26 Доходы и расходы дочернего предприятия включаются в консолидированную финансовую отчетность с даты приобретения, согласно определению, приведенному в МСФО (IFRS) 3. Доходы и расходы дочернего предприятия будут основаны на стоимости активов и обязательств, признанных в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия на дату приобретения. Например амортизационные расходы, признанные в консолидированном отчете о совокупном доходе после даты приобретения, должны основываться на справедливой стоимости соответствующих амортизируемых активов, признанных в консолидированной финансовой отчетности на дату приобретения. Доходы и расходы дочернего предприятия включаются в консолидированную финансовую отчетность до даты, на которую материнское предприятие прекращает контролировать дочернее предприятие.
- 27** **Неконтролирующие доли должны быть представлены в консолидированном отчете о финансовом положении в составе капитала, отдельно от капитала собственников материнского предприятия.**
- 28 Прибыль или убыток и каждый компонент прочего совокупного дохода, относимой на собственников материнского предприятия и неконтролирующие доли. Общий совокупный доход относится на собственников материнского предприятия и неконтролирующие доли, даже если это приводит к дефицитному сальдо неконтролирующих долей.
- 29 Если дочернее предприятие имеет привилегированные кумулятивные акции в обращении, классифицируемые в составе капитала и находящиеся в неконтролирующих долях, материнское предприятие рассчитывает свою долю в прибылях и убытках после их корректировки на предмет дивидендов по таким акциям не зависимо от того, были ли объявлены такие дивиденды.
- 30** **Изменения в непосредственной доле участия материнского предприятия в дочернем предприятии, не приводящие к потере контроля, учитываются как операции с капиталом (т.е. операции с собственниками, действующими в этом качестве).**
- 31 В таких обстоятельствах балансовая стоимость контролирующей доли и неконтролирующей доли должны корректироваться с учетом изменений их соответствующих долей в данном дочернем предприятии. Любая разница между суммой, на которую корректируются неконтролирующие доли, и справедливой стоимостью вознаграждения, выплаченного или полученного, должна отражаться непосредственно в капитале и относится на собственников материнского предприятия.

Потеря контроля

- 32 Материнское предприятие может потерять контроль над дочерним предприятием, что может привести к изменениям в безусловных или условных правах собственности. Это может произойти, например, когда дочернее предприятие переходит под контроль правительства, суда, администратора или регулирующего органа. Это также может произойти в результате договорного соглашения.
- 33 Материнское предприятие может потерять контроль над дочерним предприятием при заключении двух или нескольких сделок (операций). Однако, иногда обстоятельства указывают на то, что несколько таких сделок должны учитываться как единая операция. При определении того, следует ли учитывать такие сделки как единую операцию, материнское предприятие должно рассмотреть все условия данных сделок и их экономические последствия. Наличие одного или нескольких из нижеследующих обстоятельств может указывать на необходимость отражения материнским предприятием нескольких сделок как единой операции:
- (a) Они заключаются одновременно или обуславливают друг друга.
 - (b) Они составляют единую операцию, направленную на достижение общего коммерческого эффекта.
 - (c) Возникновение одной сделки зависит от возникновения, по крайней мере, еще одной другой сделки.
 - (d) Отдельное рассмотрение одной сделки нецелесообразно с экономической точки зрения, однако его рассмотрение вместе с другими сделками экономически оправданно. Примером этому служит выбытие акций по цене ниже рыночной, которое компенсируется последующим выбытием акций по цене выше рыночной.
- 34 Если материнское предприятие теряет контроль над дочерним предприятием, оно:
- (a) прекращает признание активов (включая любой гудвил) и обязательств дочернего предприятия по их балансовой стоимости на дату потери контроля;
 - (b) прекращает признание балансовой стоимости любой неконтролирующей доли бывшего дочернего предприятия на дату потери контроля (включая любые относимые на них компоненты прочего совокупного дохода);
 - (c) признает:
 - (i) справедливую стоимость вознаграждения (при наличии такового), полученного при операции, событии или обстоятельствах, которые привели к потере контроля; и
 - (ii) если операция, которая привела к потере контроля, подразумевает распределение акций дочернего предприятия в пользу собственников, действующих в этом качестве, указанное распределение;
 - (d) признает любые инвестиции, оставшиеся в бывшем дочернем предприятии по их справедливой стоимости на дату потери контроля;
 - (e) реклассифицирует в состав прибыли или убытка или переводит непосредственно в состав нераспределенной прибыли суммы, идентифицированные в пункте 35, если это требуется в соответствии с другими МСФО; и
 - (f) признает любую возникающую в результате этого разницу в качестве дохода или убытка в составе прибыли или убытка, относимого на материнское предприятие.
- 35 Если материнское предприятие теряет контроль над дочерним предприятием, материнское предприятие должно учитывать все суммы, признанные в составе прочего совокупного дохода в отношении данного дочернего предприятия, на той же самой основе, что и в случае, если бы материнское предприятие напрямую распорядилось соответствующими активами или обязательствами. Следовательно, если доход или убыток, ранее признанный в составе прочего совокупного дохода, реклассифицируется в состав прибыли или убытка при выбытии соответствующих активов или обязательств, материнское предприятие реклассифицирует доход или убыток из состава капитала в состав прибыли или убытка (в качестве корректировки при реклассификации) в случае потери контроля над дочерним предприятием. Например, если дочернее предприятие имеет финансовые активы, предназначенные для продажи, а материнское предприятие теряет контроль над дочерним предприятием, то материнское предприятие должно реклассифицировать в состав прибыли или убытка доход или убыток, ранее признанный в составе прочего совокупного дохода в отношении данных активов. Аналогичным образом, если прирост стоимости от переоценки, ранее признанный в составе прочего совокупного дохода, переводится непосредственно в состав нераспределенной прибыли при выбытии актива, материнское предприятие

переводит данный прирост стоимости от переоценки непосредственно в состав нераспределенной прибыли в случае потери контроля над дочерним предприятием.

- 36 При потере контроля над дочерним предприятием, любые инвестиции, оставшиеся в бывшем дочернем предприятии, и любые суммы, подлежащие оплате или получению от бывшего дочернего предприятия, должны учитываться в соответствии с другими МСФО (IFRS), начиная с даты потери контроля.
- 37 Справедливая стоимость любых инвестиций, оставшихся в бывшем дочернем предприятии на дату потери контроля, должна расцениваться как справедливая стоимость при первоначальном признании финансового актива в соответствии с МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*» или, если применимо, как стоимость инвестиций в ассоциированное предприятие или совместно контролируемое предприятие при первоначальном признании.

Учет инвестиций в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия в отдельной финансовой отчетности

- 38 Когда предприятие составляет отдельную финансовую отчетность, оно должно учитывать инвестиции в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия либо:

- (a) по фактической стоимости, либо
- (b) в соответствии с МСФО (IAS) 39.

Предприятие должно применять один и тот же метод учета для каждой категории инвестиций. Инвестиции, учитываемые по фактической стоимости, должны учитываться в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «*Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность*», когда они классифицируются как предназначенные для продажи (или включены в выбывающую группу, классифицированную как предназначенную для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5. Оценка инвестиций, учитываемых в соответствии с МСФО (IAS) 39, в данных обстоятельствах не изменяется.

- 38A Предприятие должно признать дивиденд от дочернего предприятия, совместно контролируемого предприятия и ассоциированного предприятия в составе прибыли или убытка в отдельном отчете о прибылях и убытках, когда установлено его право на получение дивиденда.

- 38B Когда материнское предприятие реорганизовывает структуру своей группы, учреждая новое предприятие в качестве своего материнского предприятия таким образом, что соблюдаются следующие критерии:

- (a) новое материнское предприятие получает контроль над первоначальным материнским предприятием, путем выпуска долевых инструментов в обмен на существующие долевые инструменты первоначального материнского предприятия;
- (b) активы и обязательства новой группы и первоначальной группы остаются одинаковыми непосредственно до и после реорганизации; и
- (c) собственники первоначального материнского предприятия до реорганизации имеют одинаковые абсолютные и соответствующие доли в чистых активах первоначальной группы и новой группы непосредственно до и после реорганизации,

а новое материнское предприятие учитывает свои инвестиции в первоначальном материнском предприятии в соответствии с пунктом 38(a) в своих отдельных финансовых отчетах, новое материнское предприятие должно оценивать себестоимость по балансовой стоимости своей доли в статьях капитала, признанной в отдельных финансовых отчетах первоначального материнского предприятия на дату реорганизации.

- 38C Аналогичным образом, предприятие, не являющееся материнским предприятием, может учредить новое предприятие в качестве своего материнского предприятия таким образом, что соблюдаются критерии, указанные в пункте 38B. Требования пункта 38B применяются к таким видам реорганизации в равной степени. В таких случаях термины «первоначальное материнское предприятие» и «первоначальная группа» подразумевают «первоначальное предприятие».

- 39 Настоящий стандарт не устанавливает, какие предприятия обязаны составлять отдельную финансовую отчетность предприятия, находящуюся в публичном доступе. Пункты 38 и 40–43 применяются в тех случаях, когда предприятие подготавливает отдельную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Предприятие также представляет

консолидированную финансовую отчетность, доступную для общего пользования, в соответствии с требованиями пункта 9, кроме случаев, когда применяется исключение, предусмотренное пунктом 10.

- 40 **Инвестиции в совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия, учитываемые в консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 39, в отдельной финансовой отчетности инвестора должны учитываться таким же образом.**

Раскрытие информации

- 41 **В консолидированной финансовой отчетности раскрывается следующая информация:**
- (a) характер отношений между материнским и дочерним предприятиями, если материнское предприятие не владеет прямо или опосредованно через дочерние предприятия более чем половиной относящихся к дочернему предприятию прав голоса;
 - (b) причины, по которым владение прямо или опосредованно через дочерние предприятия более чем половиной относящихся к объекту инвестиций прав голоса или потенциальных прав голоса, не составляет контроль;
 - (c) дата окончания отчетного периода, на которую дочернее предприятие готовит свою финансовую отчетность, если такая финансовая отчетность используется для подготовки консолидированной финансовой отчетности, при этом ее дата или период, за который она подготовлена, отличаются от даты окончания отчетного периода или периода финансовой отчетности материнского предприятия, а также причина использования отличной даты или периода;
 - (d) характер и степень каких-либо существенных ограничений (например, в результате кредитных соглашений или нормативных требований) способности дочерних предприятий переводить материнскому предприятию средства в форме дивидендов денежными средствами или погашать кредиты или авансы.
 - (e) перечень, показывающий влияние любых изменений доли материнского предприятия в дочернем предприятии, которые не приводят к потере контроля над капиталом, относимым на собственников материнского предприятия; и
 - (f) если контроль над дочерним предприятием потерян, материнское предприятие должно раскрыть прибыль или убыток, если таковой имеет место, признанный в соответствии с пунктом 34, и:
 - (i) часть такой прибыли или убытка, относимого на признание любых инвестиций, оставшихся в бывшем дочернем предприятии, по их справедливой стоимости на дату потери контроля; и
 - (ii) статья(и) в отчете о совокупном доходе, в которой(ых) признана прибыль или убыток (если не представлено отдельно в отчете о совокупном доходе).
- 42 **При подготовке отдельной финансовой отчетности материнского предприятия, которое в соответствии с пунктом 10 решает не представлять консолидированную финансовую отчетность, в упомянутой отдельной финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:**
- (a) тот факт, что данная отчетность является отдельной финансовой отчетностью и что предприятие воспользовалось освобождением от консолидации; название и страна юридической регистрации или местонахождения предприятия, которое представило доступную для общего пользования консолидированную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, а также адрес, по которому можно получить такую консолидированную финансовую отчетность;
 - (b) перечень значительных инвестиций в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия, включая название, страну юридической регистрации или местонахождения соответствующих предприятий, доля собственности и доля прав голоса в предприятии, если она отличается от доли собственности;
 - (c) описание примененного метода учета инвестиций, указанных в п. (b).
- 43 **Если материнское предприятие (кроме материнского предприятия, указанного в пункте 42), участник, имеющий долю в совместно контролируемом предприятии, или инвестор ассоциированного предприятия готовит отдельную финансовую отчетность, такая отдельная финансовая отчетность раскрывает:**

- (а) тот факт, что данная отчетность является отдельной финансовой отчетностью, и причины, по которым подготавливается эта финансовая отчетность (если ее подготовка не требуется в соответствии с законодательством);
- (б) перечень значительных инвестиций в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия, включая название, страну юридической регистрации или местонахождения соответствующих предприятий, доля собственности и доля прав голоса в предприятии, если она отличается от доли собственности;
- (с) описание примененного метода учета инвестиций, указанных в п. (б);

а также определяет финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с пунктом 9 настоящего стандарта или МСФО (IAS) 28 и МСФО (IAS) 31, к которой относится данная финансовая отчетность.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

- 44 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применяет настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 г., оно должно раскрыть данный факт.
- 45 Предприятие должно применять поправки в МСФО (IAS) 27 в пунктах 4, 18, 19, 26–37 и 41(е) и (f) для годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Однако, предприятие не должно применять указанные поправки для годовых периодов, начинающихся до 1 июля 2009 г., если оно не применяет МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.). Если предприятие применяет настоящий стандарт до 1 июля 2009 г., оно должно раскрыть данный факт. Предприятие должно применять указанные поправки ретроспективно, за исключением:
- (а) поправки в пункте 28 об отнесении общего совокупного дохода на собственников материнского предприятия и на неконтролирующие доли, даже если это приводит к дефицитному сальдо неконтролирующих долей. Следовательно, предприятие не должно пересчитывать отнесенную прибыль или убыток за отчетные периоды до применения поправки.
 - (б) требований пунктов 30 и 31 по учету изменений в непосредственных долях участия в дочернем предприятии после получения контроля. Следовательно, требования пунктов 30 и 31 не применяются к изменениям, которые произошли до применения поправок предприятием.
 - (с) требований пунктов 34–37 в отношении потери контроля над дочерним предприятием. Предприятие не должно пересчитывать балансовую стоимость инвестиций в бывшее дочернее предприятие, если контроль над ним был потерян до применения им указанных поправок. Кроме того, предприятие не должно повторно рассчитывать доход и убыток при потере контроля над дочерним предприятием, имевшие место до применения им поправок.
- 45А Публикация «Улучшений в МСФО (IFRS)» в мае 2008 г. привела к внесению поправок в пункты 38. Предприятие должно применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г., или после этой даты, на перспективной основе с даты первого применения МСФО (IFRS) 5 предприятием. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанную поправку в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт.
- 45В Публикация «Стоимости инвестиций в дочернее предприятие, совместно контролируемое предприятие или ассоциированное предприятие» (Поправки в МСФО (IFRS) 1 и МСФО (IAS) 27) в мае 2008 г. привела к удалению определения методу учета по фактическим затратам из пункта 4 и добавлению пункта 38А. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г., или после этой даты, на перспективной основе. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит изменения в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт и одновременно применить соответствующие поправки в МСФО (IAS) 18, МСФО (IAS) 21 и МСФО (IAS) 36.
- 45С Публикация «Стоимости инвестиций в дочернее предприятие, совместно контролируемое предприятие или ассоциированное предприятие» (Поправки в МСФО (IFRS) 1 и МСФО (IAS) 27), выпущенная в мае 2008 г., привела к добавлению пунктов 38В и 38С. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении реорганизации, имевшей место в годовых периодах, начинающихся 1 января 2009 г., или после этой даты, на перспективной основе. Досрочное применение разрешается. Кроме того, предприятие может решить применить пункты 38В и 38С ретроспективно в отношении прошлой реорганизации, входящей в сферу применения данных пунктов. Однако, если предприятие пересчитывает величину реорганизации с целью приведения ее в соответствие с требованиями пунктов 38В и 38С, оно должно пересчитать величину всех последних реорганизаций, входящих в сферу применения указанных

пунктов. Если предприятие применит пункты 38В и 38С в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт.

Прекращение действия МСФО (IAS) 27 (2003 г.)

46 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 27 «*Консолидированная и отдельная финансовая отчетность*» (в редакции 2003 года).

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия»

Сфера применения

- 1 Настоящий Стандарт должен применяться при учете инвестиций в ассоциированные предприятия. Тем не менее, он не применяется в отношении инвестиций в ассоциированные предприятия, находящиеся у:
- (a) организаций венчурного финансирования;
 - (b) взаимных фондов и аналогичных предприятий, включая страховые фонды, стоимость паев которых связана с результатами инвестиций,

которые при первоначальном признании классифицируются как оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за отчетный период, или как предназначенные для торговли, и учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*». Такие инвестиции должны оцениваться по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 39, а изменения в их справедливой стоимости должны признаваться в составе прибыли или убытка за тот отчетный период, в котором произошло соответствующее изменение. Предприятие, имеющее такие инвестиции, должно раскрывать информацию в соответствии с требованиями пункта 37 (f).

Определения

- 2 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Ассоциированное предприятие — предприятие, в том числе неакционерное предприятие, такое, как партнерство, на деятельность которого инвестор оказывает значительное влияние и которое не является ни дочерним предприятием, ни долей в совместной деятельности.

Консолидированная финансовая отчетность — финансовая отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единого хозяйствующего субъекта.

Контроль — право определять финансовую и операционную политику предприятия с целью извлечения выгод от его деятельности.

Метод долевого участия — метод учета, при котором инвестиции при первоначальном признании оцениваются по себестоимости, а затем их стоимость корректируется с учетом изменения доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций после приобретения. Прибыль или убыток инвестора включает долю инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций.

Совместный контроль — обусловленное договором распределение контроля над экономической деятельностью; совместный контроль существует только тогда, когда стратегические финансовые и операционные решения требуют единогласного одобрения всеми сторонами, совместно контролирующими данную экономическую деятельность (т. е. участниками совместного предпринимательства).

Отдельная финансовая отчетность — составляемая материнским предприятием, инвестором ассоциированного предприятия или участником совместно контролируемого предприятия финансовая отчетность, в которой инвестиции учитываются на основе непосредственной доли в капитале, а не на основе представленных в отчетности финансовых результатов и чистых активов объектов инвестиций.

Значительное влияние — право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики объекта инвестиций, не являющееся контролем или совместным контролем над указанной политикой.

Дочернее предприятие — предприятие, в том числе неакционерное предприятие, такое, как партнерство, которое контролируется другим предприятием, называемым материнским предприятием.

- 3 Финансовая отчетность, составленная с использованием метода долевого участия, не является отдельной финансовой отчетностью, равно как ею не является и финансовая отчетность предприятия, не имеющего ни дочерних предприятий, ни ассоциированных предприятий, ни долей участия в совместном предпринимательстве.
- 4 Отдельная финансовая отчетность — это отчетность, которая представляется в дополнение к консолидированной финансовой отчетности, финансовой отчетности с учетом инвестиций по методу долевого участия и финансовой отчетности с пропорциональной консолидацией долей участия в совместном предпринимательстве. Отдельная финансовая отчетность может являться или не являться приложением к указанной финансовой отчетности, сопровождать или не сопровождать указанную финансовую отчетность.
- 5 Предприятия, освобожденные от консолидации в соответствии с пунктом 10 МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», от применения пропорциональной консолидации в соответствии с пунктом 2 МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве» или от применения метода долевого участия в соответствии с пунктом 13 (в) настоящего Стандарта, могут представлять отдельную финансовую отчетность в качестве своей единственной финансовой отчетности.

Значительное влияние

- 6 Если инвестору прямо или косвенно (например, через дочерние предприятия) принадлежит 20 или более процентов прав голоса в отношении объекта инвестиций, то считается, что инвестор имеет значительное влияние, за исключением случаев, когда существуют убедительные доказательства обратного. И наоборот, если инвестору прямо или косвенно (например, через дочерние предприятия) принадлежит менее 20 процентов прав голоса в отношении объекта инвестиций, то считается, что инвестор не имеет значительного влияния, за исключением случаев, когда существуют убедительные доказательства обратного. Наличие крупного или контрольного пакета акций, принадлежащего другому инвестору, не обязательно исключает наличие у инвестора значительного влияния.
- 7 Наличие у инвестора значительного влияния обычно подтверждается одним или несколькими из следующих фактов:
- (a) представительство в совете директоров или аналогичном органе управления объектом инвестиций;
 - (b) участие в процессе выработки политики, в том числе участие в принятии решений о выплате дивидендов или ином распределении прибыли;
 - (c) наличие существенных операций между инвестором и объектом инвестиций;
 - (d) обмен руководящим персоналом;
 - (e) предоставление важной технической информации.
- 8 Предприятие может владеть варрантами на акции, опционами на покупку акций, долговыми или долевыми инструментами, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции, или другими аналогичными инструментами, которые в случае исполнения или конвертации могут обеспечить предприятию дополнительные права голоса или сократить права голоса другой стороны в отношении финансовой и операционной политики другого предприятия (то есть, потенциальные права голоса). Наличие и влияние потенциальных прав голоса, которые на текущий момент являются реализуемыми или конвертируемыми, включая потенциальные права голоса других предприятий, являются факторами, которые должны учитываться при оценке того, имеет ли предприятие значительное влияние. Потенциальные права голоса не являются реализуемыми или конвертируемыми на текущий момент, если они, например, не могут быть реализованы или конвертированы до определенной даты в будущем или до наступления определенного события.
- 9 Производя оценку того, приводят ли потенциальные права голоса к наличию значительного влияния, предприятие должно проанализировать все факты и обстоятельства (включая условия реализации потенциальных прав голоса и другие положения договора, рассматриваемые как по отдельности, так и в

совокупности), которые влияют на потенциальные права, за исключением намерений руководства и финансовой возможности реализовать или конвертировать эти потенциальные права.

- 10 Предприятие утрачивает значительное влияние на объект инвестиций при утрате права участвовать в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики этого объекта инвестиций. Утрата значительного влияния может сопровождаться или не сопровождаться изменением абсолютных или относительных долей участия. Например, это может произойти в случае, если ассоциированное предприятие становится объектом контроля со стороны государства, судебного, административного или регулирующего органа. Это также может произойти в результате договора.

Метод долевого участия

- 11 В соответствии с методом долевого участия инвестиции в ассоциированное предприятие первоначально признаются по себестоимости, а затем их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается за счет признания доли инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций после даты приобретения. Доля инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций признается в составе прибыли или убытка инвестора. Средства, полученные от объекта инвестиций в результате распределения прибыли, уменьшают балансовую стоимость инвестиций. Балансовая стоимость инвестиций также корректируется с целью отражения изменений в пропорциональной доле участия инвестора в объекте инвестиций, возникающих в связи с изменениями в прочего совокупного дохода объекта инвестиций. Такие изменения возникают, в частности, в связи с переоценкой основных средств и в связи с разницей от пересчета отчетности в другой валюте. Доля инвестора в этих изменениях признается в составе прочего совокупного дохода инвестора (см. МСО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.)).
- 12 При наличии потенциальных прав голоса доля инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций или в изменениях в капитале объекта инвестиций определяется на основе текущих долей участия и не отражает возможную реализацию или конвертацию потенциальных прав голоса.

Применение метода долевого участия

- 13 **Инвестиции в ассоциированное предприятие должны учитываться по методу долевого участия, за исключением случаев, когда:**
- (a) **инвестиции классифицируются как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;**
 - (b) **применяется исключение, предусмотренное пунктом 10 МСФО (IAS) 27, согласно которому материнское предприятие, которое также имеет инвестиции в ассоциированное предприятие, может не представлять консолидированную финансовую отчетность;**
 - (c) **верны все перечисленные ниже положения:**
 - (i) **инвестор является дочерним предприятием, находящимся в полной собственности другого предприятия, или в частичной собственности другого предприятия, и при этом его прочие собственники, в том числе и те, которые в других случаях не имели бы права голоса, были проинформированы о том, что инвестор не применяет метод долевого участия, и не возражают против этого;**
 - (ii) **долговые или долевыми инструментами инвестора не обращаются на открытом рынке (на отечественной или зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);**
 - (iii) **инвестор не представлял свою финансовую отчетность и не находится в процессе представления своей финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или иной регулирующий орган в целях размещения любого вида инструментов на открытом рынке;**
 - (iv) **конечное или промежуточное материнское предприятие инвестора составляет консолидированную финансовую отчетность, находящуюся в публичном доступе, в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности.**
- 14 **Инвестиции, описанные в пункте 13 (а), подлежат учету в соответствии с МСФО (IFRS) 5.**
- 15 Если инвестиции в ассоциированное предприятие, ранее классифицированные как предназначенные для продажи, перестают удовлетворять критериям для такой классификации, их следует учитывать по методу

долевого участия, начиная с даты классификации, в качестве предназначенных для продажи. Финансовая отчетность за все периоды, начиная с момента классификации инвестиций в качестве предназначенных для продажи, должна быть соответствующим образом скорректирована.

- 16 [Удален]
- 17 Признание дохода в размере средств, полученных в результате распределения прибыли, не является адекватной основой для оценки дохода инвестора от инвестиций в ассоциированное предприятие, поскольку средства, полученные в результате распределения прибыли, могут не отражать результаты деятельности ассоциированного предприятия. Поскольку инвестор оказывает значительное влияние на ассоциированное предприятие, он заинтересован в результатах деятельности ассоциированного предприятия и, следовательно, в доходности своих инвестиций. Инвестор отражает свою заинтересованность путем включения в финансовую отчетность своей доли в прибылях или убытках такого ассоциированного предприятия. В итоге применение метода долевого участия обеспечивает отражение в финансовой отчетности более подробной информации о чистых активах и прибыли или убытке инвестора.
- 18 **Инвестор должен прекратить использование метода долевого участия с момента утраты значительного влияния на ассоциированное предприятие, и с этой даты вести учет своих инвестиций в соответствии с МСФО (IAS) 39 при условии, что ассоциированное предприятие не становится дочерним предприятием или совместной деятельностью в значении, определенном в МСФО (IAS) 31. В момент потери значительного влияния инвестор должен оценивать по справедливой стоимости любые инвестиции, сохранившиеся в бывшем ассоциированном предприятии. Инвестор должен признавать в составе прибыли или убытка любую разницу между:**
- (a) справедливой стоимостью любых сохранившихся инвестиций и любых доходов от выбытия части инвестиций в ассоциированное предприятие; и
 - (b) балансовой стоимостью инвестиций на дату потери значительного влияния.
- 19 Когда предприятие перестает быть ассоциированным и учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 39, справедливая стоимость инвестиций на указанную дату должна расцениваться как их справедливая стоимость при первоначальном признании в качестве финансового актива в соответствии с МСФО (IAS) 39.
- 19A Если инвестор теряет значительное влияние в ассоциированном предприятии, инвестор должен учитывать все суммы, признанные в составе прочего совокупного дохода в отношении данного ассоциированного предприятия, на той же самой основе, что и в случае, если бы ассоциированное предприятие напрямую распорядилось соответствующими активами или обязательствами. Следовательно, если доход или убыток, ранее признанный ассоциированным предприятием в составе прочего совокупного дохода, реклассифицируется в состав прибыли или убытка при выбытии соответствующих активов или обязательств, инвестор реклассифицирует доход или убыток из состава капитала в состав прибыли или убытка (в качестве корректировки при реклассификации) в случае потери значительного влияния в ассоциированном предприятии. Например, если ассоциированное предприятие имеет финансовые активы, предназначенные для продажи, а инвестор теряет значительное влияние в ассоциированном предприятии, то инвестор должен реклассифицировать в состав прибыли или убытка доход или убыток, ранее признанный в составе прочего совокупного дохода в отношении данных активов. Если непосредственная доля участия инвестора в ассоциированном предприятии уменьшается, но инвестируемое предприятие продолжает быть ассоциируемым, инвестор должен реклассифицировать в состав прибыли или убытка только соответствующую сумму дохода или убытка, ранее признанного в составе прочего совокупного дохода.
- 20 Многие процедуры, осуществляемые при применении метода долевого участия, аналогичны процедурам консолидации, описанным в МСФО (IAS) 27. Кроме того, концепции, лежащие в основе процедур, осуществляемых при учете приобретения дочернего предприятия, также используются при учете приобретения инвестиций в ассоциированное предприятие.
- 21 Доля группы в ассоциированном предприятии представляет собой совокупную долю участия материнского предприятия и его дочерних предприятий в этом ассоциированном предприятии. Вложения других ассоциированных или совместных предприятий группы в этих целях не принимаются во внимание. Если ассоциированное предприятие имеет дочерние и ассоциированные предприятия или участвует в совместном предпринимательстве, прибыль или убыток и чистые активы, используемые при применении метода долевого участия, представляют собой прибыль или убыток и чистые активы, признанные в финансовой отчетности ассоциированного предприятия (включая долю ассоциированного предприятия в прибыли или убытке и чистых активах собственных ассоциированных и совместных предприятий), после корректировок, необходимых для соблюдения единой учетной политики (см. пункты 26 и 27).

- 22 Прибыли и убытки, возникающие в результате операций «снизу вверх» и «сверху вниз» между инвестором (включая его консолидированные дочерние предприятия) и ассоциированным предприятием, признаются в финансовой отчетности инвестора только в той мере, в которой они не относятся к доле участия инвестора в этом ассоциированном предприятии. Операции «снизу вверх», например, включают продажу активов инвестору ассоциированным предприятием. В качестве примера операции «сверху вниз» можно привести продажу активов ассоциированному предприятию инвестором. Доля инвестора в прибылях и убытках ассоциированного предприятия от этих операций подлежит исключению.
- 23 Инвестиции в ассоциированное предприятие учитываются по методу долевого участия, начиная с даты, когда указанное предприятие становится ассоциированным. При приобретении инвестиций разница между себестоимостью инвестиций и долей инвестора в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств ассоциированного предприятия учитывается следующим образом:
- (a) гудвил, относящийся к ассоциированному предприятию, включается в состав балансовой стоимости инвестиций. Амортизация этого гудвила не разрешена.
 - (b) сумма превышения доли инвестора в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств ассоциированного предприятия над стоимостью инвестиций исключается из состава балансовой стоимости инвестиций и вместо этого отражается в качестве дохода при определении доли инвестора в прибыли или убытке ассоциированного предприятия за тот отчетный период, в котором инвестиции были приобретены.
- Кроме этого, выполняются необходимые корректировки доли инвестора в прибылях или убытках ассоциированного предприятия после приобретения для отражения, например, амортизации активов на основе их справедливой стоимости на дату приобретения. Аналогичным образом, производятся соответствующие корректировки доли инвестора в прибылях или убытках ассоциированного предприятия после приобретения с целью учета убытков от обесценения, признанных ассоциированным предприятием, например, корректировки на обесценение гудвила или основных средств.
- 24 При применении метода долевого участия инвестор использует самую последнюю финансовую отчетность ассоциированного предприятия. Если даты окончания отчетного периода инвестора и ассоциированного предприятия различаются, ассоциированное предприятие готовит для инвестора финансовую отчетность по состоянию на ту же дату окончания отчетного периода, что и финансовая отчетность самого инвестора, за исключением случаев, когда это практически невозможно.
- 25 Если в соответствии с пунктом 24 финансовая отчетность ассоциированного предприятия, использованная при применении метода долевого участия, составлена по состоянию на иную отчетную дату, нежели финансовая отчетность инвестора, необходимо выполнить корректировки для отражения влияния значительных операций или событий, имевших место в период между этой датой и отчетной датой инвестора. В любом случае, разница между датой окончания отчетного периода ассоциированного предприятия и датой окончания отчетного периода инвестора не должна превышать трех месяцев. Продолжительность отчетных периодов и различие в датах окончания отчетных периодов должны быть одинаковыми из периода в период.
- 26 Финансовая отчетность инвестора должна составляться на основе использования единой учетной политики в отношении сходных операций и событий, имевших место при аналогичных обстоятельствах.
- 27 Если ассоциированное предприятие применяет учетную политику, отличную от учетной политики инвестора в отношении сходных операций и событий, имевших место при аналогичных обстоятельствах, необходимо произвести корректировки с целью приведения учетной политики ассоциированного предприятия в соответствие с учетной политикой инвестора, если финансовая отчетность ассоциированного предприятия используется инвестором, применяющим метод долевого участия.
- 28 Если ассоциированное предприятие имеет в обращении кумулятивные привилегированные акции, которыми владеют стороны, отличные от инвестора, и которые классифицируются как капитал, инвестор рассчитывает свою долю в прибылях или убытках после корректировки на сумму дивидендов по таким акциям, вне зависимости от того, объявлены ли эти дивиденды к выплате.
- 29 Когда доля инвестора в убытках ассоциированного предприятия становится равна его доле участия в ассоциированном предприятии или превышает эту долю, инвестор прекращает признание своей доли в дальнейших убытках. Доля участия в ассоциированном предприятии соответствует балансовой стоимости инвестиций в ассоциированное предприятие, учитываемых по методу долевого участия, вместе с долгосрочными вложениями, которые, в сущности, составляют часть чистых инвестиций инвестора в ассоциированное предприятие. Например, статья, погашение которой в обозримом будущем не планируется и не является вероятным, по существу представляет собой дополнительные инвестиции

предприятия в ассоциированное предприятие. Такие статьи могут включать привилегированные акции и долгосрочную дебиторскую задолженность или долгосрочные займы, но не включают торговую дебиторскую задолженность, торговую кредиторскую задолженность или долгосрочную дебиторскую задолженность, в отношении которой предоставлено адекватное обеспечение, такую, например, как обеспеченные займы. Убытки, признанные по методу долевого участия в размере, превышающем инвестиции инвестора в обыкновенные акции, относятся к другим компонентам доли участия инвестора в ассоциированном предприятии в обратном порядке старшинства (т.е., приоритетности при ликвидации).

- 30 После уменьшения доли участия инвестора до нуля дополнительные убытки и обязательства признаются только в той мере, в какой инвестор принял на себя юридические обязательства или обязательства, обусловленные сложившейся практикой (конклюдентные обязательства) или совершил платежи от имени ассоциированного предприятия. Если впоследствии ассоциированное предприятие отражает у себя в отчетности прибыль, инвестор возобновляет признание своей доли в этой прибыли только после того, как его доля в прибыли становится равной непризнанной доле в убытках.

Убытки от обесценения

- 31 После применения метода долевого участия, включая признание убытков ассоциированного предприятия в соответствии с пунктом 29, инвестор применяет требования МСФО (IAS) 39 с целью определения необходимости признать какие-либо дополнительные убытки от обесценения в отношении чистых инвестиций инвестора в ассоциированное предприятие.
- 32 Инвестор также применяет требования МСФО (IAS) 39 с целью определения необходимости признать дополнительные убытки от обесценения в отношении доли участия инвестора в ассоциированном предприятии, которая не является частью чистых инвестиций, а также с целью определения суммы таких убытков от обесценения.
- 33 Поскольку гудвил, который формируется из балансовой стоимости инвестиций в ассоциированное предприятие, не признается отдельно, он не подлежит отдельному тестированию на обесценение с применением требований, установленных МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Вместо этого балансовая стоимость инвестиций, взятая в целом, тестируется на обесценение согласно МСФО (IAS) 36 как отдельный актив путем сопоставления их возмещаемой стоимости (представляющей собой наибольшее из двух значений: стоимость от использования или справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу) с их балансовой стоимостью в случаях, когда применение требований МСФО (IAS) 39 показывает, что инвестиции могли подвергнуться обесценению. Убыток от обесценения, признаваемый в таких обстоятельствах, не относится на какой-либо актив, включая гудвил, входящий в состав балансовой стоимости инвестиций в ассоциированное предприятие. Соответственно, любое восстановление такого убытка от обесценения признается в соответствии с МСФО (IAS) 36 в том случае, если балансовая стоимость инвестиций впоследствии возрастает. При определении стоимости от использования инвестиций предприятие оценивает:
- (a) свою долю в приведенной стоимости расчетных будущих потоков денежных средств, которые, как ожидается, будут генерированы ассоциированным предприятием, включая потоки денежных средств от операций ассоциированного предприятия и поступления от окончательного выбытия инвестиций; или
 - (b) приведенную стоимость расчетных будущих потоков денежных средств в виде дивидендов, ожидаемых к получению от инвестиций и от окончательного выбытия инвестиций.

При правильных допущениях оба метода дают один и тот же результат.

- 34 Возмещаемая стоимость инвестиций в ассоциированное предприятие оценивается по каждому ассоциированному предприятию в отдельности, за исключением случаев, когда ассоциированное предприятие не генерирует поступления денежных средств от своей деятельности, которые были бы в целом независимы от поступлений денежных средств от прочих активов предприятия.

Отдельная финансовая отчетность

- 35 Инвестиции в ассоциированное предприятие должны отражаться в отдельной финансовой отчетности инвестора в соответствии с пунктами 38-43 МСФО (IAS) 27.
- 36 Настоящий стандарт не устанавливает, какие предприятия обязаны составлять отдельную финансовую отчетность предприятия, находящуюся в публичном доступе.

Раскрытие информации

- 37 Раскрытию подлежит следующая информация:
- (a) справедливая стоимость инвестиций в ассоциированные предприятия, для которых имеются объявленные котировальные цены;
 - (b) агрегированная финансовая информация ассоциированных предприятий, включая совокупные суммы активов, обязательств, выручки и прибыли или убытка;
 - (c) причины, по которым нарушается допущение об отсутствии у инвестора значительного влияния в случаях, когда инвестору прямо или косвенно через дочерние предприятия, принадлежит менее 20 процентов прав голоса или потенциальных прав голоса в отношении объекта инвестиций, но он считает, что оказывает значительное влияние;
 - (d) причины, по которым нарушается допущение о наличии у инвестора значительного влияния в случаях, когда инвестору прямо или косвенно через дочерние предприятия, принадлежит 20 или более процентов прав голоса или потенциальных прав голоса в отношении объекта инвестиций, но он считает, что не оказывает значительного влияния;
 - (e) дата окончания отчетного периода финансовой отчетности ассоциированного предприятия, если такая финансовая отчетность используется при применении метода долевого участия и составлена на отчетную дату или за отчетный период, которые отличаются от отчетной даты или отчетного периода инвестора, с указанием причины использования другой отчетной даты или другого отчетного периода;
 - (f) характер и степень значительных ограничений (например, возникающих в результате кредитных соглашений или нормативных требований) способности ассоциированных предприятий переводить средства инвестору в форме денежных дивидендов или возврата займов или авансов;
 - (g) непризнанная доля в убытках ассоциированного предприятия, как за отчетный период, так и нарастающим итогом, если инвестор прекратил признание своей доли в убытках ассоциированного предприятия;
 - (h) тот факт, что ассоциированное предприятие не отражается в учете по методу долевого участия в соответствии с пунктом 13;
 - (i) агрегированная финансовая информация ассоциированных предприятий, либо по отдельности, либо по группам, для учета которых не применяется метод долевого участия, включая совокупные суммы активов, обязательств, выручки и прибыли или убытка.
- 38 Инвестиции в ассоциированные предприятия, учитываемые по методу долевого участия, должны классифицироваться как долгосрочные (внеоборотные) активы. Доля инвестора в прибыли или убытке таких ассоциированных предприятий и балансовая стоимость таких инвестиций должна раскрываться отдельно. Доля инвестора в прекращенной деятельности таких ассоциированных предприятий также должна раскрываться отдельно.
- 39 Доля инвестора в изменениях, признанных в составе прочего совокупного дохода ассоциированного предприятия, должна признаваться инвестором непосредственно в составе прочего совокупного дохода .
- 40 Согласно МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы», инвестор должен раскрывать следующую информацию:
- (a) долю инвестора в условных обязательствах ассоциированного предприятия, принятых совместно с другими инвесторами;
 - (b) условные обязательства, возникшие в связи с солидарной ответственностью инвестора в отношении всех обязательств ассоциированного предприятия или какой-либо их части.

Дата вступления в силу и правила перехода

- 41 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применяет настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 г., оно должно раскрыть данный факт.
- 41A МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Кроме этого, он внес поправки в пункты 11 и 39. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г.

или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

- 41B МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008 г.) внес поправки в пункты 18, 19 и 35 и добавил пункт 19А. Предприятие должно применять поправки в пункте 35 на ретроспективной основе, а поправки в пунктах 18, 19 и пункте 19А на перспективной основе в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 41C Публикация «Улучшений в МСФО (IFRS)» в мае 2008 г. привела к внесению поправок в пункты 1 и 33. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт и применить поправки в пункте 3 МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», пункте 1 МСФО (IAS) 31 и пункте 4 МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление», опубликованные к мае 2008 г. Предприятию разрешается применять поправки на перспективной основе.
- 41D [Удален]
- 41E Публикация «Улучшения в МСФО (IFRS)», выпущенная в мае 2010 г., привела к внесению поправок в пункт 41B. Предприятие должно применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 г., или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанную поправку до 1 июля 2010 г., оно должно раскрыть этот факт.

Прекращение действия других документов

- 42 Настоящий Стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные предприятия» (в редакции 2000 г.).
- 43 Настоящий Стандарт заменяет собой следующие разъяснения:
- (a) Разъяснение ПКР (SIC) - 3 «Исключение нерезализованной прибыли и убытка по операциям с ассоциированными предприятиями»;
 - (b) Разъяснение ПКР (SIC) - 20 «Метод долевого участия признание убытков»;
 - (c) Разъяснение ПКР (SIC) - 33 «Консолидация и метод долевого участия потенциальные права голоса и распределение долей участия».

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике*»

Сфера применения

- 1 Настоящий стандарт должен применяться в отношении финансовой отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность, всех предприятий, функциональная валюта которых является валютой страны с гиперинфляционной экономикой.
- 2 В условиях гиперинфляционной экономики финансовая отчетность о результатах деятельности и финансовом положении предприятия, составленная в местной валюте без пересчета, является малосодержательной. Деньги теряют покупательную способность с такой скоростью, что сопоставление сумм операций и других событий, произошедших в разное время даже в пределах одного отчетного периода, будет вводить в заблуждение.
- 3 Настоящий стандарт не устанавливает абсолютного значения уровня инфляции, при котором она считается переходящей в стадию гиперинфляции. То, в какой момент возникает необходимость пересчета финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом, определяется на основе профессионального суждения. На наличие гиперинфляции указывают характеристики экономической среды в соответствующей стране, в число которых входят, помимо прочего, следующие:
 - (a) 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;
 - (b) основная часть населения рассчитывает денежные суммы не в местной валюте, а в относительно стабильной иностранной валюте; цены могут указываться в этой иностранной валюте;
 - (c) 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;
 - (d) процентные ставки, заработная плата и цены привязаны к ценовому индексу;
 - (e) совокупный уровень инфляции за три года приближается к 100% или превышает этот уровень.
- 4 Желательно, чтобы все компании, составляющие отчетность в валюте одной и той же страны с гиперинфляционной экономикой, применяли настоящий стандарт с одной и той же даты. Тем не менее, настоящий стандарт применяется к финансовой отчетности предприятия с начала отчетного периода, в котором оно выявляет наличие гиперинфляции в стране, в валюте которой составляется отчетность.

Пересчет финансовой отчетности

- 5 Цены изменяются с течением времени под воздействием различных политических, экономических и социальных факторов, носящих специфический или общий характер. Специфические факторы, такие, как

* В рамках «Улучшений в МСФО (IFRS)», опубликованных в мае 2008 г., Правление следующим образом изменило термины, используемые в МСФО (IAS) 29, чтобы привести их в соответствие с другими МСФО: (a) термин «рыночная стоимость» был изменен на «справедливая стоимость», и (b) термины «результаты деятельности» и «чистый доход» были изменены на «прибыль или убыток».

изменения в объеме спроса и предложения или технологические изменения, могут вызвать значительное и независимое повышение или снижение цен на отдельные продукты. Кроме того, факторы общего характера могут привести к изменениям в общем уровне цен и, соответственно, общей покупательной способности денег.

- 6 Предприятия, составляющие финансовую отчетность на основе исторической стоимости, ведут такой учет, не принимая во внимание изменения в общем уровне цен или повышение цен на конкретные признанные активы или обязательства. Исключением являются те активы или обязательства, которые предприятие обязано или желает оценивать по справедливой стоимости. Например, основные средства могут быть переоценены до справедливой стоимости, а биологические активы обычно должны оцениваться по справедливой стоимости. Тем не менее, некоторые предприятия составляют финансовую отчетность с использованием метода учета по восстановительной стоимости, которая отражает изменения в ценах на конкретные имеющиеся активы.
- 7 Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике (вне зависимости от используемого подхода — на основе исторической стоимости или на основе метода учета по восстановительной стоимости) полезна только тогда, когда она выражена в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Поэтому к финансовой отчетности предприятий, составляющих отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, применяется настоящий стандарт. Представление требуемой настоящим стандартом информации в виде дополнения к непересчитанной финансовой отчетности не разрешено. Также не приветствуется отдельное представление финансовой отчетности до пересчета.
- 8 **Финансовая отчетность предприятия, функциональная валюта которого является валютой страны с гиперинфляционной экономикой (вне зависимости от используемого подхода — на основе исторической стоимости или на основе метода учета по восстановительной стоимости) должна представляться в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Соответствующие показатели за предыдущий период, требуемые МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», и любая информация, относящаяся к более ранним периодам, также должна представляться в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Применительно к представлению сравнительных сумм в иной валюте представления действуют пункты 42 (b) и 43 МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» (в редакции 2003 г.).**
- 9 Доходы или расходы по чистой монетарной позиции должны включаться в состав прибыли или убытка и раскрываться отдельно.
- 10 Пересчет финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом требует применения определенных процедур, а также профессионального суждения. Последовательное применение этих процедур и профессионального суждения из периода в период является более важным, нежели абсолютная точность сумм, включенных в пересчитанную финансовую отчетность.

Финансовая отчетность на основе исторической стоимости

Отчет о финансовом положении

- 11 Показатели отчета о финансовом положении, не выраженные в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода, пересчитываются с применением общего ценового индекса.
- 12 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.
- 13 Активы и обязательства, по условиям договора привязанные к изменениям в ценах, например, индексированные облигации и займы, корректируются в соответствии с договором, с тем, чтобы установить сумму, оставшуюся непогашенной на конец отчетного периода. Эти статьи учитываются в пересчитанном отчете о финансовом положении на основе такой скорректированной суммы.
- 14 Все прочие активы и обязательства являются немонетарными. 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.
- 15 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. Например, стоимость основных средств, инвестиций, запасов сырья и товаров, гудвилла, патентов, товарных знаков и аналогичных активов пересчитывается с даты их покупки. Запасы незавершенного производства и готовой продукции пересчитываются с дат, когда были понесены соответствующие затраты на приобретение и обработку.
- 16 Точные сведения о датах приобретения объектов основных средств могут отсутствовать, или их установление на основе расчетной оценки может оказаться невозможным. В этих редких случаях в первом отчетном периоде, в котором будет применяться настоящий стандарт, может возникнуть необходимость в использовании независимой профессиональной оценки стоимости статей в качестве основы для их дальнейшего пересчета.
- 17 В отношении отчетных периодов, для которых настоящий стандарт требует пересчета стоимости основных средств, может отсутствовать общий ценовой индекс. В таких случаях может возникнуть необходимость в использовании расчетной оценки, основанной, например, на изменениях обменного курса между функциональной валютой и относительно стабильной иностранной валютой.
- 18 Некоторые немонетарные статьи учитываются на основе стоимости, определенной на дату, отличную от даты приобретения или даты окончания отчетного периода, например, основные средства, которые переоценивались по состоянию на более раннюю дату. В таких случаях балансовая стоимость пересчитывается с даты переоценки.
- 19 Пересчитанная стоимость немонетарной статьи снижается в соответствии с требованиями применимых стандартов, если она превышает возмещаемую стоимость. Например, пересчитанная стоимость основных средств, гудвила, патентов и товарных знаков снижается до возмещаемой стоимости, а пересчитанная величина запасов до возможной чистой стоимости реализации.
- 20 Объект инвестиций, учитываемый по методу долевого участия, может составлять отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой. Отчет о финансовом положении и отчет о совокупном доходе такого объекта инвестиций пересчитываются в соответствии с настоящим стандартом, с тем, чтобы рассчитать долю инвестора в его чистых активах и в его прибыли или убытках. Если пересчитанная финансовая отчетность объекта инвестиций выражена в иностранной валюте, она переводится по курсу закрытия.
- 21 Инфляция обычно влияет на затраты по займам. Пересчет капитальных затрат, финансируемых при помощи заемных средств, с одновременной капитализацией в течение того же периода, затрат по займам в той части, в которой они компенсируют инфляцию, не допускается. Указанная часть затрат по займам признается в качестве расхода в периоде возникновения соответствующих затрат.
- 22 Предприятие может приобрести активы по договору, разрешающему отсрочку оплаты без явного начисления процентов. При отсутствии практической возможности рассчитать вмененную сумму процентов такие активы пересчитываются с даты оплаты, а не с даты покупки.
- 23 [Удален]
- 24 На начало первого отчетного периода, в котором применяется настоящий стандарт, компоненты капитала, за исключением нераспределенной прибыли и прироста стоимости от переоценки, пересчитываются с использованием общего ценового индекса с даты внесения средств в капитал или иного возникновения компонентов. Прирост стоимости от переоценки, возникший в предыдущих отчетных периодах, исключается. Пересчитанная нераспределенная прибыль определяется как остаточная величина на основе всех остальных сумм в пересчитанном отчете о финансовом положении.
- 25 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 МСФО (IAS) 1.

Отчет о совокупном доходе

- 26 Настоящий стандарт требует, чтобы все статьи в отчете о совокупном доходе были выражены 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.

Прибыль или убыток по чистой монетарной позиции

- 27 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. Такая прибыль или убыток по чистой монетарной позиции может быть выведена как разница, возникающая при пересчете немонетарных активов, капитала и статей в отчете о совокупном доходе и корректировке индексируемых активов и обязательств. Расчетная оценка этой прибыли или убытка может быть получена путем применения изменения в общем ценовом индексе к средневзвешенному значению разницы между монетарными активами и монетарными обязательствами за отчетный период.
- 28 Прибыль или убыток по чистой монетарной позиции включается в состав прибыли или убытка. Производимая согласно пункту 13 корректировка активов и обязательств, привязанных к изменениям в ценах на основании договора, зачитывается против прибыли или убытка по чистой монетарной позиции. Прочие статьи доходов и расходов, например, процентные доходы и расходы и курсовые разницы, относящиеся к инвестированным или заемным средствам, также связаны с чистой монетарной позицией. Несмотря на то, что такие статьи должны раскрываться отдельно, их представление в отчете о совокупном доходе вместе с прибылью или убытком по чистой монетарной позиции может оказаться полезным.

Финансовая отчетность, составленная на основе метода учета по текущей стоимости

Отчет о финансовом положении

- 29 Статьи, учитываемые по текущей стоимости, не пересчитываются, поскольку они уже выражены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Прочие статьи отчета о финансовом положении пересчитываются в соответствии с пунктами 11–25.

Отчет о совокупном доходе

- 30 До пересчета отчет о совокупном доходе, составленный на основе метода учета по текущей стоимости, обычно отражает затраты, действительные на момент совершения соответствующих операций или возникновения других событий. Себестоимость реализованной продукции и амортизация учитываются по текущей стоимости на момент потребления, выручка и прочие расходы — по своей денежной стоимости на момент возникновения. Соответственно, все суммы должны пересчитываться в единицы измерения, действующие на конец отчетного периода, с применением общего ценового индекса.

Прибыль или убыток по чистой монетарной позиции

- 31 Прибыль или убыток по чистой монетарной позиции учитываются в соответствии с пунктами 27 и 28.

Налоги

- 32 Пересчет финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом может привести к возникновению разницы между балансовой стоимостью отдельных активов и обязательств в отчете о финансовом положении и их налоговой базой. Эта разница учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль».

Отчет о движении денежных средств

- 33 Настоящий стандарт требует, чтобы все статьи в отчете о движении денежных средств были выражены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода.

Сравнительные показатели

- 34 Сравнительные показатели за предыдущий отчетный период, вне зависимости от используемого подхода (на основе исторической стоимости или на основе метода учета по текущей стоимости), пересчитываются с использованием общего ценового индекса, с тем, чтобы сравнительная финансовая отчетность была

представлена в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Информация, которая раскрывается в отношении более ранних периодов, также должна быть выражена в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Применительно к представлению сравнительных сумм в иной валюте представления действуют пункты 42 (b) и 43 МСФО (IAS) 21.

Консолидированная финансовая отчетность

- 35 Материнское предприятие, составляющее отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, может иметь дочерние предприятия, которые также составляют отчетность в валютах стран с гиперинфляционной экономикой. Финансовая отчетность любого такого дочернего предприятия должна пересчитываться с использованием общего ценового индекса страны, в валюте которой составляется его отчетность, до включения в консолидированную финансовую отчетность, выпускаемую материнским предприятием. Если такое дочернее предприятие является зарубежным дочерним предприятием, его пересчитанная финансовая отчетность переводится по курсу закрытия. К финансовой отчетности дочерних предприятий в валюте, не являющейся валютой страны с гиперинфляционной экономикой, применяется подход, установленный МСФО (IAS) 21.
- 36 При консолидации финансовой отчетности с несовпадающими датами окончания отчетных периодов все статьи, как немонетарные, так и монетарные, должны пересчитываться в единицы измерения, действующие на дату консолидированной финансовой отчетности.

Выбор и использование общего ценового индекса

- 37 Пересчет финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом требует использования общего ценового индекса, который отражает изменения в общей покупательной способности. Желательно, чтобы все предприятия, составляющие отчетность в валюте одной и той же страны с гиперинфляционной экономикой, использовали один и тот же индекс.

Экономика, выходящая из периода гиперинфляции

- 38 Когда экономика выходит из периода гиперинфляции, и предприятие прекращает составлять и представлять финансовую отчетность в соответствии с требованиями настоящего стандарта, 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

- 39 Раскрытию подлежит следующая информация:
- (a) тот факт, что финансовая отчетность и соответствующие показатели предыдущих периодов были пересчитаны с учетом изменений в общей покупательной способности функциональной валюты и, таким образом, представлены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода;
 - (b) подход к составлению финансовой отчетности — на основе исторической стоимости или на основе метода учета по текущей стоимости;
 - (c) наименование и уровень ценового индекса на конец отчетного периода, а также изменение индекса в текущем и предыдущем отчетных периодах.
- 40 Раскрытие информации, требуемое в соответствии с настоящим стандартом, необходимо для пояснения метода отражения эффекта инфляции в финансовой отчетности. Оно также предназначено для представления прочей информации, необходимой для понимания этого метода и возникающих в результате его применения сумм.

Дата вступления в силу

- 41 **Настоящий стандарт вступает в силу в отношении финансовой отчетности за отчетные периоды, начинающиеся 1 января 1990 г. или после указанной даты.**

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве»

Сфера применения

- 1 Настоящий стандарт должен применяться при отражении в учете долей участия в совместном предпринимательстве и представлении в финансовой отчетности участников совместного предпринимательства и инвесторов активов, обязательств, доходов и расходов совместного предприятия, независимо от способов или форм осуществления совместного предпринимательства. Однако этот стандарт не применяется участниками совместного предпринимательства, являющимися:
- (a) организациями венчурного финансирования;
 - (b) взаимными фондами, паевыми фондами и подобными предприятиями, в том числе страховыми фондами, осуществляющими инвестиции,
- для отражения своих долей участия в совместно контролируемых предприятиях, которые при первоначальном признании определяются в категорию финансовых инструментов, отражаемых по справедливой стоимости, изменения которой показываются в составе прибыли или убытка за период, или классифицируются как предназначенные для торговли и учитываются согласно МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Такие инвестиции должны оцениваться по справедливой стоимости согласно МСФО (IAS) 39, при этом изменения справедливой стоимости признаются в составе прибыли или убытка за период, в котором произошло изменение. Предприниматель, имеющий такую долю участия, должен раскрывать информацию в соответствии с пунктами 55 и 56.
- 2 Участник совместного предпринимательства, имеющий долю участия в совместно контролируемом предприятии, освобождается от требований пунктов 30 (пропорциональная консолидация) и 38 (метод долевого участия) при выполнении следующих условий:
- (a) данная доля участия классифицируется как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
 - (b) применяется исключение, предусмотренное пунктом 10 МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», позволяющее материнскому предприятию, которое также имеет долю в совместно контролируемом предприятии, не представлять консолидированную финансовую отчетность; или
 - (c) выполняются все следующие условия:
 - (i) данный участник совместного предпринимательства является дочерним предприятием, находящимся в полной или частичной собственности другого предприятия, и его другие собственники, включая тех, кто в иных случаях не имеет права голоса, были проинформированы о том, что участник не будет применять пропорциональную консолидацию или метод долевого участия, и не возражают против этого;
 - (ii) долговые и долевыми инструментами данного участника совместного предпринимательства обращаются на открытом рынке (на внутренней либо зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);

- (iii) данный участник совместного предпринимательства не предоставлял и не находится в процессе предоставления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или иному регулируемому органу в целях выпуска любого класса инструментов на открытый рынок;
- (iv) конечное или любое промежуточное материнское предприятие данного участника совместного предпринимательства представляет консолидированную финансовую отчетность, доступную для открытого пользования, которая подготовлена в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Определения

3 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Контроль — правомочность определять финансовую и операционную политику хозяйственной деятельности, с целью получения выгод от нее.

Метод долевого участия — метод учета, посредством которого доля участия в совместно контролируемом предприятии первоначально признается по фактической стоимости, а затем корректируется на возникшее после приобретения изменение доли участника совместного предпринимательства в чистых активах совместно контролируемого предприятия. В прибыль или убыток участника совместного предпринимательства включается доля этого участника в прибыли или убытке совместно контролируемого предприятия.

Инвестор в совместное предпринимательство — сторона в совместном предпринимательстве, не имеющая совместного контроля над этим совместным предпринимательством.

Совместный контроль — разделенный по договору между сторонами контроль над хозяйственной деятельностью, который существует только тогда, когда принятие стратегических финансовых и операционных решений в отношении этой хозяйственной деятельности требует единогласия сторон, разделяющих контроль (участников совместного предпринимательства).

Совместное предпринимательство — договорное соглашение, по которому две стороны или более предпринимают хозяйственную деятельность, подлежащую совместному контролю.

Пропорциональная консолидация — метод учета, посредством которого доля участника совместного предпринимательства в каждом из активов, обязательств, доходов и расходов совместно контролируемого предприятия объединяется построчно с аналогичными статьями в финансовой отчетности этого участника или показывается в его финансовой отчетности отдельными статьями.

Отдельная финансовая отчетность — финансовая отчетность, представляемая материнским предприятием, инвестором ассоциированного предприятия или участником совместно контролируемого предприятия, в которой инвестиции учитываются на основе непосредственной доли участия в капитале, а не на основе отчетных результатов и чистых активов объектов инвестиций.

Значительное влияние — правомочность участвовать в принятии решений по финансовой и операционной политике касательно хозяйственной деятельности, но не контроль или совместный контроль над этой политикой.

Участник совместного предпринимательства — сторона в совместного предпринимательства, имеющая совместный контроль над этим совместным предпринимательством.

4 Финансовая отчетность, в которой применяется метод пропорциональной консолидации или метод долевого участия, не является отдельной финансовой отчетностью, также как и финансовой отчетностью предприятия, у которого нет дочернего или ассоциированного предприятия или доли участника в совместно контролируемом предприятии.

5 Отдельная финансовая отчетность — это финансовая отчетность, представляемая в дополнение к консолидированной финансовой отчетности, к финансовой отчетности, в которой инвестиции учтены с использованием метода долевого участия, и к финансовой отчетности, в которой доли участников совместного предпринимательства пропорционально консолидированы. Не требуется, чтобы к указанной финансовой отчетности прилагалась отдельная финансовая отчетность или сопровождала ее.

6 Предприятия, освобожденные от необходимости проводить консолидацию (в соответствии с пунктом 10 МСФО (IAS) 27), применять метод долевого участия (в соответствии с пунктом 13 (с) МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия») или проводить пропорциональную консолидацию либо

применять метод долевого участия (в соответствии с пунктом 2 настоящего стандарта), могут представлять отдельную финансовую отчетность как свою единственную финансовую отчетность.

Формы совместного предпринимательства

7 Совместное предпринимательство может быть различным образом структурировано, и осуществляться в различных формах. Настоящий стандарт выделяет три основных вида — совместно контролируемые операции, совместно контролируемые активы и совместно контролируемые предприятия,— которые чаще всего называют совместным предпринимательством и которые отвечают определению такового. Всем видам совместного предпринимательства присущи следующие общие характеристики:

- (a) два или более участника совместного предпринимательства связаны договорным соглашением;
- (b) данное договорное соглашение устанавливает совместный контроль.

Совместный контроль

8 Препятствие для совместного контроля может возникать в том случае, если объект инвестиций находится в процессе юридической реорганизации либо в состоянии банкротства, или работает в условиях жестких долгосрочных ограничений, влияющих на его способность осуществлять перевод средств его участнику совместного предпринимательства. Если совместный контроль продолжает иметь место, то эти факторы сами по себе не являются достаточным основанием для того, чтобы не учитывать совместное предпринимательство в соответствии с настоящим стандартом.

Договорное соглашение

9 Существование договорного соглашения отличает доли участия, предусматривающие совместный контроль, от инвестиций в ассоциированные предприятия, где инвестор имеет значительное влияние (см. МСФО (IAS) 28). Деятельность, не имеющая договорного соглашения об установлении совместного контроля, не является совместным предпринимательством для целей настоящего стандарта.

10 Наличие договорного соглашения может подтверждаться различными способами, например: договором, заключенным между участниками совместного предпринимательства, или протоколом переговоров между ними. В некоторых случаях такое соглашение включено в устав или иные уставные нормы соответствующего вида совместного предпринимательства. Независимо от своей формы, договорное соглашение обычно оформляется в письменном виде и затрагивает следующие вопросы:

- (a) цель, продолжительность существования соответствующего вида совместного предпринимательства и обязательства по подготовке отчетности в отношении него;
- (b) назначение совета директоров или аналогичного органа управления совместным предпринимательством, а также права голоса, имеющиеся у участников совместного предпринимательства;
- (c) капиталовложения участников совместного предпринимательства;
- (d) распределение продукции, доходов, расходов или результатов совместного предпринимательства между участниками совместного предпринимательства.

11 Договорное соглашение устанавливает совместный контроль над совместным предпринимательством. Такое требование гарантирует, что никто из участников совместного предпринимательства не имеет возможности единолично контролировать совместную деятельность.

12 В договорном соглашении один из участников совместного предпринимательства может быть определен в качестве оператора или менеджера совместного предприятия. Оператор не контролирует совместное предпринимательство, но действует в рамках финансовой и операционной политики, которую участники совместного предпринимательства согласовали между собой в соответствии с договорным соглашением и делегировали ее выполнение оператору. Если оператор правомочен определять финансовую и операционную политику хозяйственной деятельности, то оператор контролирует данный вид деятельности и такое предприятие является дочерним предприятием оператора, а не совместным предпринимательством.

Совместно контролируемые операции

- 13 Функционирование некоторых видов совместного предпринимательства предусматривает использование активов и иных ресурсов его участников, вместо создания корпорации, товарищества или иного предприятия, или использование самостоятельной финансовой структуры, отдельной от самих участников. Каждый из участников совместного предпринимательства использует свои собственные основные средства и имеет собственные запасы. Каждый из участников также несет собственные расходы и принимает на себя обязательства, самостоятельно привлекает финансирование, предполагающее его собственную ответственность. Работники участника совместного предпринимательства могут осуществлять операции, относящиеся к совместному предпринимательству, наряду с аналогичными операциями в рамках собственной экономической деятельности участника. Договор о совместном предпринимательстве является, как правило, основой для распределения между участниками совместного предпринимательства выручки от продажи совместной продукции и всех совместно понесенных расходов.
- 14 Примером совместно контролируемой операции является соглашение, по которому двое или более участников совместного предпринимательства объединяют свои действия, ресурсы и экспертные знания для совместного производства, продвижения на рынке и сбыта конкретного вида продукции (например, самолета). Каждый из участников совместного предпринимательства осуществляет свои этапы производственного процесса. Каждый из участников совместного предпринимательства несет собственные затраты и получает долю выручки от продажи самолета — и эта доля определяется в соответствии с договорным соглашением.
- 15 **В отношении своих долей в совместно контролируемых операциях участник совместного предпринимательства должен признавать в своей финансовой отчетности:**
- (a) **активы, которые он контролирует, и принятые на себя обязательства;**
 - (b) **расходы, которые он несет, и долю доходов, которую он получает от продажи товаров или услуг, произведенных в рамках совместного предпринимательства.**
- 16 Поскольку активы, обязательства, доходы и расходы признаются в финансовой отчетности участника совместного предпринимательства, то при представлении им консолидированной финансовой отчетности не требуется никаких корректировок или консолидационных процедур в отношении этих статей.
- 17 При этом может не требоваться ведение отдельных учетных регистров и подготовка финансовой отчетности в отношении совместного предпринимательства. Однако участники совместного предпринимательства могут составлять управленческую отчетность с тем, чтобы иметь возможность оценивать результаты осуществления этого совместного предпринимательства.

Совместно контролируемые активы

- 18 Некоторые виды совместного предпринимательства предполагают совместный контроль его участников, а зачастую и их совместное владение одним или несколькими активами, внесенными или приобретенными для целей данной совместной деятельности и предназначенными для их достижения. Эти активы используются в целях получения выгод для участников совместного предпринимательства. Каждый из участников совместного предпринимательства может забрать часть продукции, произведенной с использованием активов, и каждый несет предусмотренную договорным соглашением долю возникших расходов.
- 19 Эти виды совместного предпринимательства не предполагают учреждение корпорации, товарищества или иного предприятия, или самостоятельной финансовой структуры, отдельной от самих участников совместного предпринимательства. Каждый участник совместного предпринимательства получает контроль над своей частью будущих экономических выгод через свою долю в совместно контролируемом активе.
- 20 Во многих случаях при осуществлении деятельности в нефтегазовом комплексе и прочих добывающих отраслях используются совместно контролируемые активы. Например, несколько нефтедобывающих компаний могут совместно контролировать и эксплуатировать нефтепровод. Каждый из участников совместного предпринимательства использует трубопровод для транспортировки собственного продукта, и в обмен за это он несет оговоренную часть расходов по эксплуатации нефтепровода. Другим примером совместно контролируемого актива может быть случай, когда два предприятия совместно контролируют объект недвижимости и каждое из них получает часть поступившей арендной платы и несет оговоренную часть расходов.
- 21 **В отношении своей доли участия в совместно контролируемых активах участник совместного предпринимательства должен признать в своей финансовой отчетности:**

- (a) свою долю совместно контролируемых активов, классифицированную сообразно характеру этих активов;
 - (b) любые принятые им на себя обязательства;
 - (c) свою долю обязательств, принятых совместно с другими участниками совместного предпринимательства в отношении данного совместного предпринимательства;
 - (d) любой доход от продажи или использования своей доли в продукции совместного предприятия, а также свою долю расходов, понесенных совместным предприятием;
 - (e) любые расходы, понесенные им в связи с имеющейся у него долей участия в данном совместном предпринимательстве.
- 22 В отношении своей доли участия в совместно контролируемых активах каждый участник совместного предпринимательства отражает в своих учетных регистрах и признает в финансовой отчетности:
- (a) свою долю в совместно контролируемых активах, классифицированную сообразно характеру этих активов, а не инвестицию. Например, доля в совместно контролируемом нефтепроводе классифицируется как основные средства;
 - (b) любые возникшие у участника обязательства (например, обязательства, принятые им в связи с финансированием своей доли в этих активах);
 - (c) свою долю обязательств, принятых совместно с другими участниками совместного предпринимательства в отношении данной совместной деятельности;
 - (d) любой доход от продажи или использования своей доли в продукции совместного предприятия, а также свою долю расходов, понесенных совместным предприятием;
 - (e) любые расходы, понесенные им в связи с имеющейся у него долей участия в данном совместном предпринимательстве, например, расходы, связанные с финансированием доли участника совместного предпринимательства в соответствующих активах и продажей его части продукции.
- Поскольку активы, обязательства, доходы и расходы признаются в финансовой отчетности участника совместного предпринимательства, то при представлении им консолидированной финансовой отчетности не требуется никаких корректировок или консолидационных процедур в отношении этих статей.
- 23 Порядок учета совместно контролируемых активов отражает сущность и экономические реалии, и, как правило, юридическую форму данного вида совместного предпринимательства. Ведение отдельных учетных регистров в отношении самого совместного предпринимательства может ограничиваться данными о расходах, понесенных участниками совместного предпринимательства сообща, которые они, в конечном счете, берут на себя в оговоренных долях. Финансовая отчетность в отношении данного вида совместного предпринимательства может и не подготавливаться, хотя участники совместного предпринимательства могут составлять управленческую отчетность с тем, чтобы иметь возможность оценивать результаты осуществления этой совместной деятельности.

Совместно контролируемые предприятия

- 24 Совместно контролируемое предприятие — это вид совместного предпринимательства, который предполагает создание корпорации, товарищества или другого предприятия, в котором каждый участник совместного предпринимательства имеет свою долю участия. Такое предприятие работает аналогично другим предприятиям, за исключением того, что договорное соглашение между участниками совместного предпринимательства устанавливает совместный контроль над его хозяйственной деятельностью.
- 25 Совместно контролируемое предприятие контролирует активы совместного предпринимательства, принимает на себя обязательства, несет расходы и получает прибыль. Оно может от своего имени заключать договоры и привлекать финансирование для нужд совместного предпринимательства. Каждый из участников совместного предпринимательства имеет право на часть прибыли совместно контролируемого предприятия, хотя некоторые совместно контролируемые предприятия также предполагают раздел продукции, произведенной в рамках данной совместной деятельности.
- 26 Типичным примером совместно контролируемого предприятия является случай, когда два предприятия объединяют свои действия в определенной сфере бизнеса посредством передачи в совместно контролируемое предприятие соответствующих активов и обязательств. В другом примере предприятие начинает коммерческую деятельность (бизнес) за границей в сотрудничестве с правительством или другим ведомством соответствующей страны путем учреждения самостоятельного образования, которое находится под совместным контролем указанного предприятия и правительства либо соответствующего ведомства.

- 27 Многие совместно контролируемые предприятия по своей сути похожи на те виды совместного предпринимательства, которые классифицируются как совместно контролируемые операции или совместно контролируемые активы. Их участники могут передавать совместно контролируемый актив, например, нефтепровод, в совместно контролируемое предприятие исходя из налоговых или иных причин. Подобным образом, участники совместного предпринимательства могут передавать в совместно контролируемое предприятие активы, которые будут эксплуатироваться совместно. Некоторые совместно контролируемые операции также требуют создания совместно контролируемого предприятия для решения конкретных вопросов в аспекте данной деятельности, таких как дизайн, маркетинг, сбыт или послепродажное обслуживание продукта.
- 28 Совместно контролируемое предприятие ведёт свои собственные учётные регистры, и так же, как и прочие предприятия подготавливает и представляет финансовую отчётность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.
- 29 Каждый из участников совместного предпринимательства обычно вкладывает в совместно контролируемое предприятие денежные средства или иные ресурсы. Эти вклады отражаются в учётных регистрах соответствующего участника совместного предпринимательства и признаются в его финансовой отчетности как инвестиция в совместно контролируемое предприятие.

Финансовая отчетность участника совместного предпринимательства

Пропорциональная консолидация

- 30 Участник совместного предпринимательства должен признавать свою долю участия в совместно контролируемом предприятии с помощью метода пропорциональной консолидации или альтернативного метода, описанного в пункте 38. При применении метода пропорциональной консолидации следует представлять информацию в отчетности одним из двух описанных ниже способов.
- 31 Участник совместного предпринимательства признает свою долю участия в совместно контролируемом предприятии методом пропорциональной консолидации, используя один из двух способов представления информации в отчетности, независимо от наличия у такого участника инвестиций в дочерние предприятия и от того, представляет ли он свою финансовую отчетность как консолидированную финансовую отчетность.
- 32 При признании своей доли участия в совместно контролируемом предприятии необходимым условием является то, чтобы участник совместного предпринимательства отражал сущность и экономические реалии соглашения, а не определенную структуру или форму совместного предпринимательства. В совместно контролируемом предприятии участник совместного предпринимательства получает контроль над своей долей в будущих экономических выгодах через свою долю в активах и обязательствах этого предприятия. Эта сущность и экономические реалии отражаются в консолидированной финансовой отчетности участника совместного предпринимательства, когда участник признает свою долю в активах, обязательствах, доходах и расходах совместно контролируемого предприятия, используя один из двух способов представления информации в отчетности в случае пропорциональной консолидации, описанных в пункте 34.
- 33 Применение пропорциональной консолидации означает, что в отчет о финансовом положении участника совместного предпринимательства включается его доля активов, которые он контролирует совместно с другими участниками, и его доля обязательств, за которые он несет совместную ответственность. Отчет о прибылях и убытках участника совместного предпринимательства включает его долю в доходах и расходах совместно контролируемого предприятия. Многие процедуры, применяемые при пропорциональной консолидации, похожи на процедуры консолидации инвестиций в дочерние предприятия, представленные в МСФО (IAS) 27.
- 34 Для осуществления пропорциональной консолидации могут применяться разные способы представления информации в отчетности. Участник совместного предпринимательства может построчно объединять свою долю в каждом из активов, обязательств, доходов и расходов совместно контролируемого предприятия с аналогичными статьями своей финансовой отчетности. Например, он может объединить свою долю в запасах совместно контролируемого предприятия со своими запасами, а свою долю в основных средствах совместно контролируемого предприятия со своими основными средствами. В качестве альтернативы участник совместного предпринимательства может включить в свою финансовую отчетность отдельные статьи, показывающие его часть активов, обязательств, доходов и расходов совместно контролируемого предприятия. Например, он может отдельно показать свою долю в оборотных активах совместно контролируемого предприятия в составе своих оборотных активов, а свою

долю в основных средствах совместно контролируемого предприятия — отдельной строкой в составе своих основных средств. Оба эти способа представления информации приводят к тому, что в отчетности отражаются одинаковые величины прибыли или убытка, и всех основных классов активов, обязательств, доходов и расходов. Оба способа являются приемлемыми для целей настоящего стандарта.

- 35 Независимо от способа представления информации в отчетности в целях осуществления пропорциональной консолидации, не допускается взаимозачет каких-либо активов или обязательств путем вычета других обязательств или активов, также как и взаимозачет каких-либо доходов или расходов путем вычета других расходов или доходов, кроме случаев, когда существует юридическое право на зачет и такой взаимозачет отражает существующие ожидания в отношении характера реализации актива или погашения обязательства.
- 36 **Участник совместного предпринимательства должен прекратить применение пропорциональной консолидации с даты, когда прекращается его совместный контроль над совместно контролируемым предприятием.**
- 37 Участник совместного предпринимательства прекращает применение пропорциональной консолидации с даты, когда он перестает принимать участие в контроле над совместно контролируемым предприятием. Это может произойти, например, если участник совместного предпринимательства продает свою долю участия либо если на совместно контролируемое предприятие налагаются такие внешние ограничения, что участник более не имеет совместного контроля.

Метод долевого участия

- 38 **Если не применяется метод пропорциональной консолидации, описанный в пункте 30, то участник совместного предпринимательства должен признавать свою долю участия в совместно контролируемом предприятии, применяя метод долевого участия.**
- 39 Участник совместного предпринимательства признает свою долю участия в совместно контролируемом предприятии методом долевого участия, независимо от наличия у него инвестиций в дочерние предприятия и от того, представляет ли он свою финансовую отчетность как консолидированную финансовую отчетность.
- 40 Некоторые участники совместного предпринимательства признают свою долю участия в совместно контролируемых предприятиях методом долевого участия, в соответствии с МСФО (IAS) 28. Использование этого метода поддерживают те, кто считает некорректным объединение контролируемых статей со статьями, которые находятся под совместным контролем, а также те, кто полагает, что в совместно контролируемом предприятии участники имеют значительное влияние, а не совместный контроль. Настоящий стандарт не рекомендует использовать метод долевого участия, поскольку пропорциональная консолидация лучше отражает сущность и экономические реалии доли участника совместного предпринимательства в совместно контролируемом предприятии, то есть контроль участника над своей долей в будущих экономических выгодах. Тем не менее, для отражения долей участия в совместно контролируемых предприятиях настоящий стандарт позволяет использовать метод долевого участия в качестве альтернативного подхода.
- 41 **Участник совместного предпринимательства должен прекратить применение метода долевого участия с даты, когда прекращается его совместный контроль над совместно контролируемым предприятием или его значительное влияние на совместно контролируемое предприятие.**

Исключения в части требования применения методов пропорциональной консолидации и долевого участия

- 42 Доли участия в совместно контролируемых предприятиях, классифицируемые как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, должны учитываться в соответствии с МСФО (IFRS) 5.
- 43 Если доля участия в совместно контролируемом предприятии, ранее классифицированная в категорию предназначенных для продажи, более не отвечает критериям такой классификации, ее следует учитывать методом пропорциональной консолидации или методом долевого участия, начиная с момента ее классификации в категорию предназначенных для продажи. Финансовая отчетность за периоды с момента классификации в категорию предназначенных для продажи должна быть соответствующим образом скорректирована.
- 44 [Удален]
- 45 **Когда инвестор теряет совместный контроль над предприятием, он должен учитывать любые оставшиеся инвестиции в соответствии с МСФО (IAS) 39, начиная с указанной даты, при условии,**

что бывшее совместно контролируемое предприятие не становится дочерним предприятием или ассоциированным предприятием. С даты, когда совместно контролируемое предприятие становится дочерним, инвестор должен учитывать свою долю в соответствии с МСФО (IAS) 27 и МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» (в редакции 2008 г.). С даты, когда совместно контролируемое предприятие становится ассоциированным, инвестор должен учитывать свою долю в соответствии с МСФО (IAS) 28. При потере совместного контроля инвестор должен оценивать любые инвестиции, которые он сохраняет в бывшем совместно контролируемом предприятии, по справедливой стоимости. Инвестор должен признавать в составе прибыли или убытка любую разницу между:

- (a) справедливой стоимостью любых сохранившихся инвестиций и любых доходов от выбытия части инвестиций в совместно контролируемое предприятие; и
- (b) справедливой стоимостью инвестиций на дату потери совместного контроля.

45A Когда предприятие перестает быть совместно контролируемым и учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 39, справедливая стоимость инвестиций на дату, когда предприятие перестает быть совместно контролируемым, должна расцениваться как их справедливая стоимость при первоначальном признании в качестве финансового актива в соответствии с МСФО (IAS) 39.

45B Если инвестор теряет совместный контроль в предприятии, инвестор должен учитывать все суммы, признанные в составе прочего совокупного дохода в отношении данного предприятия, на той же самой основе, что и в случае, если бы совместно контролируемое предприятие напрямую распорядилось соответствующими активами или обязательствами. Следовательно, если доход или убыток, ранее признанный в составе прочего совокупного дохода, реклассифицируется в состав прибыли или убытка при выбытии соответствующих активов или обязательств, инвестор реклассифицирует доход или убыток из состава капитала в состав прибыли или убытка (в качестве корректировки при реклассификации) в случае потери совместного контроля над предприятием. Например, если совместно контролируемое предприятие имеет финансовые активы, предназначенные для продажи, а инвестор теряет совместный контроль над предприятием, то инвестор должен реклассифицировать в состав прибыли или убытка доход или убыток, ранее признанный в составе прочего совокупного дохода в отношении данных активов. Если непосредственная доля участия инвестора в совместно контролируемом предприятии уменьшается, но инвестируемое предприятие продолжает быть совместно контролируемым, инвестор должен реклассифицировать в состав прибыли или убытка только соответствующую сумму дохода или убытка, ранее признанного в составе прочего совокупного дохода.

Отдельная финансовая отчетность участника совместного предпринимательства

- 46 Доля участия в совместно контролируемом предприятии учитывается в отдельной финансовой отчетности участника совместного предпринимательства в соответствии с пунктами 38–43 МСФО (IAS) 27.
- 47 Настоящий стандарт не устанавливает, какие предприятия должны представлять отдельную финансовую отчетность, доступную для открытого пользования.

Операции между участником совместного предпринимательства и совместным предприятием

- 48 Если участник совместного предпринимательства вкладывает в совместное предприятие активы или продает их ему, признание какой-либо части прибыли или убытка от такой сделки должно отражать сущность этой сделки. Тогда как активы остаются у совместного предприятия, притом, что участник совместного предпринимательства передал существенные 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 совместного предпринимательства должен признать любую сумму убытка в полном объеме, если такой вклад или продажа свидетельствуют о снижении чистой стоимости возможной продажи оборотных активов или об убытке от обесценения.
- 49 При покупке активов у совместного предприятия участник совместного предпринимательства не должен признавать своей доли в прибыли совместного предприятия от такой сделки, пока он не

* См. также ПКР (SIC) - 13 «Совместно контролируемые предприятия — немонетарные вклады участников».

продаст эти активы независимой стороне. Участник совместного предпринимательства 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 снижение чистой стоимости возможной продажи оборотных активов или убыток от обесценения.

- 50 Для оценки того, является ли сделка между участником совместного предпринимательства и совместным предприятием свидетельством обесценения актива, участник определяет возмещаемую величину такого актива в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». При определении стоимости от использования актива участник совместного предпринимательства оценивает будущие потоки денежных средств от данного актива с точки зрения его дальнейшего использования в рамках совместного предпринимательства и, в конечном счете, продажи.

Отражение долей участия в совместном предпринимательстве в финансовой отчетности инвестора

- 51 Инвестор в совместное предпринимательство, не имеющий совместного контроля, должен учитывать свою инвестицию в совместное предпринимательство согласно МСФО (IAS) 39 или, при наличии у него значительного влияния на совместное предприятие, согласно МСФО (IAS) 28.

Операторы совместного предпринимательства

- 52 Операторы или менеджеры совместного предпринимательства должны учитывать любые суммы своих вознаграждений в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка».
- 53 В качестве оператора или менеджера совместного предприятия могут выступать один или более участников совместного предпринимательства. Операторы обычно получают вознаграждение за выполнение таких обязанностей. В рамках совместного предпринимательства эти вознаграждения учитываются как расходы.

Раскрытие информации

- 54 За исключением случаев, когда вероятность убытка является низкой, участник совместного предпринимательства должен раскрывать отдельно от суммы других условных обязательств совокупную величину следующих условных обязательств:
- (a) любых условных обязательств, возникших у участника совместного предпринимательства в связи с его долями участия в совместном предпринимательстве, а также его долей в каждом из условных обязательств, возникших у него совместно с прочими участниками;
 - (b) его доли в условных обязательствах, возникших в рамках самого совместного предпринимательства, в отношении которых он потенциально несет ответственность;
 - (c) тех условных обязательств, которые возникают в силу того, что данный участник совместного предпринимательства потенциально несет ответственность по обязательствам других участников совместного предпринимательства.
- 55 Участник совместного предпринимательства должен раскрыть отдельно от других обязательств агрегированную величину следующих обязательств в отношении своих долей участия в совместном предпринимательстве:
- (a) любых обязательств капитального характера, принятых на себя участником совместного предпринимательства в связи с долей его участия в совместном предпринимательстве и относящейся к нему доли в обязательствах капитального характера, принятых совместно с другими участниками;
 - (b) своей доли в обязательствах капитального характера самого совместного предпринимательства.
- 56 Участник совместного предпринимательства должен раскрыть перечень и описание долей участия в значительных проектах совместного предпринимательства, а также долю собственности (в процентах) в совместно контролируемых предприятиях. Участник совместного предпринимательства, признающий свою долю в совместно контролируемых предприятиях методом пропорциональной консолидации используя способ построения либо методом долевого участия, должен раскрыть агрегированные суммы по каждой из следующих групп: оборотные активы, внеоборотные активы, краткосрочные обязательства, долгосрочные

обязательства, доходы и расходы, связанных с долями его участия в совместном предпринимательстве.

- 57 Участник совместного предпринимательства должен раскрыть метод, который он использует для признания своих долей в совместно контролируемых предприятиях.

Дата вступления в силу и правила перехода

- 58 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применяет настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 г., данный факт должен быть раскрыт.
- 58A МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008 г.) внес поправки в пункты 45 и 46 и добавил пункты 45А и 45В. Предприятие должно применять поправки в пункте 46 на ретроспективной основе, а поправки в пункте 45 и пунктах 45А и 45В на перспективной основе в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 58B Публикация «Улучшений в МСФО (IFRS)» в мае 2008 г. привела к внесению поправок в пункт 1. Предприятие должно применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит поправку в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт и применить в отношении данного более раннего периода поправки в пункте 3 МСФО (IAS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», пункте 1 МСФО (IAS) 28 и пункте 4 МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации», опубликованные в мае 2008 г. Предприятию разрешается применять поправку на перспективной основе.
- 58C [Удален]
- 58D Публикация «Улучшения в МСФО», выпущенная в мае 2010 г., внесла поправки в пункт 58А. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит поправки до 1 июля 2010 г., оно должно раскрыть этот факт.

Прекращение действия МСФО (IAS) 31 (в редакции 2000 г.)

- 59 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 31 «Отражение в финансовой отчетности участия в совместном предпринимательстве» (в редакции 2000 года).

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»

Цель

- 1 [Удален]
- 2 Цель настоящего стандарта - установить принципы, в соответствии с которыми финансовые инструменты представляются в составе обязательств или капитала, а также производится взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств. Этот стандарт применяется к классификации финансовых инструментов эмитентом финансовых активов, финансовых обязательств и долевых инструментов; классификации относящихся к ним процентов, дивидендов, убытков и прочих доходов; а также условиям, при которых финансовые активы и финансовые обязательства подлежат взаимозачету.
- 3 Принципы, изложенные в настоящем стандарте, дополняют принципы признания и оценки финансовых активов и финансовых обязательств, изложенные в МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», а также принципы раскрытия информации о них, изложенные в МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

Сфера применения

- 4 Настоящий стандарт должен применяться всеми предприятиями ко всем типам финансовых инструментов за исключением:
 - (а) долей участия в дочерних, ассоциированных предприятиях или в совместном предпринимательстве, учитываемых в соответствии со стандартами МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия» или МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве». Однако в некоторых случаях стандарты МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 28 или МСФО (IAS) 31 разрешают предприятию осуществлять учет долей участия в дочерних и ассоциированных предприятиях или в совместной деятельности с использованием МСФО (IAS) 39. В таких случаях предприятия должны применять требования настоящего стандарта. Предприятия также должны применять настоящий стандарт ко всем производным инструментам, относящимся к долям участия в совместном предпринимательстве, дочерних или ассоциированных предприятиях.
 - (б) прав и обязательств работодателей по планам вознаграждения работникам, к которым применяется МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».
 - (с) [Удален]
 - (д) договоров страхования в значении, определенном в МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования». Однако настоящий стандарт применяется к производным инструментам, встроенным в договоры страхования, если МСФО (IAS) 39 требует, чтобы предприятие учитывало их отдельно. Кроме того, эмитент должен применять настоящий стандарт к договорам финансовых гарантий, если эмитент применяет МСФО (IAS) 39 при признании и оценке этих договоров, но должен применять МСФО (IFRS) 4, если эмитент выбирает в соответствии с пунктом 4(d) МСФО (IFRS) 4 применить при их признании и оценке МСФО (IFRS) 4.

- (e) **финансовых инструментов, находящихся в сфере применения МСФО (IFRS) 4, так как они включают негарантированную возможность получения дополнительных выгод. Эмитент таких инструментов освобождается от применения пунктов 15–32 и AG25-AG35 настоящего стандарта к этим признакам в отношении различия между финансовыми обязательствами и долевыми инструментами. Однако к этим инструментам относятся все требования настоящего стандарта. Помимо этого, настоящий стандарт применяется к производным инструментам, встроеным в договоры страхования (см. МСФО (IAS) 39).**
- (f) **финансовые инструменты, договоры и обязательства, возникающие в операциях платежей, основанных на акциях, к которым применяется МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях», за исключением**
 - (i) **договоров, находящихся в сфере применения пунктов 8–10 настоящего стандарта, к которым применяется настоящий стандарт;**
 - (ii) **пунктов 33 и 34 настоящего стандарта, 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.**

5-7 [Удалены]

8 Настоящий стандарт следует применять к тем договорам на покупку или продажу нефинансовых статей, по которым может быть произведен нетто-расчет с помощью денежных средств или другого финансового инструмента, или путем обмена финансовыми инструментами, как если бы эти договоры были финансовыми инструментами. Исключением являются договоры, заключенные и удерживаемые с целью получения или поставки нефинансовой статьи в соответствии с ожидаемыми потребностями предприятия в закупках, продажах или потреблении.

9 Существуют различные способы, с помощью которых может быть произведен нетто-расчет денежными средствами или другим финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами, по договору на покупку или продажу нефинансовой статьи. Они включают:

- (a) **разрешение по условиям договора любой стороне произвести нетто-расчет денежными средствами или другим финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами;**
- (b) **случаи, когда возможность нетто-расчета денежными средствами или другим финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами четко не определена условиями договора, однако у предприятия есть практика нетто-расчета по аналогичным договорам с помощью денежных средств или другого финансового инструмента, или путем обмена финансовыми инструментами (либо путем заключения договора взаимозачета с встречной стороной, либо путем продажи договора до его исполнения или истечения его срока);**
- (c) **наличие у предприятия практики работы с аналогичными договорами по получению поставки актива и продажи его в течение короткого периода после поставки с целью получения прибыли от краткосрочных колебаний цены или дилерской наценки; и**
- (d) **возможность быстрой конвертации нефинансовой статьи, являющейся предметом договора, в денежные средства.**

Договор, к которому применяются пп. (b) или (c), не заключается с целью получения или поставки нефинансовой статьи в соответствии с ожидаемыми потребностями предприятия в закупках, продажах или потреблении и, следовательно, находится в сфере применения настоящего стандарта. Другие договоры, к которым применяется пункт 8, рассматриваются с тем, чтобы определить, были ли они заключены и исполняются с целью получения или поставки нефинансовой статьи в соответствии с ожидаемыми потребностями предприятия в закупках, продажах или потреблении и, следовательно, находятся ли они в сфере применения настоящего стандарта.

10 Выпущенный опцион на покупку или продажу нефинансовой статьи, по которому может быть произведен нетто-расчет с помощью денежных средств или другого финансового инструмента, или путем обмена финансовыми инструментами в соответствии с параграфами 9(a) или (d) находится в сфере применения настоящего стандарта. Такой договор не может быть заключен с целью получения или поставки нефинансовой статьи в соответствии с ожидаемыми потребностями предприятия в закупках, продажах или потреблении.

Определения (см. также пункты AG3-AG23)

11 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Финансовый инструмент – это договор, в результате которого возникает финансовый актив у одного предприятия и финансовое обязательство или долевой инструмент – у другого.

Финансовый актив - это актив, являющийся

- (a) денежными средствами;
- (b) долевым инструментом другого предприятия;
- (c) правом, обусловленным договором
 - (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
- (d) договором, расчет по которому будет или может быть осуществлен путем поставки собственных долевых инструментов, и являющимся
 - (i) производным инструментом, по которому предприятие получит или может быть обязано получить переменное количество собственных долевых инструментов; 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 долевых инструментов. Для этих целей, права, опционы или варранты на приобретение фиксированного количества собственных долевых инструментов предприятия по фиксированной сумме любой валюты относятся к долевым инструментам, если предприятие предлагает эти права, опционы или варранты на пропорциональной основе всем своим владельцам, которые относятся к одному классу производственных долевых инструментов, принадлежащих предприятию. Также для этих целей собственные долевые инструменты, налагающие на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации и классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16C и 16D, которые являются договорами на получение или поставку собственных долевых инструментов в будущем.

Финансовое обязательство - это обязательство, являющееся:

- (a) обусловленным договором обязательством
 - (i) передать денежные средства или иной финансовый актив другому предприятию; или
 - (ii) обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим предприятием на условиях, потенциально невыгодных для предприятия; или
- (b) договором, расчет по которому будет или может быть осуществлен путем поставки собственных долевых инструментов, и являющимся
 - (i) производным инструментом, по которому предприятие предоставит или может быть обязано передать переменное количество собственных долевых инструментов; 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 долевых инструментов предприятия. Для этих целей собственные долевые инструменты предприятия не включают финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16A и 16B, инструменты, налагающие на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации и классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16C и 16D, или инструменты, являющиеся договорами на получение или поставку собственных долевых инструментов в будущем.

В качестве исключения, инструмент, удовлетворяющий определению финансового обязательства, классифицируется как долевого инструмент, если он имеет все характеристики и удовлетворяет всем условиям, предусмотренным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D.

Долевой инструмент - это договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах предприятия, оставшихся после вычета всех его обязательств.

Справедливая стоимость — сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Инструмент с правом обратной продажи – это финансовый инструмент, дающий владельцу право продать инструмент обратно его эмитенту за денежные средства или другие финансовые активы, или который автоматически возвращается его владельцу при возникновении неопределенного события в будущем, смерти или ухода на пенсию владельца инструмента.

12 Следующие термины определены в пункте 9 МСФО (IAS) 39 и используются в настоящем стандарте в значениях, указанных в МСФО (IAS) 39:

- амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства
- финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи
- прекращение признания
- производный инструмент
- метод эффективной ставки процента
- финансовые активы или финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток
- договор финансовой гарантии
- твердое обязательство
- прогнозируемая операция
- эффективность хеджирования
- хеджируемая статья
- инструмент хеджирования
- инвестиции, удерживаемые до погашения
- займы и дебиторская задолженность
- стандартная процедура покупки или продажи
- затраты по сделке.

13 В настоящем стандарте термины "договор" и "обусловленный договором" относятся к соглашению между двумя или более сторонами, имеющему четкие экономические последствия, избежать которых стороны практически (или совсем) не имеют возможности, как правило, потому, что закон предусматривает принудительное исполнение такого соглашения в судебном порядке. Договоры, а значит, и финансовые инструменты, могут иметь разные формы и не обязательно должны быть оформлены в письменном виде.

14 В настоящем стандарте термин «предприятие» относится к физическим лицам, товариществам, акционерным обществам, доверительным фондам и государственным организациям.

Представление информации

Обязательства и капитал (см. также пункты AG13-AG14J и AG25-AG29A)

15 Эмитент финансового инструмента должен при первоначальном признании классифицировать этот инструмент или составляющие его части как финансовое обязательство, финансовый актив или долевого инструмент, в соответствии с содержанием договора и определениями финансового обязательства, финансового актива и долевого инструмента.

- 16 При применении эмитентом определений в пункте 11 для установления того, является ли финансовый инструмент долевым инструментом, а не финансовым обязательством, инструмент является долевым только тогда, когда он удовлетворяет обоим условиям (a) и (b), приведенным ниже:
- (a) инструмент не содержит договорного обязательства:
 - (i) передать денежные средства или иной финансовый актив другому предприятию; или
 - (ii) обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим предприятием на условиях, потенциально невыгодных для эмитента;
 - (b) если расчет по инструменту будет или может быть произведен путем поставки собственных долевых инструментов эмитента, он является:
 - (i) производным инструментом, по которому эмитент не несет договорных обязательств предоставить переменное количество его собственных долевых инструментов; или
 - (ii) производным инструментом, расчет по которому будет произведен эмитентом только путем обмена фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество его собственных долевых инструментов. Для этих целей, права, опционы или варранты на приобретение фиксированного количества собственных долевых инструментов предприятия по фиксированной сумме любой валюты относятся к долевым инструментам, если предприятие предлагает эти права, опционы или варранты на пропорциональной основе всем своим владельцам, которые относятся к одному классу производственных долевых инструментов, принадлежащих предприятию. Кроме того, для этих целей собственные долевые инструменты эмитента не включают инструменты, обладающие всеми характеристиками и удовлетворяющие условиям, предусмотренным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D, или инструменты, являющиеся договорами на получение или поставку собственных долевых инструментов эмитента в будущем.

Договорное обязательство, включая обязательство, возникающее из производного финансового инструмента, которое приведет или может привести к получению или поставке собственных долевых инструментов эмитента, но не удовлетворяет указанным выше условиям (a) и (b), не является долевым инструментом. В качестве исключения, инструмент, удовлетворяющий определению финансового обязательства, классифицируется как долевой инструмент, если он имеет все характеристики и удовлетворяет всем условиям, предусмотренным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D.

Инструменты с правом обратной продажи

- 16А Финансовый инструмент с правом обратной продажи включает договорное обязательство эмитента по обратной покупке или погашению данного инструмента в обмен на денежные средства или другой финансовый актив при исполнении опциона на продажу. В качестве исключения к определению финансового обязательства, инструмент, который включает такое обязательство, классифицируется как долевой инструмент, если он имеет следующие характеристики:
- (a) 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. Пропорциональная доля определяется путем:
 - (i) деления чистых активов предприятия при его ликвидации на единицы равной величины; и
 - (ii) умножения данной суммы на количество единиц, имеющих у владельца финансового инструмента.
 - (b) Инструмент принадлежит к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам инструментов. Для включения в такой класс инструмент:
 - (i) не должен иметь никакого приоритета над другими требованиями по активам предприятия при его ликвидации, и
 - (ii) не обязательно должен конвертироваться в другой инструмент до его включения в класс инструментов, субординированный по отношению ко всем другим классам инструментов.
 - (c) Все финансовые инструменты класса, субординированного по отношению ко всем другим классам инструментов, имеют идентичные характеристики. Например, все они должны иметь право на обратную продажу, и для всех инструментов в данном классе должна использоваться одна и та же формула или иной метод расчета цены на обратную покупку или погашение.

- (d) 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; данный инструмент также не является контрактом, который подлежит или может быть погашен за счет собственных долевых инструментов предприятия, как изложено в подпункте (b) определения финансового обязательства.
- (e) 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).

16B Для классификации инструмента в качестве долевого инструмента помимо наличия у него всех вышеперечисленных характеристик эмитент не должен иметь никакого другого финансового инструмента или контракта, предполагающего:

- (a) общие движения денежных средств, которые в основном зависят от прибыли или убытка, изменений в признанных чистых активах или изменений в справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов предприятия (за исключением любых последствий, к которым приводит данный инструмент или контракт) и
- (b) последствия ограничения или установления фиксированного остаточного дохода по существу для владельцев инструментов с правом обратной продажи.

В целях применения данного условия предприятие не должно рассматривать нефинансовые контракты с владельцем инструмента, описанные в пункте 16A, предусматривающие условия, схожие с условиями эквивалентного контракта, который мог быть заключен между стороной, не являющейся владельцем инструмента, и предприятием-эмитентом. Если предприятие не может определить, соблюдается ли данное условие, оно не должно классифицировать инструмент с правом обратной продажи как долевой инструмент.

Инструменты или компоненты инструментов, налагающие на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации

16C Некоторые финансовые инструменты включают договорное обязательство предприятия-эмитента по поставке другому предприятию пропорциональной доли своих чистых активов только при ликвидации. Обязательство возникает в силу того, что вероятность ликвидации высока и находится вне контроля предприятия (например, предприятие с ограниченным сроком деятельности) или вероятность ликвидации невысока, но владельцу инструмента предоставляется выбор. В качестве исключения к определению финансового обязательства, инструмент, который включает такое обязательство, классифицируется как долевой инструмент, если он имеет следующие характеристики:

- (a) 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. Пропорциональная доля определяется путем:
 - (i) деления чистых активов предприятия при его ликвидации на единицы равной величины; и
 - (ii) умножения данной суммы на количество единиц, имеющихся у владельца финансового инструмента.
- (b) Инструмент принадлежит к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам инструментов. Для включения в такой класс инструмент:
 - (i) не должен иметь никакого приоритета над другими требованиями по активам предприятия при его ликвидации, и
 - (ii) не обязательно должен конвертироваться в другой инструмент до его включения в класс инструментов, субординированный по отношению ко всем другим классам инструментов.
- (c) Все финансовые инструменты класса, субординированного по отношению ко всем другим классам инструментов, должны предусматривать идентичное договорное обязательство

предприятия-эмитента по поставке пропорциональной доли его чистых активов при ликвидации.

- 16D Для классификации инструмента в качестве долевого инструмента помимо наличия у него всех вышеперечисленных характеристик эмитент не должен иметь никакого другого финансового инструмента или контракта, предполагающего:
- (a) общие движения денежных средств, которые в основном зависят от прибыли или убытка, изменений в признанных чистых активах или изменений в справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов предприятия (за исключением любых последствий, к которым приводит данный инструмент или контракт) и
 - (b) последствия ограничения или установления фиксированного остаточного дохода по существу для владельцев инструментов с правом обратной продажи.

В целях применения данного условия предприятие не должно рассматривать нефинансовые контракты с владельцем инструмента, описанные в пункте 16С, предусматривающие условия, схожие с условиями эквивалентного контракта, который мог быть заключен между стороной, не являющейся владельцем инструмента, и предприятием-эмитентом. Если предприятие не может определить, соблюдается ли данное условие, оно не должно классифицировать данный инструмент как долевого инструмента.

Реклассификация инструментов с правом обратной продажи и инструментов, налагающих на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации

- 16E Предприятие должно классифицировать финансовый инструмент как долевого инструмента в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D с даты, на которую у инструмента появляются все характеристики и он удовлетворяет условиям, предусмотренным в данных пунктах. Предприятие должно реклассифицировать финансовый инструмент с даты, на которую инструмент перестает соответствовать всем характеристикам или удовлетворять всем условиям, предусмотренным в данных пунктах. Например, если предприятие погашает все свои выпущенные инструменты без права обратной продажи, а некоторые инструменты с правом обратной продажи, оставшиеся в обращении, имеют все характеристики и удовлетворяют всем условиям, предусмотренным в пунктах 16А и 16В, предприятие должно реклассифицировать данные инструменты с правом обратной продажи как долевого инструмента с даты, на которую предприятие погасило все инструменты без права обратной продажи.
- 16F Предприятие должно учитывать реклассификацию инструмента в соответствии с пунктом 16Е следующим образом:
- (a) Предприятие должно реклассифицировать долевого инструмента в качестве финансового обязательства с даты, на которую инструмент перестает соответствовать всем характеристикам или удовлетворять всем условиям, предусмотренным в 16А и 16В или пунктах 16С и 16D. Финансовое обязательство должно оцениваться по справедливой стоимости инструмента на дату реклассификации. Предприятие должно признать в капитале любую разницу между балансовой стоимостью долевого инструмента и справедливой стоимостью финансового обязательства на дату реклассификации.
 - (b) Предприятие должно реклассифицировать финансовое обязательство в качестве долевого с даты, на которую у инструмента появляются все характеристики и он удовлетворяет условиям, предусмотренным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D. Долевого инструмента должен оцениваться по балансовой стоимости финансового обязательства на дату реклассификации.

Отсутствие договорного обязательства по поставке денежных средств или другого финансового актива (пункт 16(a)).

- 17 За исключением условий, описанных в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D, важнейшим признаком финансового обязательства, отличающим его от долевого инструмента, является наличие договорного обязательства одной стороны по финансовому инструменту (эмитента) передать денежные средства или другой финансовый актив другой стороне (владельцу), или обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с владельцем на условиях, потенциально невыгодных для эмитента. Хотя владелец долевого инструмента может иметь право на получение пропорциональной доли дивидендов или других распределяемых средств из капитала, эмитент не имеет договорного обязательства осуществлять такое распределение средств, поскольку невозможно потребовать от него передачи денежных средств или иного финансового актива другой стороне.

- 18 Классификация финансового инструмента в отчете о финансовом положении предприятия определяется его содержанием, а не юридической формой. Содержание обычно соответствует юридической форме, но не всегда. Некоторые финансовые инструменты имеют юридическую форму капитала, но по своему содержанию являются обязательствами, а другие могут сочетать в себе признаки как долевого инструмента, так и финансовых обязательств. Например:
- (a) привилегированная акция, предусматривающая обязательное погашение эмитентом по фиксированной или определяемой сумме в фиксированный или определяемый день в будущем, или дающая владельцу право потребовать, чтобы эмитент погасил инструмент в конкретный день или после него по фиксированной или определяемой цене, является финансовым обязательством;
 - (b) финансовый инструмент, дающий его владельцу право вернуть инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или другой финансовый актив («инструмент с правом обратной продажи»), является финансовым обязательством, за исключением инструментов, классифицируемых как долевого инструмента в соответствии с пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D. Финансовый инструмент является финансовым обязательством, даже когда сумма денежных средств или другого финансового актива определяется на основе индекса или другой статьи, которая может увеличиваться или уменьшаться. Наличие возможности у владельца вернуть инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или другой финансовый актив означает, что инструмент с правом обратной продажи соответствует определению финансового обязательства, за исключением инструментов, классифицируемых как долевого инструмента в соответствии с пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D. Например, открытые паевые фонды, паевые фонды, товарищества и некоторые кооперативные предприятия могут предоставлять своим пайщикам или членам право выкупить свои доли у эмитента в любое время на денежные средства, что приводит к классификации долей пайщиков или членов в качестве финансовых обязательств, за исключением инструментов, классифицируемых как долевого инструмента в соответствии с пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D. Однако классификация инструмента как финансового обязательства не запрещает использования названий статей, таких, как «чистые активы, относящиеся к пайщикам» и «изменение суммы чистых активов, относящейся к пайщикам» в самой финансовой отчетности предприятия, у которого отсутствует внесенный капитал (например, некоторые взаимные и паевые фонды, см. иллюстративный пример 7), или использования дополнительных раскрытий, показывающих, что совокупная доля участия их членов включает статьи, такие, как капитальные резервы, соответствующие определению капитала, и инструменты с правом обратной продажи, не соответствующие ему (см. иллюстративный пример 8).
- 19 Если у предприятия нет безусловного права избежать передачи денежных средств или другого финансового актива для проведения расчета по договорному обязательству, то такое обязательство соответствует определению финансового обязательства, за исключением инструментов, классифицируемых как долевого инструмента в соответствии с пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D. Например:
- (a) ограничение способности предприятия исполнить договорное обязательство, такое, как недоступность иностранной валюты или необходимость получения разрешения на платеж от регулирующих органов, не освобождает предприятие от его договорных обязательств и не прекращает обусловленного договором права владельца по данному инструменту;
 - (b) договорное обязательство, зависящее от того, воспользуется ли другая сторона по сделке своим правом на погашение, является финансовым обязательством, так как предприятие не имеет безусловного права избежать передачи денежных средств или другого финансового актива.
- 20 Финансовый инструмент, который явно не предусматривает договорное обязательство по передаче денежных средств или другого финансового актива, может установить его косвенно через сроки и условия. Например:
- (a) финансовый инструмент может предусматривать нефинансовое обязательство, которое должно быть погашено тогда, и только тогда, когда предприятию не удастся осуществить распределение или погасить инструмент. Если предприятие может избежать передачи денежных средств или иного финансового актива только путем погашения нефинансового обязательства, то такой финансовый инструмент является финансовым обязательством;
 - (b) финансовый инструмент является финансовым обязательством, если его условия оговаривают, что при его погашении предприятие передаст
 - (i) либо денежные средства или другой финансовый актив; либо
 - (ii) свои собственные акции, стоимость которых будет значительно превышать сумму денежных средств или другого финансового актива.

Хотя у предприятия нет явно указанного в договоре обязательства передать денежные средства или другой финансовый актив, сумма, подлежащая погашению акциями, такова, что предприятие произведет расчет денежными средствами. В любом случае владельцу, по существу, гарантировано получение суммы, которая, как минимум, равна сумме, погашаемой денежными средствами (см. пункт 21).

Расчет собственными долевыми инструментами предприятия (пункт 16(b))

- 21 Договор не является долевым инструментом, только потому, что он может повлечь получение или передачу собственных долевого инструмента предприятия. У предприятия может быть обусловленное договором право или обязательство получить или передать собственные акции или другие долевого инструменты в количестве, которое изменяется таким образом, чтобы справедливая стоимость собственных долевого инструмента предприятия, подлежащих получению или передаче, была равна величине обусловленного договором права или обязательства. При этом величина обусловленного договором права или обязательства может быть фиксированной суммой или суммой, меняющейся, частично или полностью, в зависимости от изменения переменной, иной, чем рыночная цена собственных долевого инструмента предприятия (например, процентная ставка, котировки биржевого товара или финансового инструмента). Два примера таких договоров: (а) договор на поставку собственных долевого инструмента предприятия общей стоимостью, равной 100 де,^{*} и (б) договор на поставку собственных долевого инструмента предприятия общей стоимостью, равной стоимости 100 унций золота. Такой договор является финансовым обязательством предприятия, даже, несмотря на то, что предприятие должно или может погасить его путем поставки собственных долевого инструмента. Он не является долевым инструментом, поскольку предприятие использует переменное количество собственных долевого инструмента для расчетов по договору. Соответственно, договор не удостоверяет право на остаточную долю в активах предприятия, оставшихся после вычета всех его обязательств.
- 22 За исключением указанного в п.22 А, договор, расчет по которому будет произведен предприятием путем передачи (или получения) фиксированного количества собственных долевого инструмента в обмен на фиксированную сумму денежных средств или другого финансового актива, является долевым инструментом. Например, выпущенный опцион на акции, который дает право встречной стороне купить фиксированное количество акций предприятия по фиксированной цене или в обмен на облигации с фиксированной основной суммой, является долевым инструментом. Изменения справедливой стоимости договора в результате колебаний рыночных процентных ставок, которые не влияют на сумму денежных средств или другого актива, подлежащего оплате или получению, или количество долевого инструмента, подлежащее получению или передаче, при осуществлении расчетов по договору не препятствуют классификации договора как долевого инструмента. Все полученное возмещение (такое, например, как премия, полученная за выпущенный опцион или варрант на собственные акции предприятия) относится непосредственно на капитал. Выплаченное возмещение (такое, например, как премия, уплаченная за приобретенный опцион) вычитается непосредственно из капитала. Изменения справедливой стоимости долевого инструмента не признаются в финансовой отчетности.
- 22А Если собственные долевого инструменты предприятия, подлежащие получению или передаче предприятием при погашении договора, являются финансовыми инструментами с правом обратной продажи, которые имеют все характеристики и удовлетворяют условиям, предусмотренным в пунктах 16А и 16В, или инструментами, налагающими на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при его ликвидации, которые имеют все характеристики и удовлетворяют условиям, предусмотренным в пунктах 16С и 16D, данный договор является финансовым активом или финансовым обязательством. Это включает договор, расчет по которому будет произведен предприятием путем передачи или получения фиксированного количества его собственных долевого инструмента в обмен на фиксированную сумму денежных средств или другого финансового актива
- 23 За исключением условий, изложенных в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D, договор, содержащий обязательство предприятия приобрести собственные долевого инструменты за денежные средства или другой финансовый актив, приводит к возникновению финансового обязательства, равного приведенной стоимости погашения (например, приведенной стоимости цены исполнения форвардного договора РЕПО, цены исполнения опциона или иной суммы погашения). Это справедливо даже в случае, когда сам договор является долевым инструментом. Один из примеров - обязательство предприятия приобрести собственные долевого инструменты за денежные средства согласно форвардному контракту. Когда финансовое обязательство первоначально признается в соответствии с МСФО (IAS) 39, его справедливая стоимость (т.е. приведенная стоимость суммы погашения) реклассифицируется из состава капитала. Впоследствии финансовое обязательство оценивается в соответствии с МСФО (IAS) 39. Если

* В настоящем стандарте денежные суммы выражены в «денежных единицах» (д.е.).

срок исполнения договора истекает без исполнения, то балансовая стоимость финансового обязательства реклассифицируется в состав капитала. Договорное обязательство предприятия приобрести собственные долевые инструменты приводит к возникновению финансового обязательства по приведенной стоимости суммы погашения, даже если обязательство на покупку зависит от того, осуществит ли другая сторона свое право потребовать погашения (например, выпущенный опцион на продажу, дающий право другой стороне продать предприятию его собственные долевые инструменты по фиксированной цене).

- 24 Договор, расчет по которому будет произведен предприятием путем передачи или получения фиксированного количества его собственных долевых инструментов в обмен на переменную сумму денежных средств или другого финансового актива, является финансовым активом или финансовым обязательством. Примером такого договора является договор, по которому предприятие должно передать 100 собственных долевых инструментов в обмен на сумму денежных средств, равную стоимости 100 унций золота.

Оценочные резервы по условному погашению

- 25 Финансовый инструмент может предусматривать передачу предприятием денежных средств или другого финансового актива, или погашение его иным способом, характерным для финансовых обязательств, в случае наступления или ненаступления будущих событий, возникновение которых неопределенно (или от обстоятельств, исход которых является неопределенным), которые не подконтрольны ни эмитенту, ни держателю инструмента, таких, например, как изменение фондового индекса, индекса потребительских цен, процентной ставки, требований налогового законодательства, или будущей выручки эмитента, чистой прибыли или отношения обязательств эмитента к капиталу. У эмитента такого инструмента нет безусловного права избежать передачи денежных средств или другого финансового актива (или погашения его другим способом, характерным для финансовых обязательств). Следовательно, этот инструмент является финансовым обязательством эмитента, за исключением случаев, когда
- (a) часть положения договора об осуществлении расчетов на определенных условиях, согласно которой может потребоваться погашение денежными средствами или другим финансовым активом (или погашение его другим способом, характерным для финансовых обязательств), не является уникальной;
 - (b) у эмитента такого инструмента могут потребовать погашения денежными средствами или другим финансовым активом (или погашения его другим способом, характерным для финансовых обязательств) только в случае ликвидации эмитента; или
 - (c) инструмент имеет все характеристики и удовлетворяет условиям, предусмотренным в пунктах 16A и 16B.

Варианты расчетов

- 26 Если производный финансовый инструмент дает одной из сторон право выбора того, как будет произведен расчет по нему (например, эмитент или владелец может выбрать нетто-расчет денежными средствами или путем обмена акций на денежные средства), то он является финансовым активом или финансовым обязательством, за исключением случаев, когда все варианты расчетов приводят к классификации финансового инструмента как долевого инструмента.
- 27 Примером производного финансового инструмента с вариантами расчетов являющимся финансовым обязательством, будет опцион на акции, нетто-расчет по которому в зависимости от выбора эмитента может быть произведен денежными средствами или путем обмена собственных акций на денежные средства. Аналогичным образом некоторые договоры на покупку или продажу нефинансовых статей в обмен на собственные долевые инструменты предприятия входят в сферу применения настоящего стандарта, так как расчет по ним может быть произведен путем поставки нефинансового актива или путем нетто-расчета денежными средствами или другим финансовым инструментом (см. пункты 8-10). Такие договоры являются финансовыми активами или финансовыми обязательствами, но не долевыми инструментами.

Комбинированные финансовые инструменты (см. также пункты AG30-AG35 и иллюстративные примеры 9–12)

- 28 Эмитент производного финансового инструмента должен проанализировать условия финансового инструмента с тем, чтобы определить, содержит ли он как компонент обязательства, так и компонент капитала. Такие компоненты должны классифицироваться отдельно как

финансовые обязательства, финансовые активы или долевые инструменты в соответствии с пунктом 15.

- 29 Предприятие отдельно признает компоненты финансового инструмента, которые (а) создают финансовое обязательство предприятия и (б) дают владельцу инструмента возможность самому решить, конвертировать ли его в долевой инструмент предприятия. Например, облигация или сходный инструмент, который может быть конвертирован владельцем в установленное количество обыкновенных акций предприятия, - это комбинированный финансовый инструмент. С точки зрения предприятия такой инструмент состоит из двух компонентов: финансового обязательства (договорного соглашения предоставить денежные средства или иной финансовый актив) и долевого обязательства (опциона на покупку, предоставляющего владельцу право в течение оговоренного периода времени конвертировать его в установленное количество обыкновенных акций предприятия). Выпуск такого инструмента дает практически такой же экономический эффект, как и одновременный выпуск долевого инструмента с возможностью досрочного погашения и варрантов на покупку обыкновенных акций или выпуск долевого инструмента с отделяемым варрантом на покупку акций. Соответственно, предприятие всегда отдельно представляет в отчете о финансовом положении компоненты обязательства и капитала.
- 30 Выделение компонентов обязательства и капитала конвертируемого инструмента не пересматривается из-за изменения вероятности реализации возможности конвертации даже в случае, когда может показаться, что реализация этой возможности стала экономически выгодной для некоторых владельцев инструмента. Владельцы не обязательно будут всегда действовать ожидаемым образом, потому что, например, налоговые последствия такого конвертирования могут быть разными для разных владельцев. Более того, вероятность конвертирования будет время от времени меняться. Договорное обязательство предприятия произвести в будущем выплаты остается непогашенным, пока не произойдет его конвертация, не наступит срок погашения инструмента или не будет осуществлена какая-либо иная операция.
- 31 МСФО (IAS) 39 рассматривает оценку финансовых активов и финансовых обязательств. Долевые инструменты – это инструменты, удостоверяющие право на остаточную долю в активах предприятия, оставшихся после вычета всех его обязательств. Поэтому, если первоначальная балансовая стоимость комбинированного финансового инструмента относится на его компоненты обязательства и капитала, то на компонент капитала относится сумма, остающаяся после вычета из справедливой стоимости всего инструмента отдельно определенной суммы компонента обязательства. Величина любых характеристик производного инструмента (таких, как опцион на покупку), встроенных в комбинированный финансовый инструмент, иных, чем компонент капитала (например, возможность конвертации в долевой инструмент), включается в обязательства. Сумма балансовых стоимостей, отнесенных в обязательства и капитал при первоначальном признании, всегда равняется справедливой стоимости, отнесенной на инструмент в целом. Первоначальное раздельное признание компонентов инструмента не ведет к возникновению прибыли или убытка.
- 32 Используя подход, описанный в пункте 31, эмитент облигации, конвертируемой в обыкновенные акции, сначала определяет балансовую стоимость компонента обязательства путем оценки справедливой стоимости аналогичного обязательства (включая все встроенные характеристики производного инструмента, не относящиеся к капиталу), не имеющего связанного с ним компонента капитала. Балансовая стоимость долевого инструмента в виде опциона на конвертацию инструмента в обыкновенные акции может быть затем определена путем вычитания справедливой стоимости финансового обязательства из справедливой стоимости комбинированного финансового инструмента в целом.

Собственные акции, выкупленные у акционеров (см. также пункт AG36)

- 33 Если предприятие выкупает собственные долевые инструменты, то эти инструменты («собственные акции, выкупленные у акционеров») должны вычитаться из капитала. В составе прибыли или убытка не должны признаваться никакие доходы или убытки, возникающие при покупке, продаже, выпуске или аннулировании собственных долевого инструмента предприятия. Такие собственные акции, выкупленные у акционеров, могут быть приобретены и удерживаться самим предприятием или другими членами группы, представляющей консолидированную отчетность. Выплачиваемое или получаемое возмещение должно признаваться непосредственно в капитале.
- 34 Сумма собственных акций, выкупленных у акционеров, должна раскрываться отдельно в самом отчете о финансовом положении или в примечаниях в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Предприятие раскрывает информацию в соответствии с МСФО (IAS) 24 «Раскрытие

информации о связанных сторонах», если предприятие выкупает собственные долевые инструменты у связанных сторон.

Проценты, дивиденды, убытки и прочие доходы (см. также пункт AG37)

- 35 Проценты, дивиденды, убытки и прочие доходы, относящиеся к финансовому инструменту или его компоненту, классифицированному как финансовое обязательство, должны признаваться как расходы или доходы в составе прибыли или убытка. Средства, распределяемые владельцам долевых инструментов, относятся предприятием непосредственно в уменьшение капитала, за вычетом связанных с ними сумм уменьшения налога на прибыль. Затраты по сделке, затрагивающей капитал, должны относиться на уменьшение капитала за вычетом связанных с ними сумм уменьшения налога на прибыль.
- 36 Классификация финансового инструмента как финансового обязательства или долевого инструмента определяет, будут ли проценты, дивиденды, убытки и прочие доходы, связанные с этим инструментом, признаваться как расходы или доходы в составе прибыли или убытка. Таким образом, выплаты дивидендов по акциям, полностью признанным как обязательства, классифицируются как расходы, аналогично процентам по облигациям. Точно так же, доходы и убытки, связанные с погашением или рефинансированием финансовых обязательств, признаются в отчете о прибылях и убытках, в то время как погашение или рефинансирование долевых инструментов представляются в отчетности как изменения в составе капитала. Изменения справедливой стоимости долевого инструмента не признаются в финансовой отчетности.
- 37 Предприятие обычно несет различные затраты при выпуске или приобретении собственных долевых инструментов. В состав данных затрат могут включаться регистрационные и другие обязательные сборы, вознаграждения юристам, аудиторам и другим профессиональным консультантам, а также расходы на печать, гербовые сборы. Затраты по сделке, затрагивающей капитал, следует относить на уменьшение капитала (за вычетом связанных с ними сумм уменьшения налога на прибыль) в той степени, в которой они являются дополнительными издержками, относящимися непосредственно к сделке, затрагивающей капитал, и которые можно было бы избежать при отсутствии такой сделки. Затраты по сделке с капиталом, которая была прекращена без завершения, признаются как расход.
- 38 Затраты по сделке, связанные с выпуском комбинированного инструмента, распределяются на компоненты обязательства и капитала пропорционально распределению поступлений. Затраты по сделке, связанные с осуществлением двух и более операций (например, при проведении выпуска акций одновременно с осуществлением процедур по листингу акций другого выпуска на фондовой бирже), распределяются между данными операциями на разумной основе, которая должна последовательно применяться при осуществлении аналогичных операций.
- 39 Сумма затрат по сделке, отнесенных на уменьшение капитала за период, раскрывается отдельно в соответствии с МСФО (IAS) 1. Соответствующие суммы налога на прибыль, признаваемые непосредственно в капитале, раскрываются в составе общей суммы текущего и отложенного налога на прибыль, относимой в кредит или дебет капитала, в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».
- 40 Дивиденды, классифицированные как расходы, могут представляться в отчете о совокупном доходе или в отдельном отчете о прибылях и убытках (если представляется) либо с процентами по другим обязательствам, либо отдельной статьей. В дополнение к требованиям настоящего стандарта, на раскрытие информации о процентах и дивидендах распространяются еще и требования МСФО (IAS) 1 и МСФО (IFRS) 7. В ряде случаев из-за различий между процентами и дивидендами в отношении таких вопросов, как возможность налогового вычета, желательно раскрывать их отдельно в отчете о совокупном доходе или отдельном отчете о прибылях и убытках (если представляется). Раскрытие информации о налоговых последствиях производится в соответствии с МСФО (IAS) 12.
- 41 Доходы и убытки, относящиеся к изменениям балансовой стоимости финансового обязательства, признаются как доход или расход в составе прибыли или убытка, даже если они относятся к инструменту, содержащему право на остаточную долю участия в активах предприятия в обмен на денежные средства или другой финансовый актив (см. пункт 18(b)). В соответствии с МСФО (IAS) 1 предприятие должно представлять доход или убыток, возникающий в результате повторной оценки такого инструмента, отдельно в самом отчете о совокупном доходе тогда, когда такое представление уместно для объяснения результатов деятельности предприятия.

Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства (см. также пункты AG38 и AG39)

- 42 **Финансовый актив и финансовое обязательство должны зачитываться, а в отчете о финансовом положении должна отражаться чистая сумма тогда, и только тогда, когда предприятие**
- (a) **имеет на текущий момент юридически закрепленное право осуществить зачет признанных сумм; и**
 - (b) **намеревается произвести расчет на нетто-основе или реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.**

При учете передачи финансового актива, который не удовлетворяет критериям прекращения признания, предприятие не должно производить взаимозачет переданного актива и соответствующего обязательства (см. пункт 36, МСФО (IAS) 39).

- 43 Настоящий стандарт требует представления в отчетности финансовых активов и финансовых обязательств на нетто-основе в том случае, когда это отражает ожидаемые предприятием будущие потоки денежных средств от расчетов по двум или более отдельным финансовым инструментам. Когда у предприятия есть право и намерение получить или выплатить одну нетто-сумму, по существу оно имеет только финансовый актив или финансовое обязательство. В других случаях финансовые активы и финансовые обязательства представляются отдельно друг от друга, в соответствии с их характеристикой как ресурса или обязательства предприятия.
- 44 Взаимозачет признанных финансовых активов и финансовых обязательств и представление в отчетности их чистой суммы отличается от прекращения признания финансового обязательства или актива. Тогда как взаимозачет не приводит к признанию прибыли или убытка, прекращение признания финансового инструмента ведет не только к исключению ранее признанной статьи из отчета о финансовом положении, но также может привести к признанию прибыли или убытка.
- 45 Право на зачет требований - законное право заемщика, установленное в договоре или иным образом, погасить или аннулировать всю или часть суммы, причитающейся кредитору, путем зачета против нее суммы, причитающейся к получению от кредитора. В случае возникновения чрезвычайных обстоятельств заемщик может иметь законное право использовать сумму, причитающуюся к получению от третьей стороны, против суммы, причитающейся кредитору, при условии, что между тремя сторонами существует соглашение, четко устанавливающее право заемщика на зачет требований. Поскольку право на зачет - это юридическое право, условия, в которых осуществляется данное право, могут отличаться в зависимости от юрисдикции, поэтому необходимо принимать во внимание законы, применимые к отношениям между сторонами.
- 46 Существование юридически закрепленного права на взаимозачет финансового актива и финансового обязательства влияет на права и обязательства, связанные с финансовым активом и финансовым обязательством, и может повлиять на подверженность предприятия кредитному риску и риску ликвидности. Однако существование такого права, само по себе, не дает достаточных оснований для зачета. В отсутствие намерения реализовать это право или осуществить одновременный расчет величина и распределение во времени будущих потоков денежных средств остаются без изменений. В случае, когда предприятие имеет намерение реализовать свое право или осуществить одновременный расчет, представление актива и обязательства на нетто-основе лучше отражает величину и распределение во времени ожидаемых в будущем потоков денежных средств, а также рисков, которым эти потоки подвергаются. Намерение одной или обеих сторон произвести расчет на нетто-основе без наличия соответствующего законного права не является достаточным обоснованием для зачета, так как права и обязательства, связанные с отдельным финансовым активом и финансовым обязательством, остаются без изменений.
- 47 На намерение предприятия относительно расчета по определенным активам и обязательствам могут оказать влияние обычная практика его хозяйственной деятельности, требования финансовых рынков и другие обстоятельства, которые могут ограничивать возможность произвести нетто-расчет или осуществить расчет одновременно. Если предприятие имеет право на зачет, но не намеревается ни производить нетто-расчет, ни реализовать актив и одновременно исполнить обязательство, то влияние этого права на кредитный риск, которому подвергается предприятие, раскрывается в соответствии с пунктом 36 МСФО (IFRS) 7.
- 48 Одновременный расчет по двум финансовым инструментам может происходить, например, через клиринговую палату на организованном финансовом рынке или при обмене непосредственно между участниками сделки. В этих условиях потоки денежных средств, по существу, эквивалентны одной чистой сумме, а подверженность кредитному риску или риску ликвидности отсутствует. В других случаях предприятие может произвести расчет по двум инструментам путем получения и выплаты отдельных сумм, подвергаясь кредитному риску на всю сумму актива или риску ликвидности на всю

- сумму обязательства. Такие риски могут быть значительными, хотя и относительно непродолжительными. Соответственно, реализация финансового актива и погашение финансового обязательства считаются одновременными только тогда, когда операции происходят в один и тот же момент.
- 49 Условия, перечисленные в пункте 42, в целом не удовлетворяются, и взаимозачет обычно неуместен, когда
- (a) несколько разных финансовых инструментов используются для воспроизведения характеристик одного финансового инструмента («синтетического инструмента»);
 - (b) финансовые активы и финансовые обязательства возникают из финансовых инструментов, у которых одинаковые первичные риски (например, активы и обязательства, входящие в портфель форвардных контрактов и иных производных инструментов), но разные встречные стороны.
 - (c) финансовые или иные активы заложены в качестве обеспечения финансовых обязательств без права регресса;
 - (d) финансовые активы переданы заемщиком в доверительное управление в целях выполнения обязательства, при этом эти активы не были приняты кредитором в счет погашения обязательства (например, соглашение об организации фонда погашения); или
 - (e) обязательства, возникшие в результате событий, повлекших появление убытков, должны быть предположительно возмещены третьей стороной на основании иска по договору страхования.
- 50 Предприятие, которое осуществляет несколько сделок с финансовыми инструментами с одним контрагентом, может заключить с этой стороной «генеральное соглашение о взаимозачете». Такое соглашение предусматривает осуществление единого нетто-расчета по всем финансовым инструментам, включенным в это соглашение, в случае невыполнения или прекращения любого отдельного договора. Такие соглашения обычно используются финансовыми институтами для защиты против убытков в случае наступления банкротства или иных обстоятельств, по вине которых встречная сторона не может выполнить свои обязательства. Генеральное соглашение о взаимозачете, как правило, создает право на зачет требований, которое становится юридически закрепленным и оказывает влияние на реализацию или погашение отдельных финансовых активов или финансовых обязательств только в случае наступления установленного события, влекущего неисполнение обязательств, или в других обстоятельствах, наступление которых не ожидалось в ходе обычной деятельности. Генеральное соглашение о взаимозачете не создает оснований для осуществления взаимозачета за исключением случаев, когда соблюдены оба критерия, указанные в п. 42. В случаях, когда взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств, входящих в генеральное соглашение о взаимозачете, произведен не был, последствия этого соглашения с точки зрения подверженности предприятия кредитному риску раскрываются в соответствии с п. 36 МСФО (IFRS) 7.

Раскрытие информации

51-95 [Удалены]

Дата вступления в силу и применение стандартов:

- 96 Предприятие должно применять настоящий стандарт в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Предприятие не должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся до 1 января 2005 г., за исключением случаев, когда оно также применяет МСФО (IAS) 39 (выпущенный в декабре 2003 г), включая поправки, выпущенные в марте 2004 г. Если предприятие применяет настоящий стандарт в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 г., то оно обязано раскрыть этот факт.
- 96А Публикация «*Инструменты с правом обратной продажи и обязательства, возникающие при ликвидации*» (Поправки в МСФО (IAS) 32 и (IAS) 1), выпущенная в феврале 2008 г., потребовала классификации финансовых инструментов, содержащих все характеристики и удовлетворяющих условиям, предусмотренным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D, в качестве долевых инструментов, привела к внесению поправок в пункты 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, AG13, AG14 и AG27, и добавлению пунктов 16А–16F, 22А, 96В, 96С, 97С, AG14А–AG14J и AG29А. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт и одновременно применить соответствующие поправки в МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 7 и КРМФО (IFRIC) 2.

- 96B Публикация *«Инструменты с правом обратной продажи и обязательства, возникающие при ликвидации»* ввела исключение ограниченного применения; следовательно, предприятие не должно применять исключение по аналогии.
- 96C Классификация инструментов в соответствии с данным исключением будет ограничена рамками учета таких инструментов согласно МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 7. Инструмент не должен рассматриваться как долевой инструмент в соответствии с другими документами, например, МСФО (IFRS) 2 *«Платежи, основанные на акциях»*.
- 97 Настоящий стандарт должен применяться ретроспективно.
- 97A МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Кроме этого, он внес поправки в пункт 40. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 97B МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) удалил пункт 4(с). Предприятие должно применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 97C При применении поправок, описанных в пункте 96А предприятие должно разделить комбинированный финансовый инструмент с обязательством по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации на отдельные долговые компоненты и компоненты капитала. При погашении долгового компонента ретроспективное применение указанных поправок к МСФО (IAS) 32 будет включать разделение на два компонента капитала. Первый компонент будет в составе нераспределенной прибыли и представлять собой накопленный процент, учтенный в отношении долгового компонента. Другой компонент будет представлять компонент первоначального капитала. Следовательно, предприятию нет необходимости разделять эти два компонента, если долговой компонент погашен на дату применения данных поправок.
- 97D Публикация *«Улучшений в МСФО (IFRS)»* в мае 2008 г. привела к внесению поправок в пункт 4. Предприятие должно применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанную поправку в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт и применить в отношении данного более раннего периода поправки в пункте 3 МСФО (IFRS) 7, пункте 1 МСФО (IAS) 28 и пункте 1 МСФО (IAS) 31, опубликованные в мае 2008 г. Предприятию разрешается применять поправку на перспективной основе.
- 97E В пунктах 11 и 16 были внесены поправки в части *«Классификация выпуска прав»*, выпущенных в октябре 2009 года. Предприятие должно применять эти поправки в отношении отчетных годовых периодов, начинающихся 1 февраля 2010 года или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применит указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт.
- 97F [Удален]
- 97G В пункт 97В были внесены поправки публикацией *«Улучшения в МСФО (IFRSs)»*, выпущенной в мае 2010 г. Предприятие должно применять данную поправку для годовых периодов, начинающихся с 1 июля 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается.

Прекращение действия других документов

- 98 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 32 *«Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»* в редакции 2000 г.*
- 99 Настоящий стандарт заменяет следующие интерпретации:
- (а) ПКР (SIC) - 5 *«Классификация финансовых инструментов – положения договора об осуществлении расчетов при определенных условиях»*;
 - (б) ПКР (SIC) - 16 *«Акционерный капитал – вновь приобретенные собственные долевые инструменты (собственные выкупленные акции)»*; и

* В августе 2005 г. Правление по МСФО перенес все требования в отношении раскрытия информации о финансовых инструментах в МСФО (IFRS) 7 *«Финансовые инструменты: раскрытие информации»*.

(с) ПКР (SIC) - 17 *«Капитал – затраты по операциям с капиталом».*

100 Настоящий стандарт прекращает действие предварительного варианта разъяснения ПКР (SIC) - D34 *«Финансовые инструменты – инструменты или права, выкупаемые владельцем».*

Приложение

"Руководство по применению"

МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

- AG1 Это руководство по применению объясняет применение определенных положений настоящего стандарта.
- AG2 Стандарт не регулирует процедуры признания или оценки финансовых инструментов. Требования к признанию и оценке финансовых активов и финансовых обязательств изложены в МСФО (IAS) 39.

Определения (пункты 11 –14)

Финансовые активы и финансовые обязательства

- AG3 Валюта (денежные средства) - это финансовый актив, поскольку она представляет собой средство обмена и, таким образом, является основой, по которой оцениваются и признаются в финансовой отчетности все операции. Денежный депозит в банке или аналогичном финансовом учреждении является финансовым активом, потому что он представляет собой договорное право вкладчика получить деньги от этого учреждения или выписать чек или аналогичный инструмент на остаток счета в пользу кредитора в уплату по финансовому обязательству.
- AG4 Распространенными примерами финансовых активов, предоставляющих право требования по договору денежных средств в будущем, а также соответствующих финансовых обязательств, представляющих собой обязательства по договору передать денежные средства в будущем, являются:
- (a) дебиторская и кредиторская задолженность по торговым операциям;
 - (b) векселя к получению и к оплате;
 - (c) дебиторская и кредиторская задолженность по займам; и
 - (d) дебиторская и кредиторская задолженность по облигациям.
- В каждом случае предусмотренное договором право требования (или обязанность по уплате) денежных средств одной стороны обеспечивается соответствующей обязанностью по уплате (или правом требования) денежных средств другой стороны.
- AG5 Другим типом финансового инструмента является инструмент, по условиям которого экономической выгодой, которую предполагается получить или передать, является финансовый актив, иной, чем денежные средства. Например, вексель, подлежащий оплате государственными облигациями, дает владельцу договорное право на получение, а эмитенту - договорное обязательство на передачу государственных облигаций, а не денежных средств. Облигации являются финансовыми активами, поскольку они представляют собой обязательства выпустившего их правительства заплатить денежные средства. Таким образом, такой вексель является финансовым активом его владельца и финансовым обязательством его эмитента.
- AG6 "Вечные" долговые инструменты (такие, как "вечные" облигации, необеспеченные облигации и акционерные векселя) обычно предоставляют их владельцу договорное право на получение процентных выплат в установленные даты, распространяющееся на неопределенное время в будущем, без права возврата основной суммы или с правом ее возврата, но на таких условиях, которые делают это маловероятным или относят этот возврат в далекое будущее. Например, предприятие может выпустить финансовый инструмент, требующий осуществления ежегодных выплат в течение неопределенного периода, равных заявленной ставке 8%, применяемой к заявленной номинальной или основной сумме 1 000 д.е.* Допуская, что 8% составляют рыночную процентную ставку на момент выпуска, эмитент принимает на себя договорное обязательство производить будущие выплаты процентов, справедливая (приведенная) стоимость которого равна 1 000 де при первоначальном признании. Владелец и эмитент инструмента имеют финансовый актив и финансовое обязательство, соответственно.

* В настоящем руководстве денежные суммы выражены в «денежных единицах» (д.е.).

- AG7 Обусловленное договором право или обязательство получить, передать или произвести обмен финансовыми инструментами само по себе является финансовым инструментом. Цепочка договорных прав или договорных обязательств соответствует определению финансового инструмента, если в конечном итоге она приведет к получению или выплате денежных средств либо приобретению или выпуску долевого инструмента.
- AG8 Возможность использовать предусмотренное договором право или обязанность исполнить договорное обязательство может быть абсолютной или зависеть от совершения какого-либо события в будущем. Например, финансовая гарантия - это договорное право кредитора получить денежные средства от гаранта и соответствующее договорное обязательство гаранта заплатить кредитору, если должник этого сделать не сможет. Договорное право и обязательство возникли в результате операции или события в прошлом (выдача гарантии), хотя возможность кредитора реализовать свое право, а также требование к гаранту исполнить обязательство, зависят от будущего невыполнения обязательства должником. Условные права и обязательства соответствуют определению финансовых активов и финансовых обязательств, хотя такие активы и обязательства не всегда признаются в финансовой отчетности. Некоторые из этих условных прав и обязательств могут быть договорами страхования, находящимися в сфере применения МСФО (IFRS) 4.
- AG9 В соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда» договор финансовой аренды рассматривается, прежде всего, как право арендодателя получить и обязательство арендатора осуществить ряд платежей, которые практически не отличаются от смешанных выплат основной суммы и процентов по договору займа. Арендодатель учитывает свои инвестиции в сумме дебиторской задолженности по договору аренды, а не сам сданный в аренду актив. С другой стороны, операционная аренда считается, прежде всего, договором, исполнение по которому еще не завершено, обязывающим арендодателя предоставить в пользование актив в будущих периодах в обмен на возмещение, аналогичное вознаграждению за предоставленные услуги. Арендодатель продолжает учитывать сам арендуемый актив, а не обусловленную договором сумму поступлений в будущем. Соответственно, финансовая аренда считается финансовым инструментом, а операционная аренда таковым не считается (за исключением конкретных платежей, срок осуществления которых наступил).
- AG10 Физические активы (такие, как запасы, основные средства), арендованные активы и нематериальные активы (такие, как патенты и торговые марки) не являются финансовыми активами. Контроль над такими физическими и нематериальными активами создает возможность генерировать приток денежных средств или других активов, но он не приводит к существующему праву на получение денежных средств или других финансовых активов.
- AG11 Активы (такие, как предварительно оплаченные расходы), будущая экономическая выгода от которых состоит в получении товаров или услуг, а не права на получение денежных средств или другого финансового актива, не являются финансовыми активами. Аналогично такие статьи, как отложенная выручка и большинство гарантийных обязательств, не являются финансовыми обязательствами, потому что выбытие связанных с ними экономических выгод состоит в поставке товаров и услуг, а не является договорным обязательством по передаче денежных средств или иного финансового актива.
- AG12 Обязательства или активы недоговорного характера (такие, как налоги на прибыль, которые возникают в результате предписанных законом требований, введенных правительством) не являются финансовыми обязательствами или финансовыми активами. Учет налогов на прибыль рассматривается в МСФО (IAS) 12. Аналогичным образом, обязательства, вытекающие из практики, как определено в МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы», не возникают в результате договоров и не являются финансовыми обязательствами.

Долевые инструменты

- AG13 Примерами долевого инструмента являются обыкновенные акции без права обратной продажи, некоторые инструменты с правом обратной продажи (см. пункты 16A и 16B), некоторые инструменты, налагающие на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации (см. пункты 16C и 16D), определенные типы привилегированных акций (см. пункты AG25 и AG26), а также варранты и выпущенные опционы на покупку, позволяющие их владельцу подписаться на покупку или купить фиксированное количество обыкновенных акций без права досрочного погашения предприятия-эмитента в обмен на фиксированную сумму денежных средств или другой финансовый актив. Обязательство предприятия выпустить или приобрести фиксированное количество собственных долевого инструмента в обмен на фиксированную сумму денежных средств или другой финансовый актив является долевым инструментом для этого предприятия (за исключением указанного в пункте 22A). Однако если такой договор содержит обязательство предприятия выплатить денежные средства или передать иной финансовый актив (не являющийся договором, классифицируемым как долевым инструментом в соответствии с пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D), он приводит также к возникновению обязательства на сумму, равную

приведенной стоимости погашения (см. пункт AG27(а)). Эмитент обыкновенных акций без права обратной продажи принимает на себя обязательство, когда осуществляет формальные действия по распределению средств и становится юридически обязанным перед акционерами осуществить это распределение. Это может произойти после объявления дивидендов, или когда предприятие ликвидируется, и все активы, остающиеся после погашения обязательств, должны быть распределены среди акционеров.

- AG14 Приобретенный опцион на покупку или другой аналогичный договор, приобретенный предприятием и дающий ему право на обратный выкуп фиксированного количества его собственных долевых инструментов в обмен на передачу фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива, не является финансовым активом предприятия (за исключением указанного в пункте 22А). Вместо этого, возмещение, выплачиваемое по такому договору, вычитается из капитала.

Класс инструментов, субординированный по отношению ко всем другим классам (пункты 16А (b) и 16С (b))

- AG14А Одной из характеристик пунктов 16А и 16С является то, что финансовый инструмент принадлежит к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам.
- AG14В При определении того, принадлежит ли инструмент к субординированному классу, предприятие оценивает требование по инструменту при ликвидации, как если бы оно подлежало ликвидации на дату классификации инструмента. Предприятие должно провести переоценку классификации в случае какого-либо изменения в соответствующих обстоятельствах. Например, если предприятие выпускает или погашает другой финансовый инструмент, это может повлиять на определение того, принадлежит ли рассматриваемый инструмент к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам.
- AG14С Инструмент с преимущественным правом при ликвидации предприятия не является инструментом с правом на получение пропорциональной доли чистых активов предприятия. Например, инструмент имеет преимущественное право при ликвидации, если он предоставляет владельцу право на получение фиксированного дивиденда при ликвидации в дополнение к доле чистых активов предприятия, когда другие инструменты субординированного класса с правом на получение пропорциональной доли чистых активов предприятия не предоставляют такого же права при ликвидации.
- AG14D Если предприятие имеет только один класс финансовых инструментов, к данному классу должен применяться такой порядок учета, как если бы он был субординированным по отношению ко всем другим классам.

Общие ожидаемые движения денежных средств, относимые на инструмент в течение срока действия данного инструмента (пункт 16А (e))

- AG14E Общие ожидаемые движения денежных средств, относимые на инструмент в течение срока действия данного инструмента, должны в основном зависеть от прибыли или убытка, изменений в признанных чистых активах или справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов предприятия в течение срока действия данного инструмента. Прибыль или убыток и изменение в признанных чистых активах должны оцениваться согласно соответствующим методам МСФО (IFRS).

Операции, заключаемые владельцем инструмента, действующего не в качестве собственника предприятия (пункты 16А и 16С)

- AG14F Владелец финансового инструмента с правом обратной продажи или инструмента, налагающего на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации, может заключить с предприятием операции, действуя не в качестве собственника. Например, владелец инструмента может также быть работником предприятия. При оценке того, должны ли инструмент классифицироваться как долевой в соответствии с пунктом 16А или пунктом 16С, должны рассматриваться только движения денежных средств и договорные условия инструмента, которые касаются владельца инструмента, действующего в качестве собственника предприятия.
- AG14G Примером является товарищество с ограниченной ответственностью, партнеры которого имеют ограниченную и неограниченную ответственность. Некоторые партнеры с неограниченной ответственностью могут предоставить предприятию гарантию и могут получить вознаграждение за такую гарантию. В таких ситуациях гарантия и соответствующие движения денежных средств относятся к владельцам инструментов, действующих в качестве гарантов, а не в качестве собственников

предприятия. Следовательно, такая гарантия и соответствующие движения денежных средств не приводят к рассмотрению партнеров с неограниченной ответственностью как субординированных по отношению к партнерам с ограниченной ответственностью и будут игнорироваться при оценке идентичности договорных условий инструментов товариществ с ограниченной ответственностью и инструментов товариществ с неограниченной ответственностью.

- AG14H Другим примером является соглашение на участие в прибылях или убытках, в рамках которого прибыль или убыток распределяется между владельцами инструментов, исходя из предоставленных услуг или осуществленной деятельности в течение текущего и предыдущих лет. Такие соглашения являются операциями с владельцами инструментов, действующими не в качестве собственников, и не должны рассматриваться при оценке характеристик, перечисленных в пункте 16А или пункте 16С. Однако, соглашения на участие в прибылях или убытках, в рамках которых прибыль или убыток распределяется между владельцами инструментов, исходя из номинальной стоимости их инструментов относительно других инструментов данного класса, представляют собой операции с владельцами инструментов, действующими в качестве собственников, и должны рассматриваться при оценке характеристик, перечисленных в пункте 16А или пункте 16С.
- AG14I Движения денежных средств и договорные условия операции, проведенной между владельцем инструмента (действующего не в качестве собственника) и предприятием-эмитентом, должны быть схожими с таковыми эквивалентной операции, которая могла быть проведена между стороной, не являющейся владельцем инструмента, и предприятием-эмитентом.

Отсутствие другого финансового инструмента или договора с общими движениями денежных средств, который по существу ограничивает или устанавливает фиксированный остаточный доход для владельца инструмента (пункты 16В и 16D)

- AG14J Условием классификации в качестве долевого инструмента такого финансового инструмента, который в противном случае удовлетворяет критериям, изложенным в пункте 16А или пункте 16С, является отсутствие у предприятия другого финансового инструмента или договора, (а) в рамках которого общие движения денежных средств с основным зависят от прибыли или убытка, изменений в признанных чистых активах или изменений в справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов предприятия, и (b) который влияет на остаточный доход путем его ограничения или установления фиксированного значения. Высока вероятность того, что следующие инструменты, при их заключении на обычных коммерческих условиях с несвязанными сторонами, приведут к классификации инструмента, который в противном случае удовлетворяет критериям, изложенным в пункте 16А или пункте 16С, в качестве долевого инструмента:
- (a) инструменты, в рамках которых общие движения денежных средств в основном зависят от специфических активов предприятия.
 - (b) инструменты, в рамках которых общие движения денежных средств зависят от процентного содержания доходов.
 - (c) договоры, заключенные с целью предоставления вознаграждения отдельным работникам за услуги, предоставленные предприятию.
 - (d) договоры, требующие выплаты незначительного процента от прибыли за предоставленные услуги или товары.

Производные финансовые инструменты

- AG15 Финансовые инструменты включают как базисные инструменты (такие, как дебиторская и кредиторская задолженность и долевыми инструментами), так и производные финансовые инструменты (такие, как финансовые опционы, фьючерсные и форвардные контракты, процентные и валютные свопы). Производные финансовые инструменты соответствуют определению финансового инструмента и, соответственно, входят в сферу применения настоящего стандарта.
- AG16 Производные финансовые инструменты порождают права и обязанности, в результате которых происходит передача одной стороной по договору другой стороне одного или нескольких финансовых рисков, содержащихся в лежащем в их основе базисном финансовом инструменте. При заключении договора производные финансовые инструменты предоставляют одной стороне договорное право обменять финансовые активы или финансовые обязательства с другой стороной на потенциально выгодных условиях или возлагают на нее договорное обязательство обменять финансовые активы или

финансовые обязательства с другой стороной на потенциально невыгодных условиях. Однако обычно* они не влекут за собой передачу лежащего в основе базисного финансового инструмента в начале срока действия договора, и такая передача необязательно должна иметь место при завершении договора. Некоторые инструменты содержат как право, так и обязательство по осуществлению обмена. Поскольку условия обмена определяются при заключении договора, по мере изменения цен на финансовых рынках эти условия могут становиться либо выгодными, либо невыгодными.

- AG17 Опцион на продажу или покупку, предназначенный для обмена финансовых активов или обязательств (т.е. финансовых инструментов, не являющихся собственными долевыми инструментами предприятия), предоставляет его владельцу право на получение потенциальных будущих экономических выгод, связанных с изменениями справедливой стоимости лежащего в основе договора финансового инструмента. И наоборот, продавец опциона принимает на себя обязательство отказаться от потенциальных будущих экономических выгод или понести потенциальные убытки, связанные с изменениями справедливой стоимости лежащего в основе финансового инструмента. Договорное право владельца и договорное обязательство продавца отвечают определению финансового актива и финансового обязательства, соответственно. Финансовый инструмент, лежащий в основе опциона, может быть любым финансовым активом, включая акции других предприятий и инструменты, по которым начисляются проценты. Опцион может содержать требование к продавцу выпустить долговое обязательство взамен передачи финансового актива, но если бы опцион был исполнен, инструмент, лежащий в его основе, стал бы финансовым активом владельца. Право владельца опциона обменять финансовые активы на потенциально выгодных условиях и обязательство продавца обменять финансовые активы на потенциально невыгодных условиях отличаются от лежащих в их основе финансовых активов, подлежащих обмену при исполнении опциона. Характер права владельца и обязательства продавца не зависит от вероятности исполнения опциона.
- AG18 Другим примером производного финансового инструмента является форвардный контракт, расчеты по которому должны быть произведены через шесть месяцев и в котором одна сторона (покупатель) обещает передать 1 000 000 де денежными средствами в обмен на государственные облигации с фиксированной процентной ставкой и номинальной стоимостью 1 000 000 де, а другая сторона (продавец) обещает передать государственные облигации с фиксированной процентной ставкой и номинальной стоимостью 1 000 000 де в обмен на 1 000 000 де денежных средств. В течение шести месяцев обе стороны имеют договорное право и договорное обязательство обменять финансовые инструменты. Если рыночная цена государственных облигаций поднимется выше 1 000 000 де, то условия будут выгодными для покупателя и невыгодными для продавца; если рыночная цена опустится ниже 1 000 000 де, эффект будет обратным. Покупатель имеет договорное право (финансовый актив), аналогичное праву по имеющемуся опциону на покупку, и договорное обязательство (финансовое обязательство), аналогичное обязательству по выпущенному опциону на продажу; продавец имеет договорное право (финансовый актив), аналогичное праву по имеющемуся опциону на продажу, и договорное обязательство (финансовое обязательство), аналогичное обязательству по выпущенному опциону на покупку. Аналогично опционам указанные договорные права и обязательства составляют финансовые активы и финансовые обязательства, отдельные и отличные от финансовых инструментов, лежащих в их основе (облигации и денежные средства, подлежащие обмену). Обе стороны по форвардному контракту имеют обязательства произвести определенные действия в оговоренное время, тогда как исполнение договора по опциону происходит только в том случае и в то время, когда владелец опциона решит его реализовать.
- AG19 Многие другие типы производных инструментов содержат право или обязательство произвести будущий обмен, в том числе процентные и валютные свопы, контракты типа «кэп», «коллар» и «флор» на процентную ставку, обязательства по займам, программы выпуска векселей и аккредитивы. Договор процентного свопа может рассматриваться как разновидность форвардного контракта, в котором стороны соглашаются произвести серию будущих обменов денежными суммами, одна из которых рассчитывается с использованием плавающей процентной ставки, а другая - фиксированной процентной ставки. Фьючерсные контракты представляют собой другую разновидность форвардных контрактов, отличающихся главным образом тем, что эти контракты стандартизированы и обращаются на бирже.

* Это справедливо для большинства, но не для всех, производных инструментов. Например, в некоторых процентных свопах с условными суммами, выраженными в разных валютах, на начало срока действия договора происходит обмен основными суммами (и обратный обмен – на дату завершения договора).

Договоры на покупку или продажу нефинансовых статей (пункты 8-10)

- AG20 Договоры на покупку или продажу нефинансовых статей не отвечают определению финансового инструмента, так как обусловленное договором право одной из сторон получить нефинансовый актив или услугу и соответствующее обязательство другой стороны не устанавливают существующего права или обязательства какой-либо из сторон на получение, поставку или обмен финансового актива. Например, договоры, которые предусматривают расчеты только путем получения или передачи нефинансовой статьи (например, опцион, фьючерсный или форвардный контракт на серебро), не являются финансовыми инструментами. Многие товарные договоры относятся к этому типу. Некоторые из них стандартизируются по форме и обращаются на организованных рынках почти таким же образом, как и некоторые производные финансовые инструменты. Например, товарный фьючерсный контракт может свободно покупаться и продаваться за денежные средства, поскольку он включен в листинг биржи и может переходить из рук в руки много раз. Однако стороны, покупающие и продающие контракт, фактически торгуют лежащим в его основе биржевым товаром. Возможность купить или продать товарный контракт, легкость, с которой он может быть куплен или продан, и возможность договориться о расчете денежными средствами по обязательству на получение или поставку биржевого товара не меняет фундаментальный характер этого контракта таким образом, чтобы в результате получился финансовый инструмент. Однако некоторые договоры на покупку или продажу нефинансовых статей, по которым может быть произведен нетто-расчет или расчет путем обмена финансовыми инструментами, или нефинансовая статья которых может быть свободно конвертирована в денежные средства, входят в сферу применения настоящего стандарта, как если бы они являлись финансовыми инструментами (см. пункт 8).
- AG21 Договор, который предусматривает получение или передачу физических активов, не создает финансовый актив у одной стороны и финансовое обязательство у другой, если только соответствующий платеж по нему не отложен на период после момента передачи физического актива. Такая ситуация возникает при покупке или продаже товаров с отсрочкой платежа.
- AG22 Некоторые договоры связаны с товарами, но не предполагают проведения расчета путем физического получения или передачи товара. Они предусматривают взаиморасчеты посредством денежных платежей, суммы которых не фиксированы, а определяются по формуле, установленной в договоре. Например, основная сумма облигации может рассчитываться путем применения преобладающей рыночной цены нефти на дату погашения облигации применительно к фиксированному объему нефти. Основная сумма индексируется по отношению к котировке товара, но погашается только в денежной форме. Такой договор представляет собой финансовый инструмент.
- AG23 Под определение финансового инструмента подпадает также договор, который создает нефинансовый актив или нефинансовое обязательство в дополнение к финансовому активу или финансовому обязательству. Такие финансовые инструменты часто дают одной стороне возможность обмена финансового актива на нефинансовый. Например, нефтяная облигация может давать владельцу право на периодическое получение фиксированных процентных выплат и фиксированной суммы при наступлении срока погашения с возможностью обменять основную сумму долга на фиксированный объем нефти. Предпочтительность реализации опциона будет меняться время от времени в зависимости от справедливой стоимости нефти относительно курса обмена денежных средств на нефть (цена обмена), предусмотренного облигацией. Намерения владельца облигации в отношении реализации опциона не влияют на содержание активов, составляющих инструмент. Финансовый актив владельца и финансовое обязательство эмитента делают облигацию финансовым инструментом, независимо от других типов активов и обязательств, которые они также создают.
- AG24 [Удален]

Представление информации

Обязательства и капитал (пункты 15–27)

Отсутствие договорного обязательства передать денежные средства или другой финансовый актив (пункты 17-20)

- AG25 Привилегированные акции могут выпускаться с различными правами. При определении того, является ли привилегированная акция финансовым обязательством или долевым инструментом, эмитент оценивает конкретные права, удостоверенные акцией, для того чтобы определить, насколько она имеет основные

признаки финансового обязательства. Например, привилегированная акция, которая дает право на ее погашение в определенный день или по усмотрению владельца, содержит финансовое обязательство, так как у эмитента есть обязательство передать финансовые активы владельцу акции. Потенциальная неспособность эмитента выполнить обязательство погасить привилегированную акцию, когда это требуется по договору, по причине недостаточности средств, из-за административных ограничений или недостаточной прибыли или капитальных резервов не отменяет это обязательство. Опцион эмитента на погашение акций денежными средствами не отвечает определению финансового обязательства, потому что эмитент не имеет существующего обязательства передать финансовые активы акционерам. В данном случае погашение акций производится только по усмотрению эмитента. Однако обязательство может возникнуть при исполнении опциона эмитентом обычно в результате формального уведомления акционеров о намерении погасить акции.

AG26 Когда привилегированные акции являются непогашаемыми, соответствующая классификация определяется другими правами, которые закреплены ими. Эта классификация основывается на анализе содержания договорных соглашений и определениях финансового обязательства и долевого инструмента. Когда выплаты владельцам привилегированных акций, кумулятивных или некумулятивных, производятся по усмотрению эмитента, акции являются долевыми инструментами. На классификацию привилегированной акции как долевого инструмента или финансового обязательства не влияют, например:

- (a) история распределения средств;
- (b) намерение проводить распределения средств в будущем;
- (c) возможное отрицательное влияние на цену обыкновенных акций эмитента, если распределения не будут произведены (по причине ограничений на выплату дивидендов по обыкновенным акциям в случае невыплаты дивидендов по привилегированным акциям);
- (d) величина капитальных резервов эмитента;
- (e) ожидания эмитента в отношении прибыли или убытка за период; или
- (f) способность или неспособность эмитента влиять на величину своей прибыли или убытка за период.

Расчет собственными долевыми инструментами предприятия (пункты 21-24)

AG27 Следующие примеры иллюстрируют, как классифицировать различные виды договоров по собственным долевым инструментам предприятия:

- (a) договор, расчет по которому будет произведен предприятием путем получения или поставки фиксированного количества собственных акций без получения какого-либо встречного возмещения, или обмена фиксированного количества собственных акций на фиксированную сумму денежных средств или другого финансового актива, является долевым инструментом (за исключением указанного в пункте 22A). Соответственно, любое возмещение, полученное или выплаченное по такому договору, относится непосредственно в капитал или вычитается из него. Например, выпущенный опцион на акцию, который дает право другой стороне купить фиксированное количество акций предприятия за фиксированную сумму денежных средств. Однако если по договору от предприятия требуется купить (выкупить) свои собственные акции за денежные средства или другой финансовый актив на фиксированную или определенную дату либо по требованию, то предприятие также признает финансовое обязательство по приведенной стоимости суммы выкупа (за исключением инструментов, обладающих всеми характеристиками и удовлетворяющих условиям, предусмотренным в пунктах 16A и 16B или пунктах 16C и 16D). Одним из примеров будет обязательство предприятия по форвардному контракту приобрести обратно фиксированное количество своих собственных акций за фиксированную сумму денежных средств.
- (b) Обязательство предприятия выкупить свои собственные акции за денежные средства приводит к возникновению финансового обязательства, равного приведенной стоимости суммы выкупа, даже если количество акций, которое предприятие обязано выкупить обратно, не фиксировано или обязательство обусловлено использованием встречной стороной права на выкуп (за исключением указанного в пунктах 16A и 16B или пунктах 16C и 16D). Примером условного обязательства является выпущенный опцион, по которому от предприятия требуется выкупить обратно свои собственные акции за денежные средства, если встречная сторона исполняет опцион.

- (с) Договор, расчет по которому будет произведен денежными средствами или путем передачи другого финансового актива, является финансовым активом или финансовым обязательством, даже если сумма денежных средств или другого финансового актива, который будет получен или передан, основывается на изменениях рыночной цены капитала предприятия (за исключением указанного в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D). Примером является опцион на акции, по которому производится нетто-расчет денежными средствами.
- (d) Договор, расчет по которому будет произведен переменным количеством собственных акций предприятия, стоимость которых равна фиксированной сумме или сумме, основанной на изменениях лежащей в основе переменной (например, котировки биржевого товара), является финансовым активом или финансовым обязательством. Примером является выпущенный опцион на покупку золота, по которому, при его исполнении, производится нетто-расчет собственными финансовыми инструментами предприятия путем поставки предприятием такого количества этих инструментов, что их стоимость равна стоимости опциона. Такой договор является финансовым активом или финансовым обязательством, даже если лежащей в основе переменной является цена собственных акций предприятия, а не цена золота. Аналогично договор, расчет по которому будет произведен фиксированным количеством собственных акций предприятия, но права, удостоверенные этими акциями, будут изменяться таким образом, что стоимость погашения будет равна фиксированной сумме или сумме, основанной на изменениях лежащей в основе переменной, является финансовым активом или финансовым обязательством.

Оценочные резервы по условному погашению (пункт 25)

- AG28 Согласно пункту 25 требуется, чтобы если часть положения, согласно которой может потребоваться расчет денежными средствами или другим финансовым активом (или погашение другим способом, характерным для финансовых обязательств), является мнимой, такое положение не влияет на классификацию финансового инструмента. Таким образом, договор, согласно которому требуется расчет денежными средствами или переменным количеством собственных акций предприятия только при возникновении исключительно редкого и крайне необычного события, возникновение которого маловероятно, является долевым инструментом. Аналогично расчет фиксированным количеством собственных акций предприятия может быть согласно договору запрещен при наступлении обстоятельств, находящихся вне контроля предприятия. Однако если не существует реальной возможности возникновения этих обстоятельств, то уместна классификация такого договора как долевого инструмента.

Отражение в консолидированной финансовой отчетности

- AG29 В консолидированной финансовой отчетности предприятие представляет неконтролирующие доли, т.е. доли других сторон в капитале и доходах его дочерних предприятий, в соответствии с МСФО (IAS) 1 и МСФО (IAS) 27. При классификации финансового инструмента (или его компонента) в консолидированной финансовой отчетности предприятие принимает во внимание все сроки и условия, согласованные членами группы и владельцами инструмента, при определении того, имеет ли группа как единое целое обязательство передать денежные средства или другой финансовый актив по инструменту или произвести расчет таким способом, который приведет к классификации этого инструмента как обязательства. Если дочернее предприятие в группе выпускает финансовый инструмент, и при этом материнское предприятие или другое предприятие группы согласовывает дополнительные условия напрямую с владельцем инструмента (например, гарантом), то группа может не иметь свободы выбора в отношении распределения средств или погашения. Хотя дочернее предприятие может правильно классифицировать инструмент, не принимая во внимание такие дополнительные условия в своей отдельной финансовой отчетности, влияние других соглашений между членами группы и владельцами инструмента принимается во внимание, для того чтобы обеспечить отражение в консолидированной финансовой отчетности договоров и операций, которые были заключены группой в целом. В той степени, в какой существует такое обязательство или положение о расчете, инструмент (или его компонент, в отношении которого существует обязательство) классифицируется как финансовое обязательство в консолидированной финансовой отчетности.
- AG29A Некоторые типы инструментов, налагающие на предприятие договорное обязательство, классифицируются как долевыми инструментами в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D. Классификация в соответствии с данными пунктами представляет собой исключение из принципов, которые в противном случае применялись бы в настоящем стандарте в отношении классификации инструментов. Это исключение не распространяется на классификацию неконтролирующих долей в консолидированной финансовой отчетности. Следовательно, инструменты, классифицируемые как долевыми инструментами в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D в отдельной или

индивидуальной финансовой отчетности, которые представляют собой неконтролирующие доли, квалифицируются как обязательства в консолидированной финансовой отчетности группы.

Комбинированные финансовые инструменты (пункты 28–32)

- AG30 Пункт 28 применяется только к эмитентам производных комбинированных финансовых инструментов. Пункт 28 не касается комбинированных финансовых инструментов, которые являются таковыми с точки зрения владельцев. МСФО (IAS) 39 рассматривает отделение встроенных производных инструментов, которые являются таковыми с точки зрения владельцев комбинированных финансовых инструментов, содержащих признаки долговых и долевых инструментов.
- AG31 Распространенной формой комбинированного финансового инструмента является долговой инструмент со встроенной возможностью конвертации, например, облигация, конвертируемая в обыкновенные акции эмитента, и без каких-либо других признаков встроенного производного инструмента. Пункт 28 требует от эмитента такого финансового инструмента представить компонент обязательства и компонент капитала отдельно в отчете о финансовом положении следующим образом:
- (a) обязательство эмитента производить плановые выплаты процентов и основной суммы является финансовым обязательством, которое существует до тех пор, пока инструмент не конвертирован. При первоначальном признании справедливая стоимость компонента обязательства равняется приведенной стоимости определенных договором будущих потоков денежных средств, дисконтированных по текущей рыночной процентной ставке, применяемой к инструментам, имеющим сопоставимый кредитный статус и обеспечивающим практически такие же потоки денежных средств, на таких же условиях, но без опциона на конвертацию;
 - (b) долевой инструмент является встроенным опционом на конвертацию обязательства в капитал эмитента. Справедливая стоимость опциона состоит из его временной стоимости и его внутренней стоимости, если таковая имеется. Этот опцион имеет стоимость при первоначальном признании, даже если его цена исполнения очень невыгодна.
- AG32 При конвертации конвертируемого инструмента при наступлении срока погашения предприятие прекращает признание компонента обязательства и признает его в составе капитала. Первоначальный компонент капитала остается в составе капитала (хотя он может быть переведен из одной статьи капитала в другую). При конвертации при наступлении срока погашения не возникают прибыли или убытки.
- AG33 Когда предприятие погашает конвертируемый инструмент до наступления срока погашения путем досрочного выкупа или обратной покупки, при которой первоначальные права конвертации не изменяются, предприятие распределяет выплаченное возмещение и затраты по сделке обратной покупки или погашения на компоненты обязательства и капитала по инструменту на дату соответствующей операции. Метод, используемый для распределения выплаченного возмещения и затрат по сделке на отдельные компоненты, должен соответствовать тому методу, который используется при первоначальном распределении на отдельные компоненты поступлений, полученных предприятием тогда, когда конвертируемый инструмент был выпущен, в соответствии с пунктами 28–32.
- AG34 Когда произведено такое распределение возмещения, возникшая в результате прибыль или убыток учитывается в соответствии с принципами бухгалтерского учета, применимыми для соответствующего компонента, следующим образом:
- (a) сумма прибыли или убытка, относящаяся к компоненту обязательства, признается в составе прибыли или убытка;
 - (b) сумма возмещения, относящаяся к компоненту капитала, признается в составе капитала.
- AG35 Предприятие может внести изменения в условия конвертируемого инструмента, чтобы стимулировать досрочную конвертацию, например, предлагая более благоприятный коэффициент конвертации или выплачивая дополнительное возмещение в случае конвертации ранее определенной даты. На дату внесения изменений в условия разница между справедливой стоимостью, которую владелец получает при конвертации инструмента согласно пересмотренным условиям, и справедливой стоимостью возмещения, которую владелец получил бы согласно первоначальным условиям, признается как убыток в составе прибыли или убытка.

Собственные акции, выкупленные у акционеров (пункты 33 и 34)

- AG36 Собственные долевые инструменты предприятия не признаются в качестве финансовых активов независимо от причин, по которым они выкуплены. Пункт 33 требует от предприятия, выкупающего свои собственные долевые инструменты, вычитать эти долевые инструменты из капитала. Однако если

предприятие владеет своим капиталом от имени других лиц, например, финансовое учреждение, владеющее своим капиталом от имени клиента, возникают агентские отношения и в результате такое владение не включается в отчет о финансовом положении предприятия.

Проценты, дивиденды, убытки и доходы (пункты 35 – 41)

- AG37 Следующий пример иллюстрирует применение пункта 35 к комбинированному финансовому инструменту. Предположим, что некумулятивные привилегированные акции подлежат обязательному погашению в обмен на денежные средства через пять лет, но при этом дивиденды по ним подлежат выплате по усмотрению предприятия до даты такого погашения. Такой инструмент является комбинированным финансовым инструментом с компонентом обязательства, являющимся приведенной стоимостью суммы погашения. Амортизация дисконта по этому компоненту признается в составе прибыли или убытка и классифицируется как процентный расход. Все выплаченные дивиденды относятся к компоненту капитала и, соответственно, признаются как распределение прибыли или убытка. Аналогичный порядок учета применялся бы в случае, если погашение не было бы обязательно, но могло бы быть произведено по усмотрению владельца, или если акция являлась бы в обязательном порядке конвертируемой в переменное количество обыкновенных акций, рассчитываемое так, чтобы их сумма была равна фиксированной сумме или сумме, основанной на изменениях лежащей в основе переменной (например, котировки биржевого товара). Однако если невыплаченные дивиденды добавляются к сумме погашения, то весь инструмент является обязательством. В этом случае все дивиденды классифицируются как процентные расходы.

Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства (пункты 42 – 50)

- AG38 Чтобы провести взаимозачет финансового актива и финансового обязательства, предприятие должно иметь юридически закрепленное право зачесть признанные суммы. Предприятие может иметь условное право зачесть признанные суммы, например, согласно генеральному соглашению о взаимозачете или в некоторых формах задолженности без права регресса. Однако такие права осуществимы только при возникновении определенных будущих событий, обычно в случае невыполнения обязательств встречной стороной. Соответственно, такое соглашение не удовлетворяет критериям взаимозачета.
- AG39 Настоящий стандарт не предусматривает специального порядка учета для так называемых «синтетических инструментов», которые являются группами отдельных финансовых инструментов, приобретенных и удерживаемых для того, чтобы воспроизвести характеристики другого инструмента. Например, долгосрочное долговое обязательство с плавающей процентной ставкой, объединенное с процентным свопом, который включает получение платежей, рассчитанных по плавающей процентной ставке, и перечисление платежей, рассчитанных по фиксированной процентной ставке, синтезирует долгосрочное долговое обязательство с фиксированной ставкой. Каждый из отдельных финансовых инструментов, составляющих вместе «синтетический инструмент», представляет собой договорное право или обязательство со своими собственными сроками и условиями. При этом каждый инструмент может быть передан или погашен отдельно. Соответственно, когда один финансовый инструмент в «синтетическом инструменте» является активом, а другой – обязательством, они не взаимозачитываются и не представляются в отчете о финансовом положении предприятия на нетто-основе, за исключением случаев, когда они отвечают критериям для взаимозачета, содержащимся в пункте 42.

Раскрытие информации

Финансовые активы и финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток (пункт 94 (f))

- AG40 [Удален]

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 33 «Прибыль на акцию»

Цель

- 1 Цель настоящего стандарта — установить принципы определения и представления информации о прибыли на акцию с тем, чтобы облегчить сравнение результатов деятельности различных предприятий за один отчетный период или одного предприятия за различные отчетные периоды. Хотя информация о прибыли на акцию и обладает определенными недостатками из-за различий в проводимой при определении "прибыли" учетной политике, единообразный расчет знаменателя используемой для определения прибыли на акцию формулы позволит улучшить составление финансовой отчетности. Главный предмет рассмотрения настоящего стандарта — расчет знаменателя формулы, используемой для определения прибыли на акцию.

Сфера применения

- 2 Настоящий стандарт должен применяться в отношении
- (а) отдельной или индивидуальной финансовой отчетности предприятия:
 - (i) обыкновенные акции или потенциальные обыкновенные акции которого обращаются на открытом рынке (местной или зарубежной фондовой бирже, или внебиржевом рынке ценных бумаг, включая местные и региональные рынки) или
 - (ii) предоставившего или находящегося в процессе предоставления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или другой регулирующей организации в целях выпуска обыкновенных акций в открытое обращение; и
 - (б) консолидированной финансовой отчетности группы с материнским предприятием:
 - (i) обыкновенные акции или потенциальные обыкновенные акции которого обращаются на открытом рынке (местной или зарубежной фондовой бирже, или внебиржевом рынке ценных бумаг, включая местные и региональные рынки) или
 - (ii) предоставившего или находящегося в процессе предоставления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или другой регулирующей организации в целях выпуска обыкновенных акций в открытое обращение; и
- 3 Предприятие, раскрывающее информацию о прибыли на акцию, обязано рассчитывать свою прибыль на акцию и раскрывать соответствующую информацию согласно настоящему стандарту.
- 4 В случае если предприятие представляет и консолидированную, и отдельную финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», показатели, раскрытия которых требует настоящий стандарт, рассчитываются только на основе информации, содержащейся в консолидированной отчетности. Предприятие, раскрывающее показатель прибыли на акцию, рассчитанный на основе данных отдельной финансовой отчетности предприятия, предоставляет подобную информацию о прибыли на акцию только в своем отчете о совокупном доходе. Предприятие не предоставляет подобную информацию о прибыли на акцию в консолидированной финансовой отчетности.

- 4А Если предприятие представляет компоненты прибыли или убытка в отдельном отчете о прибылях и убытках, как описано в пункте 81 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.), оно представляет информацию о прибыли на акцию только в данном отдельном отчете.

Определения

- 5 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
- Антиразводнение* — это увеличение прибыли на акцию или уменьшение убытков на акцию в результате предположения о том, что конвертируемые инструменты были конвертированы, опционы или варранты были исполнены, или что обыкновенные акции были выпущены после выполнения оговоренных условий.
- Договор о выпуске акций при выполнении определенных условий* — это соглашение о выпуске акций, обусловленном выполнением определенных условий.
- Условно выпускаемые обыкновенные акции* — это обыкновенные акции, выпускаемые для бесплатного размещения или реализации за незначительное денежное или иное возмещение при условии выполнения определенных условий, оговоренных в договоре о выпуске акций при выполнении определенных условий.
- Разводнение* — это уменьшение прибыли на акцию или увеличение убытков на акцию в результате предположения о том, что конвертируемые инструменты были конвертированы, опционы или варранты были исполнены, или что обыкновенные акции были выпущены после выполнения оговоренных условий.
- Опционы, варранты и их эквиваленты* — это финансовые инструменты, которые дают своему владельцу право на покупку обыкновенных акций.
- Обыкновенная акция* — это долевой инструмент, субординированный по отношению ко всем прочим видам долевых инструментов.
- Потенциальная обыкновенная акция* — это финансовый инструмент или другой контракт, который может наделить своего владельца правом собственности на обыкновенные акции.
- Опционы на продажу на обыкновенные акции* — это контракты, которые дают своему владельцу право на продажу обыкновенных акций по определенной цене в течение того или иного периода.
- 6 Обыкновенные акции дают своим владельцам право на участие в прибыли за данный период, субординированное по отношению к правам владельцев других видов акций, например, привилегированных. У предприятия может быть несколько классов обыкновенных акций. Владельцы обыкновенных акций одного и того же класса имеют одинаковые права на получение дивидендов.
- 7 Примерами потенциальных обыкновенных акций могут служить:
- финансовые обязательства или долевые инструменты, включая привилегированные акции, конвертируемые в обыкновенные акции;
 - опционы и варранты;
 - акции, подлежащие выпуску в случае выполнения определенных условий, оговоренных в положении договора, например, подлежащие выпуску при условии покупки бизнеса или других активов.
- 8 Термины, определенные в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации», если не указано иное, используются в настоящем стандарте в значениях, определенных в пункте 11 МСФО (IAS) 32. МСФО (IAS) 32 определяет финансовый инструмент, финансовый актив, финансовое обязательство, долевой инструмент и справедливую стоимость и дает указания по применению этих понятий.

Оценка

Базовая прибыль на акцию

- 9 Предприятие рассчитывает базовую прибыль на акцию по данным о прибыли или убытках, приходящихся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия, и, если

таковые представляются, по данным о приходящейся на долю этих акционеров прибыли или убытках от продолжающейся деятельности.

- 10 Базовая прибыль на акцию рассчитывается путем деления прибыли или убытков, приходящихся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия (числитель), на средневзвешенное количество обыкновенных акций, находившихся в обращении в течение этого периода (знаменатель).
- 11 Цель предоставления информации о базовой прибыли на акцию заключается в том, чтобы дать представление о доле владельца каждой обыкновенной акции материнского предприятия в результатах деятельности этого предприятия за отчетный период.

Прибыль

- 12 Для целей расчета базовой прибыли на акцию доля держателей обыкновенных акций материнского предприятия в:
- (a) прибыли или убытках от продолжающейся деятельности, приходящихся на долю материнского предприятия; и
 - (b) приходящейся на долю материнского предприятия прибыли или убытках
- это суммы, упомянутые в (a) и (b), скорректированные на посленалоговые привилегированные дивиденды, разницы, возникающие при расчетах по привилегированным акциям, и прочие аналогичные факторы, связанные с привилегированными акциями, относящимися к акционерному капиталу.
- 13 При расчете прибыли или убытков за период, приходящихся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия, учитываются все статьи приходящихся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия доходов и расходов, которые признаны в том или ином периоде, включая расходы по налогу на прибыль и дивиденды по привилегированным акциям, относящимся к обязательствам (см. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»).
- 14 К вычитаемым из прибыли или убытков посленалоговым привилегированным дивидендам относятся:
- (a) посленалоговые привилегированные дивиденды по некумулятивным привилегированным акциям за данный период, о выплате которых было объявлено; и
 - (b) причитающиеся за данный период посленалоговые привилегированные дивиденды по кумулятивным привилегированным акциям, независимо от того, объявлено об их выплате или нет. К привилегированным дивидендам за период не относятся никакие привилегированные дивиденды по кумулятивным привилегированным акциям, которые были выплачены, или о выплате которых было объявлено в текущий период, если они причитаются за предыдущие периоды.
- 15 Привилегированные акции, по которым первоначально выплачиваются низкие дивиденды, чтобы компенсировать расходы предприятия на продажу привилегированных акций со скидкой, или по которым в более поздние периоды выплачиваются дивиденды выше рыночных, чтобы компенсировать расходы инвесторов по покупке этих акций с премией, иногда называют привилегированными акциями с растущей нормой дивиденда. Вся первоначальная эмиссионная скидка или премия по привилегированным акциям с растущей нормой дивиденда списывается за счет нераспределенной прибыли с использованием метода эффективной ставки процента и для целей расчета прибыли на акцию считается привилегированными дивидендами.
- 16 Предприятие может выкупить у владельцев свои привилегированные акции, сделав им тендерное предложение. Превышение справедливой стоимости возмещения, выплаченного держателям привилегированных акций, над балансовой стоимостью привилегированных акций, представляет собой прибыль держателей привилегированных акций и списывается за счет нераспределенной прибыли предприятия. Эта сумма вычитается при расчете прибыли или убытков, приходящихся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия.
- 17 Предприятие может способствовать досрочной конвертации конвертируемых привилегированных акций путем внесения благоприятных изменений в первоначальные условия конвертации или путем выплаты дополнительного возмещения. Превышение справедливой стоимости обыкновенных акций или иного выплаченного акционером возмещения над справедливой стоимостью обыкновенных акций, выпускаемых в соответствии с первоначальными условиями конвертации, является прибылью привилегированных акционеров, и вычитается при расчете прибыли или убытков, приходящихся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия.

- 18 Любое превышение балансовой стоимости привилегированных акций над справедливой стоимостью возмещения, выплаченного для урегулирования расчетов по этим акциям, при определении прибыли или убытков, приходящихся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия, прибавляется к соответствующей сумме.

Акции

- 19 Для целей расчета базовой прибыли на акцию за количество обыкновенных акций принимается средневзвешенное количество обыкновенных акций, находившихся в обращении в данный период.
- 20 Использование средневзвешенного количества обыкновенных акций, находившихся в обращении в данный период, отражает возможность колебания величины акционерного капитала в течение этого периода в результате того, что в каждый данный момент в обращении находилось то больше, то меньше акций. Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находившихся в обращении в течение данного периода, — это количество обыкновенных акций, находившихся в обращении на начало периода, скорректированное на количество акций, выкупленных или эмитированных в течение этого периода, помноженное на взвешенный временной коэффициент. Взвешенный временной коэффициент — это количество дней, которое акции находились в обращении, в процентах от количества дней в периоде; во многих случаях может использоваться приемлемое приближенное значение этой средней взвешенной.
- 21 Обычно акции включаются в расчет средневзвешенного количества акций с момента, когда обладание ими позволяет получить какое-либо возмещение (т.е., как правило, со дня их выпуска), например:
- (a) обыкновенные акции, выпущенные и реализованные за наличные, включаются в расчет этого показателя с момента, когда получение этих денег уже возможно;
 - (b) обыкновенные акции, выпущенные после добровольного реинвестирования дивидендов по обыкновенным или привилегированным акциям, включаются в расчет, когда эти дивиденды уже реинвестированы;
 - (c) обыкновенные акции, выпущенные в результате конвертации долгового инструмента в обыкновенные акции, включаются в расчет с момента прекращения начисления процентов по этому инструменту;
 - (d) обыкновенные акции, выпущенные в обмен на проценты или основную сумму долга по другим финансовым инструментам, включаются в расчет со дня прекращения начисления процентов;
 - (e) обыкновенные акции, выпущенные в обмен на урегулирование какого-либо обязательства предприятия, включаются в расчет со дня урегулирования;
 - (f) обыкновенные акции, выпущенные как возмещение за приобретенные активы, отличные от денежных средств, включаются в расчет начиная со дня, на который признается приобретение; и
 - (g) обыкновенные акции, предоставленные за оказание предприятию услуг, включаются в расчет с момента оказания этих услуг.

Выбор времени включения обыкновенных акций в расчет зависит от сроков и условий их выпуска. Большое значение имеет содержание любого контракта, касающегося этого выпуска.

- 22 Обыкновенные акции, выпущенные как часть вознаграждения, передаваемого при объединении предприятий, включаются в расчет средневзвешенного количества акций со дня поглощения. Это связано с тем, что поглощающее предприятие приводит в своем отчете о совокупном доходе данные о прибыли и убытках поглощенного предприятия, начиная с этой даты.
- 23 Обыкновенные акции, которые будут выпущены после конвертации инструмента, конвертируемого в обязательном порядке, включаются в расчет базовой прибыли на акцию со дня заключения контракта.
- 24 Акции, эмитируемые при наступлении определенных событий, считаются находящимися в обращении и включаются в расчет базовой прибыли на акцию только со дня выполнения всех необходимых условий (т.е. не раньше, чем произошли определенные события). Акции, подлежащие выпуску только по прошествии какого-то времени, не являются акциями, эмитируемыми при наступлении определенных событий, поскольку в том, что это время пройдет, не подлежит никакому сомнению. Находящиеся в обращении обыкновенные акции, условно подлежащие возврату (т.е. отзыву) не считаются находящимися в обращении и не включаются в расчет базовой прибыли на акцию до той даты, пока эти акции уже не будут больше подлежать отзыву.
- 25 [Удален]
- 26 Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находившихся в обращении в течение данного и всех охватываемых отчетностью периодов, корректируется с учетом всех отличных от

конвертации потенциальных обыкновенных акций событий, которые привели к изменению количества обыкновенных акций в обращении без соответствующего изменения ресурсов предприятия.

- 27 Возможен выпуск обыкновенных акций, или возможно уменьшение количества обыкновенных акций в обращении без соответствующего изменения ресурсов предприятия. Примерами могут служить:
- (a) капитализация или бонусная эмиссия (иногда называемая выплатой дивидендов акциями);
 - (b) любая иная эмиссия, например выпуск прав для уже существующих держателей акций, обладающая свойствами бонусной;
 - (c) дробление акций, а также
 - (d) обратное дробление (консолидация) акций.
- 28 При капитализации, бонусной эмиссии или дроблении акций обыкновенные акции распространяются между уже существующими держателями без дополнительного возмещения. Поэтому количество обыкновенных акций в обращении возрастает без увеличения ресурсов предприятия. Количество обыкновенных акций, находившихся в обращении до этого события, корректируется на пропорциональное изменение количества обыкновенных акций в обращении, как если бы это событие произошло в начале самого раннего из охватываемых отчетностью периодов. Например, при бонусной эмиссии в отношении два к одному количество обыкновенных акций в обращении до эмиссии умножается на три, чтобы получить новое количество обыкновенных акций, или на два, чтобы получить количество дополнительных обыкновенных акций.
- 29 Консолидация обыкновенных акций, как правило, уменьшает количество обыкновенных акций в обращении без соответствующего уменьшения ресурсов предприятия. Однако когда общий результат — обратная покупка акций по справедливой стоимости, то уменьшение количества обыкновенных акций в обращении является результатом соответствующего уменьшения ресурсов предприятия. Примером может служить консолидация акций, в комбинации с выплатой специальных дивидендов. Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении за период, в который происходит такая комбинированная сделка, корректируется с учетом уменьшения количества обыкновенных акций со дня признания специальных дивидендов.

Разводненная прибыль на акцию

- 30 Предприятие рассчитывает разводненную прибыль на акцию по данным о прибыли или убытках, приходящихся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия, и, если таковые представляются, по данным о приходящейся на долю этих акционеров прибыли или убытках от продолжающейся деятельности.
- 31 Для целей расчета разводненной прибыли на акцию предприятие корректирует прибыль или убытки, приходящиеся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия, а также средневзвешенное количество акций в обращении на эффект от всех разводняющих потенциальных обыкновенных акций.
- 32 Цель расчета разводненной прибыли на акцию согласуется с целью расчета базовой прибыли на акцию — дать представление о доле владельца каждой обыкновенной акции в результатах деятельности предприятия и в то же время учесть влияние всех разводняющих потенциальных обыкновенных акций, находившихся в обращении в течение данного периода. В результате:
- (a) прибыль или убытки, приходящиеся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия, увеличиваются на посленалоговые дивиденды и проценты, признанные за этот период в отношении разводняющих потенциальных обыкновенных акций, и корректируются на все прочие изменения доходов или расходов, которые могли бы быть вызваны конвертацией разводняющих потенциальных обыкновенных акций; и
 - (b) средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении увеличивается на средневзвешенное количество дополнительных обыкновенных акций, которые оказались бы в обращении в случае конвертации всех разводняющих потенциальных обыкновенных акций.

Прибыль

- 33 Для целей расчета разводненной прибыли на акцию предприятие корректирует прибыль или убытки, приходящиеся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия, рассчитанные в соответствии с пунктом 12, на посленалоговый эффект от:

- (а) любых дивидендов или прочих статей, имеющих отношение к разводняющим потенциальным обыкновенным акциям, которые были вычтены из соответствующей суммы при расчете прибыли или убытков, приходящихся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия, рассчитанных в соответствии с пунктом 12;
- (б) любых процентов, признанных в период, имеющий отношение к разводняющим потенциальным обыкновенным акциям; и
- (с) всех прочих изменений доходов или расходов, к которым привела бы конвертация разводняющих потенциальных обыкновенных акций.

- 34 После конвертации потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные статьи, определенные в пункте 33(а)—(с), больше не появляются. Взамен держатели новых обыкновенных акций получают право на участие в прибылях или убытках, приходящихся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия. Поэтому прибыль или убытки, приходящиеся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия и рассчитанные в соответствии с пунктом 12, корректируются на статьи, указанные в пункте 33(а)—(с) и все имеющие к ним отношение налоги. Расходы, связанные с потенциальными обыкновенными акциями, включают затраты по сделке и скидки, учтенные в соответствии с методом эффективной ставки процента (см. пункт 9 МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*» в редакции 2003 г.).
- 35 Конвертация потенциальных обыкновенных акций может привести к соответствующему изменению доходов или расходов. Например, сокращение процентных расходов, связанных с потенциальными обыкновенными акциями, и вызванный этим сокращением рост прибыли или снижение убытков могут привести к росту расходов, связанных с обязательным планом участия служащих в прибылях. Для целей расчета разводненной прибыли на акцию прибыль или убытки, приходящиеся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия, корректируются на все такие изменения в доходах или расходах.

Акции

- 36 Для целей расчета разводненной прибыли на акцию за количество обыкновенных акций принимается средневзвешенное количество обыкновенных акций, рассчитанное в соответствии с пунктами 19 и 26, плюс средневзвешенное количество обыкновенных акций, которые были бы выпущены после конвертации всех разводняющих потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные. Разводняющие потенциальные обыкновенные акции считаются конвертированными в обыкновенные в начале периода или, если позднее, то в день эмиссии потенциальных обыкновенных акций.
- 37 Разводняющие потенциальные обыкновенные акции определяются независимо для каждого охватываемого отчетностью периода. Количество разводняющих потенциальных обыкновенных акций, включаемых в расчет показателя за период с начала года, не равно средней взвешенной из показателей количества разводняющих потенциальных обыкновенных акций, использованных при промежуточных вычислениях.
- 38 Потенциальные обыкновенные акции взвешиваются за период, в который они находились в обращении. Потенциальные обыкновенные акции, аннулированные или утратившие силу в течение данного периода, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию только за ту часть этого периода, в течение которой они находились в обращении. Потенциальные обыкновенные акции, конвертированные в течение данного периода в обыкновенные, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию с начала этого периода до дня конвертации; со дня конвертации полученные в результате обыкновенные акции включаются в расчет как базовой, так и разводненной прибыли на акцию.
- 39 Количество обыкновенных акций, которые были бы выпущены в результате конвертации разводняющих потенциальных обыкновенных акций, определяется условиями выпуска потенциальных обыкновенных акций. При наличии более чем одного способа конвертации при расчетах используется самый выгодный с точки зрения держателя потенциальных обыкновенных акций коэффициент конвертации или цена исполнения.
- 40 Дочернее, совместное или ассоциированное предприятие может выпустить для сторон, отличных от материнского предприятия, участника совместного предпринимательства или инвестора, потенциальные обыкновенные акции, конвертируемые либо в обыкновенные акции дочернего, совместного или ассоциированного предприятия, либо в обыкновенные акции материнского предприятия, участника совместного предпринимательства или предприятия-инвестора (отчитывающееся предприятие). Если эти потенциальные обыкновенные акции дочернего, совместного или ассоциированного предприятия окажут

разводняющий эффект на базовую прибыль на акцию отчитывающегося предприятия, то они включаются в расчет разводненной прибыли на акцию.

Разводняющие потенциальные обыкновенные акции

- 41 **Потенциальные обыкновенные акции считаются разводняющими тогда и только тогда, когда их конвертация в обыкновенные акции привела бы к уменьшению прибыли на акцию или увеличению убытков на акцию от продолжающейся деятельности.**
- 42 Предприятие использует прибыль или убытки от продолжающейся деятельности, приходящиеся на долю материнского предприятия, как контрольный показатель при определении того, являются ли потенциальные обыкновенные акции разводняющими или антиразводняющими. Прибыль или убытки от продолжающейся деятельности, приходящиеся на долю материнского предприятия, корректируются в соответствии с пунктом 12 и не включают статьи, относящиеся к прекращенной деятельности.
- 43 Потенциальные обыкновенные акции являются антиразводняющими, если их конвертация в обыкновенные акции привела бы к росту прибыли на акцию или снижению убытков на акцию от продолжающейся деятельности. При расчете разводненной прибыли на акцию не предполагается такая конвертация, исполнение или иной выпуск потенциальных обыкновенных акций, который оказала бы на прибыль на акцию антиразводняющий эффект.
- 44 При определении того, являются ли потенциальные обыкновенные акции разводняющими или антиразводняющими, каждый выпуск или серия потенциальных обыкновенных акций рассматривается по отдельности, а не в целом. Потенциальные обыкновенные акции могут оказаться разводняющими или антиразводняющими в зависимости от последовательности, в которой они рассматриваются. Поэтому, чтобы не допустить недооценки разведения базовой прибыли на акцию, каждый выпуск или серия потенциальных обыкновенных акций рассматривается в порядке от наиболее разводняющих к наименее разводняющим, т.е. разводняющие потенциальные обыкновенные акции с самой низкой прибылью на дополнительную акцию включаются в расчет разводненной прибыли на акцию до акций с более высокой прибылью на дополнительную акцию. Опционы и варранты, как правило, включаются в расчет первыми, поскольку они не влияют на числитель используемой для расчета формулы.

Опционы, варранты и их эквиваленты

- 45 **Для целей расчета разводненной прибыли на акцию предприятия делается допущение об исполнении разводняющих опционов и варрантов предприятия. Предполагаемая выручка от этих инструментов рассматривается как полученная от выпуска обыкновенных акций по средней за данный период рыночной цене обыкновенных акций. Разница между количеством выпущенных обыкновенных акций и количеством обыкновенных акций, которые были бы выпущены по средней за данный период рыночной цене обыкновенных акций, должна рассматриваться как эмиссия обыкновенных акций, реализуемых без возмещения.**
- 46 Опционы и варранты являются разводняющими, если их исполнение привело бы к эмиссии обыкновенных акций по цене ниже средней за данный период рыночной цены обыкновенных акций. Сумма разведения — это средняя за данный период рыночная цена обыкновенных акций минус цена эмиссии. Поэтому при расчете разводненной прибыли на акцию считается, что к потенциальным обыкновенным акциям относятся:
- (a) акции, подлежащие выпуску согласно контракту об эмиссии определенного количества обыкновенных акций по их средней за данный период рыночной цене. Считается, что подобные обыкновенные акции оценены справедливо и не являются ни разводняющими, ни антиразводняющими. При расчете разводненной прибыли на акцию эти акции не учитываются.
 - (b) акции, подлежащие выпуску согласно контракту об эмиссии остальных обыкновенных акций, реализуемых без возмещения. Выпуск подобных обыкновенных акций не позволит получить никакого дохода и не окажет никакого влияния на прибыль или убытки, приходящиеся на долю владельцев обыкновенных акций в обращении. Поэтому подобные акции являются разводняющими, а их количеству прибавляется к количеству обыкновенных акций в обращении при расчете разводненной прибыли на акцию.
- 47 Опционы и варранты оказывают разводняющий эффект только тогда, когда средняя за данный период рыночная цена обыкновенных акций превышает цену исполнения опционов или варрантов (т.е. когда они «в деньгах»). Изменение цен (курсов) обыкновенных акций не требует ретроспективной корректировки объявленной ранее прибыли.
- 47А Для опционов на акции и прочих соглашений о выплате долевыми инструментами, к которым применим МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях», цена эмиссии, упомянутая в пункте 46, и цена

исполнения, упомянутая в пункте 47, должны включать справедливую стоимость всех товаров и услуг, подлежащих поставке предприятию в будущем по условиям опциона на акции или другого соглашения о платеже, основанном на акции.

- 48 Опционы на акции служащих с фиксированными или подлежащими определению условиями и негарантированные обыкновенные акции рассматриваются при расчете разводненной прибыли на акцию как опционы, даже если их предоставление служащим не гарантировано. Находящимися в обращении они считаются со дня возникновения взаимных обязательств. Опционы на акции, предоставляемые служащим по результатам их деятельности, считаются акциями, эмитируемыми при наступлении определенных событий, поскольку их выпуск обусловлен как пришествием какого-либо времени, так и выполнением определенных условий.

Конвертируемые инструменты

- 49 Разводняющий эффект конвертируемых инструментов отражается в разводненной прибыли на акцию в соответствии с пунктами 33 и 36.
- 50 Конвертируемые привилегированные акции являются антиразводняющими во всех случаях, когда дивиденды по таким акциям, объявленные или накопленные в текущем периоде, в расчете на одну обыкновенную акцию, получаемую после конвертации, превышают базовую прибыль на акцию. Аналогично, конвертируемый долг является антиразводняющим во всех случаях, когда проценты по этому долгу (очищенные от налогов и других изменений доходов или расходов) в расчете на одну обыкновенную акцию, получаемую после конвертации, превышает базовую прибыль на акцию.
- 51 Выкуп или форсированная конвертация конвертируемых привилегированных акций может повлиять только на часть конвертируемых привилегированных акций, находившихся ранее в обращении. В подобных случаях для целей определения того, являются ли остальные привилегированные акции в обращении разводняющими, любое избыточное возмещение, упомянутое в пункте 17, относится на те акции, которые выкупаются или конвертируются. Выкупленные или конвертируемые акции рассматриваются отдельно от невыкупленных и неконвертированных.

Акции, эмитируемые при наступлении определенных событий

- 52 Как и при расчете базовой прибыли на акцию, условно выпускаемые обыкновенные акции считаются находящимися в обращении и включаются в расчет разводненной прибыли на акцию в случае выполнения определенных условий (т.е. если произошли какие-то события). Акции, эмитируемые при наступлении определенных событий, включаются в расчет с начала периода (или, если позднее, то со дня заключения договора о выпуске акций при выполнении определенных условий). Если эти условия не выполнены, то количество эмитируемых при наступлении определенных событий акций, используемое при расчете разводненной прибыли на акцию, определяется на основе количества акций, которые стали бы выпускаемыми, если бы конец периода был и концом условного периода. Если условный период закончился, а эти условия не выполнены, то пересчет не разрешается.
- 53 Если выпуск условно выпускаемых акций обусловлен достижением или сохранением в течение периода определенного показателя прибыли, и если предприятие достигло этого показателя в конце отчетного периода, но обязано сохранить его какое-то дополнительное время и по его окончании, то при расчете разводненной прибыли на акцию эти дополнительные обыкновенные акции считаются находящимися в обращении при наличии разводняющего эффекта. В этом случае при расчете разводненной прибыли на акцию используется количество обыкновенных акций, которые были бы выпущены, если бы прибыль на конец отчетного периода равнялась прибыли на конец условного периода. Поскольку в будущем периоде прибыль может измениться, такие условно выпускаемые обыкновенные акции не включаются в расчет базовой прибыли на акцию до конца условного периода, поскольку не все необходимые условия были выполнены.
- 54 Количество условно выпускаемых обыкновенных акций может зависеть от будущей рыночной цены обыкновенных акций. В этом случае при наличии разводняющего эффекта при расчете разводненной прибыли на акцию используется количество обыкновенных акций, которые были бы выпущены, если бы рыночная цена на конец отчетного периода равнялась рыночной цене на конец условного периода. Если выпуск акций обусловлен достижением их рыночной цены уровня средней за период времени более длительный, чем отчетный, то используется средняя за тот период времени, который уже закончился. Поскольку в будущем периоде рыночная цена акций может измениться, такие условно выпускаемые обыкновенные акции не включаются в расчет базовой прибыли на акцию до конца условного периода, поскольку не все необходимые условия были выполнены.
- 55 Количество условно выпускаемых обыкновенных акций может зависеть от будущей прибыли и будущих цен обыкновенных акций. В подобных случаях количество обыкновенных акций, используемое при

расчете разводненной прибыли на акцию, рассчитывается с учетом выполнения обоих условий (т.е. путем анализа прибыли к настоящему моменту и текущей рыночной цены на конец отчетного периода). Условно выпускаемые обыкновенные акции включаются в расчет разводненной прибыли на акцию только в случае выполнения обоих условий.

- 56 В иных случаях количество условно выпускаемых обыкновенных акций зависит от выполнения условия, отличного от условий, касающихся прибыли или рыночной цены (например, от открытия определенного количества магазинов). В подобных случаях, исходя из того, что нынешнее положение с выполнением условия останется неизменным до конца условного периода, условно выпускаемые обыкновенные акции включаются в расчет базовой прибыли на акцию с учетом этого положения на конец отчетного периода.
- 57 Условно выпускаемые потенциальные обыкновенные акции (отличные от охватываемых договором о выпуске акций при выполнении определенных условий, например, условно выпускаемые конвертируемые инструменты) включаются в расчет базовой прибыли на акцию следующим образом:
- (a) предприятие определяет, можно ли считать, что условия выпуска потенциальных обыкновенных акций соответствуют условиям выпуска условно выпускаемых акций, определенным в пунктах 52—56; и
 - (b) если эти потенциальные обыкновенные акции должны учитываться при расчете разводненной прибыли на акцию, то предприятие определяет их влияние на рассчитываемую разводненную прибыль на акцию, руководствуясь следующими положениями об опционах и варрантах, содержащимися в пунктах 45—48, положениями о конвертируемых инструментах, содержащимися в пунктах 49—51, положениями о контрактах, расчеты за которые могут осуществляться обыкновенными акциями или деньгами, содержащимися в пунктах 58—61, или иными подходящими к случаю положениями.

Однако для целей расчета разводненной прибыли на акцию допущение об исполнении или конвертации не делается, если только не делается допущение об исполнении или конвертации аналогичных находящихся в обращении потенциальных обыкновенных акций, не являющихся условно выпускаемыми.

Контракты, расчеты по которым могут осуществляться обыкновенными акциями или деньгами

- 58 Если предприятие выпустило контракт, расчеты по которому могут осуществляться по усмотрению предприятия обыкновенными акциями или деньгами, предприятие обязано исходить из того, что расчеты по этому контракту будут осуществляться обыкновенными акциями, и полученные в итоге потенциальные обыкновенные акции включаются в расчет базовой прибыли на акцию при наличии разводняющего эффекта.
- 59 Если подобный контракт отнесен для целей учета к активам или обязательствам или обладает свойствами и долевого инструмента, и долевого компонента, предприятие обязано скорректировать числитель используемой формулы на все изменения прибыли или убытков, которые произошли бы за данный период, если бы этот контракт считался исключительно долевым инструментом. Эта корректировка аналогична корректировкам, предписываемым пунктом 33.
- 60 Для контрактов, расчеты по которым могут осуществляться по выбору держателя обыкновенными акциями или деньгами, при расчете базовой прибыли на акцию необходимо исходить из того, чтобы будет использован тот способ расчетов (деньгами или акциями), который является наиболее разводняющим.
- 61 Пример контракта, расчеты по которым могут осуществляться обыкновенными акциями или деньгами, — долговой инструмент, который при погашении дает предприятию неограниченное право на погашение основной суммы долга деньгами или своими обыкновенными акциями. Другой пример — письменный опцион «пут», который дает своему держателю право рассчитываться обыкновенными акциями или деньгами

Купленные опционы

- 62 Такие контракты, как купленные опционы на продажу и купленные опционы кол (т.е. имеющиеся у предприятия опционы на собственные обыкновенные акции) не включаются в расчет базовой прибыли на акцию, поскольку их учет привел бы к недооценке разводнения. Опцион на продажу будет исполнен, только если его цена исполнения превысит рыночную цену акций, а опцион кол — только если его цена исполнения окажется ниже рыночной цены акций.

Проданные опционы на продажу

- 63 контракты, обязывающие предприятие выкупить собственные акции, такие, как письменные и форвардные контракты на покупку, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию при наличии разводняющего эффекта. Если эти контракты являются в течение этого периода «в деньгах» (т.е. цена исполнения или расчетная цена выше средней рыночной цены акций за этот период), то возможный разводняющий эффект на прибыль на акцию рассчитывается следующим образом:
- (a) делается допущение, что в начале периода будет выпущено такое количество обыкновенных акций (по средней за период рыночной цене), что выручка от их реализации позволит выполнить условия контракта;
 - (b) делается допущение, что выручка от эмиссии будет использована для выполнения условий контракта (т.е. пойдет на обратную покупку обыкновенных акций); и
 - (c) дополнительные обыкновенные акции (разница между принятым количеством выпущенных обыкновенных акций и количеством обыкновенных акций, полученных в результате выполнения условий контракта) включаются в расчет разводненной прибыли на акцию.

Ретроспективные корректировки

- 64 Если количество находящихся в обращении обыкновенных или потенциальных обыкновенных акций увеличивается в результате капитализации, бонусной эмиссии или дробления акций или уменьшается в результате обратного дробления акций, то рассчитанные базовая и разводненная прибыль на акцию за все охватываемые отчетностью периоды подлежат ретроспективной корректировке. Если эти изменения произошли после окончания отчетного периода, но до санкционирования публикации финансовой отчетности, то показатели на акцию финансовой отчетности, представленной за эти и все предыдущие периоды, должны быть рассчитаны на основе нового количества акций. Необходимо особо упомянуть о том, что при расчетах были учтены подобные изменения. Кроме того, базовая и разводненная прибыль на акцию за все охватываемые отчетностью периоды корректируются задним числом в случае признания ошибок и изменения учетной политики.
- 65 Предприятие не пересчитывает разводненную прибыль на акцию ни за какой из охватываемых отчетностью периодов в случае изменения в допущениях, сделанных при расчете прибыли на акцию, или в случае конвертации потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные.

Представление информации

- 66 Предприятие представляет в отчете о совокупном доходе показатели базовой и разводненной прибыли на акцию, рассчитанные по прибыли или убыткам от продолжающейся деятельности, приходящимся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия, а также по прибыли или убыткам, приходящимся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия за данный период, по каждому классу обыкновенных акций, дающему иное право участия в прибыли за этот период. Представляемые предприятием данные о базовой и разводненной прибыли на акцию за все охватываемые отчетностью периоды должны быть одинаково полными.
- 67 Данные о прибыли на акцию представляются за все периоды, за которые представляется отчет о совокупном доходе. Если данные о разводненной прибыли на акцию представляются, по крайней мере, за один период, то они должны представляться за все охватываемые отчетностью периоды, даже если разводненная прибыль на акцию и равняется базовой прибыли на акцию. В случае равенства базовой и разводненной прибыли на акцию обе цифры могут указываться в одной строке отчета о совокупном доходе.
- 67А Если предприятие представляет компоненты прибыли или убытка в отдельном отчете о прибылях и убытках, как описано в пункте 81 МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.), оно представляет информацию о базовой и разводненной прибыли на акцию, в соответствии с пунктами 66 и 67, в данном отдельном отчете.
- 68 Предприятие, отчитывающееся о прекращенной деятельности, раскрывает показатели базовой и разводненной прибыли на акцию от прекращенной деятельности либо непосредственно в отчете о совокупном доходе, либо в примечаниях.

- 68A Если предприятие представляет компоненты прибыли или убытка в отдельном отчете о прибылях и убытках, как описано в пункте 81 МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.), оно представляет информацию о базовой и разводненной прибыли на акцию в отношении прекращенной деятельности, в соответствии с пунктом 68, в данном отдельном отчете или в примечаниях.
- 69 Предприятие представляет данные о базовой и разводненной прибыли на акцию, даже если эти показатели отрицательны (т.е. фактически это убытки на акцию).

Раскрытие информации

- 70 Предприятие раскрывает информацию о:
- (a) суммах, использованных в качестве числителей при расчете базовой и разводненной прибыли на акцию, а также результатах сверки этих сумм с прибылью или убытками, приходящимися на долю материнского предприятия за данный период. Сверка должна учитывать влияние, оказываемое на прибыль на акцию каждым классом инструментов, от которого зависит этот показатель;
 - (b) средневзвешенном количестве обыкновенных акций, использованном при расчете базовой и разводненной прибыли на акцию в качестве знаменателя, а также результатах сверки этих знаменателей друг с другом. Сверка должна учитывать влияние, оказываемое на прибыль на акцию каждым классом инструментов, от которого зависит этот показатель;
 - (c) инструментах (включая акции, эмитируемые при наступлении определенных событий), которые способны привести к разводнению базовой прибыли на акцию в будущем, но не были включены в расчет разводненной прибыли на акцию, поскольку в охватываемые отчетностью периоды их эффект был антиразводняющим.
 - (d) сделках с обыкновенными акциями или с потенциальными обыкновенными акциями, кроме отраженных в учете согласно пункту 64, которые были проведены после окончания отчетного периода и которые существенно изменили бы количество обыкновенных акций или потенциальных обыкновенных акций, находившихся в обращении на конец периода, если бы эти сделки были проведены до окончания отчетного периода.
- 71 Примерами сделок, упомянутых в пункте 70(d), являются:
- (a) выпуск акций для реализации за наличные;
 - (b) выпуск акций в случае использования выручки на погашение долга или на выплаты по привилегированным акциям, находившимся в обращении на конец отчетного периода;
 - (c) выкуп обыкновенных акций, находящихся в обращении;
 - (d) конвертация или исполнение потенциальных обыкновенных акций, находившихся в обращении на конец отчетного периода, в обыкновенные акции;
 - (e) выпуск опционов, warrants или конвертируемых инструментов; и
 - (f) выполнение условий выпуска акций, эмитируемых при наступлении определенных событий.

Прибыль на акцию не корректируется на результаты подобных сделок, проведенных после окончания отчетного периода, поскольку подобные сделки не влияют на величину капитала, использованного в данный период для получения прибыли или убытков.

- 72 Финансовые инструменты и прочие контракты, предусматривающие выпуск потенциальных обыкновенных акций, могут содержать условия, влияющие на способ определения базовой и разводненной прибыли на акцию. От этих условий может зависеть, являются ли какие-либо потенциальные обыкновенные акции разводняющими, и если да, их влияние на средневзвешенное количество акций в обращении и все связанные с ним корректировки прибыли или убытков, приходящихся на долю держателей обыкновенных акций. Раскрытие условий выпуска подобных финансовых инструментов и прочих контрактов поощряется, если не предписано иное (см. МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»).
- 73 Если предприятие раскрывает, помимо базовой и разводненной прибыли на акцию, другие показатели в расчете на одну акцию, взятые из отчета о совокупном доходе и отличные от требуемых настоящим стандартом, то такие показатели должны рассчитываться с использованием средневзвешенного количества обыкновенных акций, определенного в соответствии с настоящим стандартом. Такие базовые и разводненные показатели на акцию должны раскрываться одинаково полно и приводиться в примечаниях. Предприятие раскрывает принцип расчета числителя (числителей), включая и то, являются ли показатели на акцию доналоговыми или посленалоговыми. Если используется такой показатель отчета о совокупном доходе, который не

показывается в этом отчете отдельной строкой, то должна быть показана сверка между использованным показателем и статьей отчета о совокупном доходе .

- 73А Пункт 73 также применяется в отношении предприятия, которое помимо информации о базовой и разводненной прибыли на акцию, также раскрывает суммы на акцию с использованием представленного компонента отдельного отчета о прибылях и убытках (как описано в пункте 81 МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007г.)), отличного от того, что требуется в соответствии с настоящим стандартом.

Дата вступления в силу:

- 74 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применяет настоящий стандарт в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 г., то оно обязано раскрыть этот факт.
- 74А МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Кроме этого, он добавил пункты 4А, 67А, 68А и 73А. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

Прекращение действия прочих нормативных документов

- 75 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 33 *"Прибыль на акцию"* (выпущенный в 1997 г.).
- 76 Настоящий стандарт заменяет собой ПКР (SIC) - 24 *«Прибыль на акцию - финансовые инструменты и другие контракты, расчеты по которым могут осуществляться путем уступки акций»*.

Приложение А

«Руководство по применению»

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

Приходящаяся на долю материнского предприятия прибыль или убытки

- A1 Для целей расчета прибыли на акцию по данным консолидированной финансовой отчетности прибылью или убытками, приходящимися на долю материнского предприятия, называется прибыль или убытки консолидированной компании после их корректировки на неконтролирующую долю акций.

Выпуск прав

- A2 Выпуск обыкновенных акций при исполнении или конвертации потенциальных обыкновенных акций обычно не обладает чертами бонусной эмиссии. Это связано с тем, что цена эмиссии потенциальных обыкновенных акций обычно отражает их полную стоимость, что приводит к пропорциональному изменению имеющихся у предприятия ресурсов. Однако при выпуске прав цена исполнения нередко бывает меньше справедливой стоимости акций. Поэтому, как отмечено в пункте 27(b), такой выпуск прав обладает чертами бонусной эмиссии. Если выпускаемые права предлагаются всем существующим держателям акций, то количество обыкновенных акций, используемое при расчете базовой и разводненной прибыли на акцию за все периоды до выпуска прав, принимается равным количеству обыкновенных акций, находившихся в обращении до этого выпуска, умноженному на следующий показатель:

справедливую стоимость на акцию непосредственно перед реализацией прав

теоретическую справедливую стоимость на акцию до реализации прав

Теоретическая справедливая стоимость на акцию до реализации прав рассчитывается путем сложения агрегированной рыночной стоимости акции непосредственно перед реализацией прав и выручки от реализации прав и деления полученной суммы на количество акций в обращении после реализации прав. В случае если выпускаемые права будут до даты их реализации продаваться на открытом рынке отдельно от акций, справедливая стоимость для целей этого расчета принимается равной цене закрытия последнего дня, в который акции продавались вместе с правами.

Контрольный показатель

- A3 Чтобы проиллюстрировать применение понятия «контрольный показатель», используемого в пунктах 42 и 43, предположим, что у одного предприятия приходящаяся на долю материнского предприятия прибыль от продолжающейся деятельности — 4 800 д.е.^{*}, приходящиеся на долю материнского предприятия убытки от прекращенной деятельности — 7 200 д.е., приходящиеся на долю материнского предприятия убытки — 2 400 д.е., количество акций в обращении: обыкновенных — 2 000, потенциальных обыкновенных — 400. Базовая прибыль на акцию этого предприятия от продолжающейся деятельности — 2,40, базовая прибыль на акцию от прекращенной деятельности — 3,60 и убытки на акцию — 1,20 д.е. 400 потенциальных обыкновенных акций включаются в расчет разводненной прибыли на акцию, поскольку итоговые 2,00 д.е. прибыли на акцию от продолжающейся деятельности являются разводняющими, если предположить, что эти 400 потенциальных обыкновенных акции никак не влияют на прибыль или убытки. Поскольку прибыль от продолжающейся деятельности, приходящаяся на долю материнского предприятия, — это контрольный показатель, предприятие также включает эти 400 потенциальных обыкновенных акции в расчет прочей прибыли, даже если итоговая прибыль на акцию является антиразводняющей, в отличие от базовой прибыли на акцию, т.е. убытки на

* В настоящем руководстве денежные суммы выражены в «денежных единицах» (д.е.).

акцию меньше (убытки на акцию от продолжающейся деятельности составляют 3,00 д.е., а от прекращенной деятельности — 1,00 д.е.).

Средняя рыночная цена обыкновенных акций

- A4 Для целей расчета разводненной прибыли на акцию средняя рыночная цена выпущенных, согласно сделанному допущению, обыкновенных акций рассчитывается на основе средней рыночной цены обыкновенных акций за этот период. Теоретически, при определении средней рыночной цены должны учитываться цены всех заключенных на рынке сделок с обыкновенными акциями этого предприятия. Однако на практике обычно может использоваться простая средняя из цен за неделю или месяц.
- A5 Как правило, при расчете средней рыночной цены могут использоваться рыночные цены закрытия. Однако при значительном колебании цен обычно более репрезентативной оказывается средняя из самой высокой и самой низкой цен. Необходимо постоянно пользоваться одним и тем же методом расчета средней рыночной цены, если только он не утратит свою релевантность из-за изменения условий. Например, предприятие, использующее рыночные цены закрытия для расчета средней из рыночных цен, оставшихся сравнительно стабильными в течение нескольких лет, может переключиться на расчет средней из самой высокой и самой низкой цен, если цены начнут сильно колебаться, и расчет по рыночным ценам закрытия не позволит больше получить репрезентативную среднюю цену.

Опционы, варранты и их эквиваленты

- A6 Опционы или варранты на покупку конвертируемых инструментов считаются реализованными во всех случаях, когда средние цены и конвертируемого инструмента, и обыкновенных акций, получаемых после конвертации, выше цены исполнения опционов или варрантов. Однако допущение об исполнении делается только в случае, если делается и допущение о конвертации аналогичных находившихся в обращении конвертируемых инструментов, если таковые имелись.
- A7 Положения о выпуске опционов или варрантов могут допускать или требовать их частичной или полной оплаты долговыми или иными инструментами предприятия (или его материнского или дочернего предприятия). При расчете разводненной прибыли на акцию эти опционы или варранты оказывают разводняющий эффект, если (а) средняя рыночная цена соответствующих обыкновенных акций за данный период превышает цену исполнения или (б) продажная цена инструмента, который будет использован как средство платежа, ниже той, по которой он может быть предложен по контракту об опционе или варранте, и из-за связанной с этим скидки реальная цена исполнения ниже рыночной цены обыкновенных акций, получаемых в результате исполнения. При расчете разводненной прибыли на акцию предполагается, что эти опционы или варранты были реализованы, а долговые или иные инструменты — предложены в качестве оплаты за опционы или варранты. Если для держателя опциона или варранта выгоднее оплата деньгами, и контракт не запрещает такую оплату, то делается допущение об оплате деньгами. Проценты (очищенные от налогов) на весь долг, который согласно сделанному допущению, был предложен в качестве оплаты, добавляются обратно в порядке корректировки числителя.
- A8 Аналогичным образом учитываются привилегированные акции, выпущенные на аналогичных условиях, или прочие инструменты с такими условиями конвертации, которые позволяют инвестору платить деньгами за более благоприятный конверсионный коэффициент.
- A9 Положения о выпуске некоторых опционов или варрантов могут требовать использования выручки, полученной от исполнения этих инструментов, для выкупа долговых или иных инструментов предприятия (или его материнского или дочернего предприятия). При расчете разводненной прибыли на акцию предполагается, что эти опционы или варранты были реализованы, а выручка использована на покупку долга по его средней рыночной цене, а не на покупку обыкновенных акций. Однако превышение выручки, полученной от якобы имевшего места исполнения, над суммой, использованной для якобы имевшей места покупки долга (т.е. якобы использованной на обратную покупку обыкновенных акций), включается в расчет разводненной прибыли на акцию. Проценты (очищенные от налогов) на весь долг, который согласно сделанному допущению, был куплен, добавляются обратно в порядке корректировки числителя.

Проданные опционы на продажу

- A10 Чтобы проиллюстрировать применение пункта б3, предположим, что в обращении находятся 120 проданных опционов на продажу предприятия на его обыкновенные акции с ценой исполнения 35 д.е.

Средняя рыночная цена ее обыкновенных акций за этот период — 28 д.е. При расчете разводненной прибыли на акцию предприятие делает допущение о выпуске в начале этого периода 150 акций по 28 д.е. каждая для выполнения своих обязательств по путам, оцениваемых в 4 200 д.е. При расчете разводненной прибыли на акцию разница между 150 выпущенными обыкновенными акциями и 120 обыкновенными акциями, полученными в результате исполнения опциона на продажу (30 дополнительных обыкновенных акций) прибавляется к знаменателю используемой формулы.

Инструменты дочерних, совместных или ассоциированных предприятий

- A11 Потенциальные обыкновенные акции дочернего, совместного или ассоциированного предприятия, конвертируемые либо в обыкновенные акции дочернего, совместного или ассоциированного предприятия, либо в обыкновенные акции материнского предприятия, участника совместного предпринимательства или инвестора (отчитывающееся предприятие), учитываются при расчете разводненной прибыли на акцию следующим образом:
- (a) инструменты, выпущенные дочерним, совместным или ассоциированным предприятием и позволяющие их держателям получить обыкновенные акции дочернего, совместного или ассоциированного предприятия, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию дочернего, совместного или ассоциированного предприятия. Затем эта прибыль на акцию включается в расчет прибыли на акцию отчитывающегося предприятия, исходя из того, что отчитывающееся предприятие владеет инструментами дочернего, совместного или ассоциированного предприятия;
 - (b) для целей расчета разводненной прибыли на акцию инструменты дочернего, совместного или ассоциированного предприятия, конвертируемые в обыкновенные акции отчитывающегося предприятия, считаются потенциальными обыкновенными акциями отчитывающегося предприятия. Аналогично, выпущенные дочерним, совместным или ассоциированным предприятием опционы или варранты на покупку обыкновенных акций отчитывающегося предприятия считаются при расчете консолидированной разводненной прибыли на акцию потенциальными обыкновенными акциями отчитывающегося предприятия.
- A12 Для целей определения влияния на прибыль на акцию инструментов, выпущенных отчитывающимся предприятием и конвертируемых в обыкновенные акции дочернего, совместного или ассоциированного предприятия, предполагается, что эти инструменты уже конвертированы, и числитель (прибыль или убытки приходящиеся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия) скорректирован, как того требует пункт 33. Помимо этих корректировок, числитель корректируется на любые зарегистрированные отчитывающимся предприятием изменения прибыли или убытков (например, изменения дивидендного дохода или дохода, рассчитанного методом долевого участия), объясняемые ростом количества обыкновенных акции дочернего, совместного или ассоциированного предприятия, оказавшимся в обращении в результате сделанного предположения о конвертации. На знаменатель формулы для расчета разводненной прибыли на акцию это не влияет, поскольку количество находящихся в обращении обыкновенных акций отчитывающегося предприятия в результате этой конвертации не изменилось бы.

Инструменты долевого участия и обыкновенные акции два класса

- A13 Капитал некоторых предприятий состоит из:
- (a) инструментов, дающих право участия в дивидендах вместе с обыкновенными акциями в заранее определенном соотношении (например, два на одну), иногда при наличии верхнего предела на участие (например, до, но не свыше, определенной суммы на акцию).
 - (b) класс обыкновенных акций со ставкой дивидендов, отличной от ставки дивидендов по другому классу обыкновенных акций, но без младших или старших прав.
- A14 Для целей расчета разводненной прибыли на акцию делается допущение о конвертации тех описанных в пункте A13 инструментов, которые конвертируются в обыкновенные акции, если она создает разводняющий эффект. Для тех инструментов, которые нельзя конвертировать в обыкновенные акции какого-либо класса, прибыль или убытки за период относятся на другие классы акций и долевыми инструментами участия с учетом предоставляемых ими прав на получение дивидендов или на участие в нераспределенной прибыли. Чтобы рассчитать базовую и разводненную прибыль на акцию,
- (a) прибыль или убытки, приходящиеся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия, корректируются (прибыль уменьшают, а убытки увеличивают) на сумму

дивидендов, объявленных в этот период по каждому классу акций и оговоренную в контракте сумму дивидендов (или процентов по облигациям с правом участия в прибыли), которые должны быть выплачены за отчетный период (например, на сумму невыплаченных кумулятивных дивидендов);

- (b) оставшаяся прибыль распределяется между акциями и долевыми инструментами с правом участия в прибыли пропорционально доле каждого инструмента в прибыли, как если бы вся прибыль (или убыток) за отчетный период была распределена; общая прибыль или убытки, относимые на каждый класс долевого инструмента, определяется путем сложения суммы, направляемых на выплату дивидендов, и сумм, относимых на участие в прибыли;
- (c) для определения прибыли на акцию по данному инструменту общая прибыль, отнесенная к каждому классу акций, делится на число тех находящихся в обращении акций, на которые эта прибыль относится.

При расчете разводненной прибыли на акцию все выпущенные, согласно сделанному допущению, потенциальные обыкновенные акции включаются в расчет количества обыкновенных акций в обращении.

Частично оплаченные акции

- A15 Если обыкновенные акции выпущены, но не оплачены полностью, то при расчете базовой прибыли на акцию они приравниваются к доле обыкновенной акции с учетом того, какое право участия в дивидендах, выплачиваемых в течение этого периода, они дают по сравнению с одной полностью оплаченной обыкновенной акцией.
- A16 Если частично оплаченные акции не дают права участия в дивидендах выплачиваемых в течение этого периода, то они рассматриваются при расчете разводненной прибыли на акцию как эквивалентные warrants или опционы. Предполагается, что неоплаченный остаток представляет собой выручку, используемую на покупку обыкновенных акций. Количество акций, учитываемое при расчете разводненной прибыли на акцию, представляет собой разницу между количеством акций размещенных по подписке, и количеством акций, которые, были куплены, согласно сделанному допущению.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»

Цель

Цель настоящего стандарта заключается в том, чтобы определить минимальное содержание промежуточного финансового отчета и установить принципы признания и оценки в полной или сокращенной версии финансовой отчетности за промежуточный период. Своевременная и надежная промежуточная финансовая отчетность повышает способность инвесторов, кредиторов и других лиц понять возможности предприятия по генерированию прибыли и потоков денежных средств, а также его финансовое состояние и ликвидность.

Сфера применения

- 1 Настоящий стандарт не определяет, какие предприятия должны публиковать промежуточную финансовую отчетность, с какой частотой или как быстро после окончания промежуточного периода это следует делать. Однако правительство, регуляторы рынка ценных бумаг, биржи и органы, регулирующие бухгалтерский учет, часто требуют, чтобы предприятия, долговые или долевыми ценные бумаги которых обращаются на открытом рынке, публиковали промежуточную финансовую отчетность. Настоящий стандарт применяется, если от предприятия требуется или оно самостоятельно принимает решение публиковать промежуточную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS). Комитет по международным стандартам финансовой отчетности* приветствует предоставление промежуточной финансовой отчетности предприятиями, ценные бумаги которых обращаются на открытом рынке, если такая отчетность соответствует принципам признания, оценки и раскрытия информации, установленным в настоящем стандарте. В частности, приветствуется, когда предприятия, ценные бумаги которых обращаются на открытом рынке:
 - (a) представляют промежуточную финансовую отчетность, по крайней мере, по состоянию на конец первого полугодия своего финансового года; и
 - (b) предоставляют свою промежуточную финансовую отчетность не позднее, чем через 60 дней после окончания промежуточного периода.
- 2 Каждый финансовый отчет, как годовой, так и промежуточный, оценивается отдельно на предмет его соответствия Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS). Тот факт, что предприятие могло не составлять промежуточную финансовую отчетность в течение определенного финансового года или составляло промежуточную финансовую отчетность, не соответствующую настоящему стандарту, не приводит к несоответствию годовой финансовой отчетности этого предприятия Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS), если в остальном годовая финансовая отчетность им соответствует.
- 3 Если промежуточная финансовая отчетность предприятия определяется как соответствующая Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS), то она должна соответствовать всем требованиям настоящего стандарта. Пункт 19 требует соответствующего раскрытия в этой связи.

* Правопреемником Комитета по международным стандартам финансовой отчетности является Правление международных стандартов финансовой отчетности, которое начало действовать в 2001 г.

Определения

4 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Промежуточный период представляет собой отчетный финансовый период короче чем полный финансовый год.

Промежуточный финансовый отчет означает финансовый отчет, содержащий либо полный комплект финансовой отчетности (в соответствии с указаниями МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.), либо комплект сокращенной финансовой отчетности (в соответствии с указаниями настоящего стандарта) за промежуточный период.

Содержание промежуточного финансового отчета

5 МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) определяет полный комплект финансовой отчетности как документ, включающий следующие компоненты:

- (a) отчет о финансовом положении на конец периода;
- (b) отчет о совокупном доходе за период;
- (c) отчет об изменениях в капитале за период;
- (d) отчет о движении денежных средств за период;
- (e) примечания, состоящие из краткого изложения значительных аспектов учетной политики и других пояснений к отчетности; и
- (f) отчет о финансовом положении на начало самого раннего сравнительного периода, если предприятие применяет учетную политику ретроспективно, осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности или если предприятие реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности.

6 Исходя из соображений своевременности и снижения стоимости, а также во избежание повторения информации, представленной ранее, от предприятия может требоваться или оно может самостоятельно принять решение предоставлять меньшие объемы информации на промежуточные даты по сравнению с годовой финансовой отчетностью. Согласно настоящему стандарту минимальное содержание промежуточного финансового отчета определяется как сокращенная финансовая отчетность и избранные примечания к отчетности. Промежуточный финансовый отчет предназначен для представления обновленной информации по сравнению с последним полным комплектом годовой финансовой отчетности. Соответственно он сосредоточен на новой деятельности, новых событиях и обстоятельствах и не дублирует информацию, представленную ранее.

7 Никакие положения настоящего стандарта не предназначены для того, чтобы запретить или помешать предприятию публиковать полный комплект финансовой отчетности (определяемый в МСФО (IAS) 1) в промежуточном финансовом отчете вместо сокращенной финансовой отчетности и избранных примечаний. Настоящий стандарт также не запрещает и не мешает предприятию включать в сокращенную промежуточную финансовую отчетность больше информации, нежели минимальный набор статей или избранные примечания, указанные в настоящем стандарте. Принципы признания и оценки, содержащиеся в настоящем стандарте, применяются также и к полной финансовой отчетности за промежуточный период, и такая отчетность может включать всю информацию, подлежащую раскрытию в соответствии с требованиями настоящего стандарта (в частности, требования по раскрытию информации в избранных примечаниях, содержащиеся в пункте 16), а также в соответствии с требованиями других стандартов.

Минимальные компоненты промежуточной финансовой отчетности

8 Промежуточная финансовая отчетность включает как минимум следующие компоненты:

- (a) сокращенный отчет о финансовом положении;
- (b) сокращенный отчет о совокупном доходе, представленный либо как:
 - (i) сокращенный единый отчет; или
 - (ii) сокращенный отдельный отчет о прибылях и убытках и сокращенный отчет о совокупном доходе;
- (c) сокращенный отчет об изменениях в капитале;

- (d) сокращенный отчет о движении денежных средств; и
- (e) избранные примечания к отчетности.

8A Если предприятие представляет компоненты прибыли или убытка в отдельном отчете о прибылях и убытках, как описано в пункте 81 МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.), оно представляет сокращенную промежуточную информацию из данного отдельного отчета.

Форма и содержание промежуточной финансовой отчетности

- 9 Если предприятие публикует полный комплект финансовой отчетности в своем промежуточном финансовом отчете, то форма и содержание такой отчетности должны соответствовать требованиям МСФО (IAS) 1 к полному комплекту финансовой отчетности.
- 10 Если предприятие публикует в своей промежуточной финансовой отчетности комплект сокращенной финансовой отчетности, то такая сокращенная отчетность должна как минимум включать каждый заголовок и промежуточный итог, которые были включены в его последнюю годовую финансовую отчетность, а также избранные примечания к отчетности в соответствии с требованиями настоящего стандарта. Дополнительные статьи или примечания включаются, если при их отсутствии сокращенная промежуточная финансовая отчетность будет вводить пользователей в заблуждение.
- 11 В отчете, который представляет компоненты прибыли или убытка за промежуточный период, предприятие должно представить базовую и разведенную прибыль на акцию за данный период в том случае, если предприятие входит в сферу применения МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию».
- 11A Если предприятие представляет компоненты прибыли или убытка в отдельном отчете о прибылях и убытках, как описано в пункте 81 МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.), оно представляет базовую и разведенную прибыль на акцию в данном отдельном отчете.
- 12 МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) содержит указания в отношении структуры финансовой отчетности. «Руководство по применению» к МСФО (IAS) 1 иллюстрирует формат представления отчета о финансовом положении, отчета о совокупном доходе и отчета об изменениях в капитале.
- 13 [Удален]
- 14 Промежуточный финансовый отчет готовится на консолидированной основе, если последняя годовая финансовая отчетность предприятия была консолидированной. Отдельная отчетность материнского предприятия не совместима и не сопоставима с консолидированной отчетностью в последнем годовом финансовом отчете. Если помимо консолидированной финансовой отчетности годовой финансовый отчет предприятия включал отдельную отчетность материнского предприятия, то настоящий стандарт не требует, но и не запрещает включения отдельной отчетности материнского предприятия в промежуточный финансовый отчет.

Значительные события и операции

- 15 Предприятие должно включить в свою промежуточную финансовую отчетность объяснения событий и операций, которые являются значительными для понимания изменений в финансовом положении и результатах деятельности предприятия, произошедших с даты последней годовой отчетности. Раскрываемая информация о таких событиях и операциях обновляет соответствующую информацию, представленную в последней годовой финансовой отчетности.
- 15A Пользователь промежуточной финансовой отчетности предприятия будет иметь доступ к последней годовой финансовой отчетности предприятия. Следовательно, нет необходимости в отношении примечаний к промежуточной финансовой отчетности представлять относительно незначительные обновления информации, которая уже была отражена в примечаниях к последней годовой финансовой отчетности.
- 15B Ниже представлен список событий и операций, информацию о которых необходимо раскрыть, если они являются значительными; список не является исчерпывающим.
- (a) списание запасов до чистой стоимости реализации и реверсивная запись такого списания;

* Публикация «Улучшений в МСФО (IFRS)» в мае 2008 г. привела к внесению поправок в данный пункт с целью пояснения сферы применения МСФО (IAS) 34.

- (b) признание убытка от обесценения финансовых активов, основных средств, нематериальных активов или иных активов и реверсивная запись такого убытка от обесценения;
- (c) реверсивная запись любых резервов по затратам на реструктуризацию;
- (d) приобретение и выбытие объектов основных средств;
- (e) обязательства по приобретению основных средств;
- (f) урегулирование судебных споров;
- (g) исправление ошибок предыдущего периода;
- (h) изменения в бизнесе или экономических условиях, которые влияют на справедливую стоимость финансовых активов и финансовых обязательств предприятия, если эти активы и обязательства признаются по справедливой стоимости или амортизированной стоимости;
- (i) любое неисполнение обязательств по займам или нарушение кредитного соглашения, не исправленные до конца отчетного периода включительно; и
- (j) операции со связанными сторонами;
- (k) переводы между уровнями иерархии справедливой стоимости, используемой при оценке справедливой стоимости финансовых инструментов;
- (l) изменения в классификации финансовых активов в результате изменения назначения или использования таких активов; и
- (m) изменения в условных обязательствах и условных активах.

15C Отдельные МСФО представляют руководство по выполнению требований к раскрытию информации для многих из статей, перечисленных в пункте 15B. В случае если событие или операция являются значительными для понимания изменений в финансовом положении или результатах деятельности предприятия, произошедших после окончания последнего отчетного периода, то промежуточная финансовая отчетность предприятия должна содержать пояснение и обновление соответствующей информации, включенной в финансовую отчетность за последний годовой отчетный период.

16–18 [Удалены]

Раскрытие прочей информации

16A В дополнение к раскрытию информации о значительных событиях и операциях в соответствии с пунктами 15-15C предприятие должно включать в примечания к промежуточной финансовой отчетности следующую информацию в случае, если она не раскрыта в каком-либо другом компоненте промежуточной финансовой отчетности. Информация обычно отражается нарастающим итогом с начала финансового года до текущей даты.

- (a) заявление о том, что в промежуточной финансовой отчетности применяются те же принципы учетной политики и методы расчета, что и в последней годовой финансовой отчетности, а в случае отличия таких принципов учетной политики или методов – описание характера и влияния изменений.
- (b) пояснения в отношении сезонности или цикличности операций за промежуточный период.
- (c) характер и сумма статей, оказывающих воздействие на активы, обязательства, капитал, чистый доход или потоки денежных средств, которые являются необычными по своему характеру, размеру или воздействию.
- (d) характер и объем изменений в расчетных оценках сумм, отраженных в предыдущих промежуточных периодах текущего финансового года, или изменений в расчетных оценках сумм, отраженных в предыдущих финансовых годах.
- (e) выпуск, выкуп и погашение долговых и долевых ценных бумаг.
- (f) дивиденды уплаченные (в совокупности или на акцию) отдельно по обыкновенным и прочим акциям.
- (g) следующая информация о сегментах (требуется раскрыть информацию о сегментах в промежуточной финансовой отчетности предприятия только в том случае, если МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» требует от данного предприятия раскрытия информации о сегментах в своей годовой финансовой отчетности):
 - (i) выручка, полученная от внешних заказчиков, если она учитывается при оценке прибыли или убытка по сегменту, которые анализируются руководителем,

принимающим операционные решения, или представляются на рассмотрение руководителю, принимающему операционные решения, на регулярной основе.

- (ii) межсегментная выручка, если она учитывается при оценке прибыли или убытка по сегменту, которые анализируются руководителем, принимающим операционные решения, или представляются на рассмотрение руководителю, принимающему операционные решения, на регулярной основе.
 - (iii) оценка прибыли или убытка по сегменту.
 - (iv) общая стоимость активов, сумма которых, раскрытая в последней годовой финансовой отчетности, существенно изменилась;
 - (v) описание различий в основе сегментации или в основе оценки прибыли или убытка по сегменту по сравнению с последней годовой финансовой отчетностью.
 - (vi) сверка общей суммы представленных оценок прибыли или убытка по сегменту с суммой прибыли или убытка до расхода (дохода) по налогу и от прекращенной деятельности. Однако, если предприятие распределяет представленные статьи сегмента, такие как расход (доход) по налогу, предприятие может сверить общую сумму оценок прибыли или убытка по сегменту с суммой прибыли или убытка после учета данных статей. Выявленные при сверке существенные расхождения должны идентифицироваться и описываться отдельно при данной сверке.
- (h) события, последовавшие после окончания промежуточного периода, которые не были отражены в финансовой отчетности за промежуточный период.
- (i) влияние изменений в организационной структуре предприятия, произошедших в течение промежуточного периода, включая объединение бизнеса, приобретение или утрату контроля над дочерними предприятиями и долгосрочные инвестиции, реструктуризацию и прекращенную деятельность. В случае объединения бизнеса предприятие раскрывает информацию, подлежащую раскрытию в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса».

Раскрытие информации о соответствии МСФО

- 19 Если промежуточная финансовая отчетность предприятия соответствует настоящему стандарту, то необходимо раскрыть этот факт. Не допускается описание промежуточной финансовой отчетности как соответствующей Международным стандартам финансовой отчетности, если она не соответствует всем требованиям стандартов.

Периоды, за которые должна представляться промежуточная финансовая отчетность

- 20 Промежуточные отчеты включают промежуточную финансовую отчетность (сокращенную или полную) за следующие периоды:
- (a) отчет о финансовом положении на конец текущего промежуточного периода и сравнительный отчет о финансовом положении на конец непосредственно предшествующего финансового года;
 - (b) отчеты о совокупном доходе за текущий промежуточный период и кумулятивно за текущий финансовый год до отчетной даты со сравнительными отчетами о совокупном доходе за сопоставимые промежуточные периоды (текущий и с начала года до отчетной даты) непосредственно предшествующего финансового года. В соответствии с МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.), промежуточный отчет может представлять для каждого периода либо единый отчет о совокупном доходе, либо отчет, представляющий компоненты прибыли или убытка (отдельный отчет о прибылях и убытках) и второй отчет, начинающийся с представления прибыли или убытка и раскрывающий компоненты прочего совокупного дохода (отчет о совокупном доходе);
 - (c) отчет, отражающий изменения в капитале кумулятивно с начала текущего финансового года до отчетной даты со сравнительным отчетом за сопоставимый период с начала года до отчетной даты непосредственно предшествующего финансового года;
 - (d) отчет о движении денежных средств кумулятивно за период с начала текущего финансового года до отчетной даты со сравнительным отчетом за сопоставимый период с начала года до отчетной даты непосредственно предшествующего финансового года.

- 21 Для предприятия, деятельность которого носит ярко выраженный сезонный характер, может быть полезна финансовая информация за двенадцать месяцев, заканчивающихся на дату окончания промежуточного периода, а также сравнительная информация за предыдущий двенадцатимесячный период. Соответственно представление такой информации предприятиями, чья деятельность носит ярко выраженный сезонный характер, в дополнение к информации, предусмотренной в предыдущем пункте, приветствуется.
- 22 В приложении А проиллюстрировано, какие периоды должны быть представлены предприятием, составляющим отчетность раз в полгода, и предприятием, составляющим ежеквартальную отчетность.

Существенность

- 23 При решении вопроса о том, как признавать, оценивать, классифицировать и раскрывать статью в целях промежуточной финансовой отчетности, необходимо оценить существенность финансовых данных промежуточного периода. При оценке существенности следует признать, что оценка данных за промежуточный период может зависеть от расчетных оценок в большей степени, нежели оценка годовых финансовых данных.
- 24 МСФО (IAS) 1 и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» определяют статью как существенную, если ее отсутствие или искажение может повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности. МСФО (IAS) 1 требует отдельного раскрытия информации по существенным статьям, включая (например) прекращенную деятельность, а МСФО (IAS) 8 требует раскрытия информации об изменениях в бухгалтерских оценках, ошибках и изменениях учетной политики. Эти два стандарта не содержат количественных указаний в отношении существенности.
- 25 В то время как при оценке существенности всегда требуется применение суждения, настоящий стандарт основывает решение о признании и раскрытии информации, исходя из данных за промежуточный период для обеспечения понятности промежуточных данных. Так, например, необычные статьи, изменения в учетной политике или в расчетных оценках и ошибки признаются и раскрываются при соблюдении критерия существенности применительно к данным за промежуточный период, для того чтобы избежать вводящих в заблуждение выводов, которые могут следовать из отсутствия информации. Первоочередная задача заключается в том, чтобы обеспечить включение в промежуточный финансовый отчет всего объема информации, которая является уместной для понимания финансового положения и результатов деятельности предприятия в течение промежуточного периода.

Раскрытие информации в годовой финансовой отчетности

- 26 Если расчетная оценка суммы, отраженной в промежуточной отчетности, существенно изменилась в последнем промежуточном периоде финансового года, а отдельная финансовая отчетность за этот окончательный промежуточный период не публикуется, то характер и сумма такого изменения в расчетной оценке должны раскрываться в примечании к годовой финансовой отчетности за этот финансовый год.
- 27 Согласно МСФО (IAS) 8 требуется раскрытие информации о характере и (если это практически возможно) сумме изменения в расчетной оценке, которое либо оказывает существенное воздействие в текущем периоде, либо, как ожидается, окажет существенное воздействие в последующих периодах. Пункт 16A(d) настоящего стандарта требует аналогичного раскрытия информации в промежуточном финансовом отчете. Примеры включают изменения в расчетной оценке в последнем промежуточном периоде, относящиеся к списанию запасов, реструктуризации или к убыткам от обесценения, которые были отражены в более раннем промежуточном периоде финансового года. Раскрытие информации согласно требованиям предыдущего пункта соответствует требованию МСФО (IAS) 8 и должно иметь более узкую сферу применения, относящуюся только к изменению в расчетной оценке. Предприятие не обязано включать дополнительную финансовую информацию за промежуточный период в свою годовую финансовую отчетность.

Признание и оценка

Та же учетная политика, что и в годовой отчетности

- 28 Предприятие применяет в своей промежуточной финансовой отчетности те же принципы учетной политики, что и принципы, использованные в годовой финансовой отчетности, за исключением

изменений в учетной политике, внесенных после даты последней годовой финансовой отчетности, которые должны быть отражены в следующей годовой финансовой отчетности. При этом частота представления отчетности предприятия (ежегодно, раз в полгода или ежеквартально) не оказывает воздействия на результаты его деятельности за год. Для достижения этой цели оценка в целях промежуточной отчетности производится за период с начала года до отчетной даты.

- 29 Может показаться, что предъявляемое предприятию требование применять к своей промежуточной финансовой отчетности те же принципы учетной политики, что и к годовой отчетности, предполагает, что относящиеся к промежуточному периоду оценки выполняются так, как если бы каждый промежуточный период существовал отдельно как независимый отчетный период. Однако предусматривая, что частота представления отчетности предприятием не оказывает воздействия на оценку результатов его деятельности за год, пункт 28 признает, что промежуточный период является частью более продолжительного финансового года. Оценка за период с начала года до отчетной даты может предполагать изменение в расчетных оценках сумм, отраженных в предыдущих промежуточных периодах текущего финансового года. Однако принципы признания активов, обязательств, доходов и расходов за промежуточный период являются такими же, что и в отношении годовой финансовой отчетности.
- 30 Ниже приводятся конкретные примеры:
- (a) принципы признания и оценки убытков от списания запасов, реструктуризации или обесценения в промежуточном периоде соответствуют тем принципам, которые применяло бы предприятие, если бы оно готовило только годовую финансовую отчетность. Однако если такие статьи признаются и оцениваются в одном промежуточном периоде, а в последующем промежуточном периоде этого финансового года расчетная оценка меняется, то первоначальная расчетная оценка в последующем промежуточном периоде должна быть скорректирована либо путем начисления дополнительной суммы убытка, либо путем реверсивной записи ранее признанной суммы;
 - (b) затраты, которые на конец промежуточного периода не соответствуют определению актива, не капитализируются в отчете о финансовом положении ни на период ожидания будущей информации в отношении того, будут ли они соответствовать определению актива, ни для выравнивания показателей прибыльности по промежуточным периодам в течение финансового года; и
 - (c) расходы по налогу на прибыль признаются в каждом промежуточном периоде на основании наилучшей расчетной оценки средневзвешенной годовой ставки налога на прибыль, ожидаемой за полный финансовый год. Суммы, начисленные по расходам по налогу на прибыль в одном промежуточном периоде, возможно, потребуют корректировки в последующем промежуточном периоде того же финансового года, если изменится расчетная оценка годовой ставки налога на прибыль.
- 31 В соответствии с «Концепцией подготовки и представления финансовой отчетности» (далее – «Концепция») * признание является «процессом включения в баланс или в отчет о прибылях и убытках статьи, соответствующей определению их элемента и удовлетворяющей критериям признания». Определения активов, обязательств, доходов и расходов являются основополагающими для признания как на конец годового, так и на конец промежуточного финансового отчетного периода.
- 32 В отношении активов на промежуточные даты применяются те же тесты будущих экономических выгод, что и на конец финансового года предприятия. Затраты, которые по своему характеру не могут быть отнесены к активам на конец финансового года, также не могут быть отнесены к ним и на промежуточные даты. Аналогичным образом обязательство на конец промежуточного отчетного периода должно представлять собой существующее обязательство как на эту дату, так и на конец годового отчетного периода.
- 33 Исключительно важной характеристикой доходов (выручки) и расходов является то, что соответствующие притоки и оттоки активов и обязательств уже имели место. Если эти притоки или оттоки уже имели место, то соответствующие доходы и расходы признаются. В противном случае они не признаются. В «Концепции» сказано, что «расходы признаются в отчете о прибылях и убытках тогда, когда возникло снижение будущих экономических выгод, относящихся к уменьшению актива или увеличению обязательства, которое может быть надежно оценено ... «Концепция» не допускает признания в балансе статей, которые не соответствуют определению активов или обязательств».

* «Концепция подготовки и представления финансовой отчетности» КМСФО была принята Правлением КМСФО в 2001 году. В сентябре 2010 года Правление КМСФО заменило «Концепцию» на «Концептуальную основу составления финансовой отчетности».

- 34 При оценке активов, обязательств, доходов, расходов и потоков денежных средств, отраженных в финансовой отчетности, предприятие, представляющее отчетность только на ежегодной основе, в состоянии учесть информацию, которая становится доступной в течение всего финансового года. Оценка статей фактически представляет собой оценку за период с начала года до отчетной даты.
- 35 Предприятие, представляющее отчетность каждые полгода, использует информацию, имеющуюся к середине года или вскоре после этого, при оценке статей в своей финансовой отчетности за первое полугодие, и информацию, имеющуюся к окончанию года или вскоре после него, для двенадцатимесячного периода. Оценка статей за двенадцать месяцев будет отражать возможные изменения в расчетных оценках сумм, отраженных в отчетности за первое полугодие. Суммы, отраженные в промежуточном финансовом отчете за первое полугодие, не подлежат ретроспективной корректировке. При этом согласно пунктам 16A(d) и 26 требуется раскрытие информации о характере и сумме любых существенных изменений в расчетных оценках.
- 36 Предприятие, представляющее отчетность чаще, чем раз в полгода, оценивает доходы и расходы с начала года до отчетной даты по каждому промежуточному периоду с использованием информации, имеющейся на момент подготовки каждого комплекта финансовой отчетности. Суммы доходов и расходов, включаемые в отчетность за текущий промежуточный период, отражают любые изменения в расчетных оценках сумм, включенных в отчетность за предыдущие промежуточные периоды финансового года. Суммы, отраженные в предыдущих промежуточных периодах, не подлежат ретроспективной корректировке. При этом согласно пунктам 16A(d) и 26 требуется раскрытие информации о характере и сумме любых существенных изменений в расчетных оценках.

Доходы, получаемые сезонно, циклически или эпизодически

- 37 Доходы, получаемые сезонно, циклически или эпизодически в течение финансового года, не признаются досрочно и не откладываются на будущее с промежуточной даты, если такое досрочное признание или откладывание не было бы надлежащим на конец финансового года предприятия.
- 38 Примеры включают доходы по дивидендам, роялти и государственные субсидии. Кроме того, некоторые предприятия постоянно получают более высокие доходы в определенные промежуточные периоды финансового года по сравнению с другими промежуточными периодами, например, сезонные доходы розничной торговли. Такие доходы признаются тогда, когда они возникают.

Затраты, понесенные неравномерно в течение финансового года

- 39 Затраты, понесенные неравномерно в течение финансового года предприятия, признаются досрочно или откладываются в целях промежуточной отчетности, тогда и только тогда, когда досрочное признание и откладывание такого типа затрат также является надлежащим на конец финансового года.

Применение принципов признания и оценки

- 40 В приложении В представлены примеры применения общих принципов признания и оценки, изложенных в пунктах 28–39.

Использование расчетных оценок

- 41 Порядок оценки, применяемый в промежуточном финансовом отчете, должен обеспечивать надежность представляемой информации, а также надлежащее раскрытие всего объема существенной финансовой информации, уместной для понимания финансового положения и результатов деятельности предприятия. Оценка статей как в годовой, так и в промежуточной финансовой отчетности часто основывается на обоснованных расчетных оценках, однако подготовка промежуточной финансовой отчетности обычно требует большей степени использования методов расчетной оценки, нежели годовая финансовая отчетность.
- 42 В приложении С представлены примеры использования расчетных оценок в промежуточных периодах.

Пересчет ранее отраженных в отчетности промежуточных периодов

- 43 Изменение в учетной политике, за исключением изменений, для которых условия перехода к новому порядку учета установлены каким-либо новым стандартом, отражается следующим образом:
- (a) путем пересчета финансовой отчетности за предыдущие промежуточные периоды текущего финансового года и сравнительные промежуточные периоды любых предыдущих финансовых лет, которые будут пересчитываться в годовой финансовой отчетности согласно МСФО (IAS) 8; или
 - (b) в случаях, когда на начало финансового года практически невозможно определить кумулятивный эффект применения новой учетной политики ко всем предыдущим периодам, корректировки финансовой отчетности за предыдущие промежуточные периоды текущего финансового года и сравнительные промежуточные периоды предыдущих финансовых лет для применения новой учетной политики производятся перспективно с наиболее ранней из практически возможных дат.
- 44 Одной из целей принципа, изложенного в предыдущем пункте, является обеспечение применения единой учетной политики к определенной категории операций в течение всего финансового года. Согласно МСФО (IAS) 8 изменение учетной политики отражается путем ретроспективного применения с пересчетом финансовых данных за предыдущий период, настолько ранних, насколько это практически возможно. Однако если кумулятивную сумму корректировки, относящейся к предыдущим финансовым годам, на практике невозможно определить, то согласно МСФО (IAS) 8 новая политика применяется перспективно с наиболее ранней из практически возможных дат. Принцип, изложенный в пункте 43, требует, чтобы в течение текущего финансового года любое изменение в учетной политике применялось либо ретроспективно, либо, если это на практике невозможно, перспективно не позднее, чем с начала финансового года.
- 45 Отражение изменения в порядке учета на промежуточную дату в течение финансового года приведет к применению двух различных принципов учетной политики к определенной категории операций в течение одного финансового года. В результате могут возникнуть трудности с промежуточным распределением, искажение финансового результата и усложнение анализа и понимания информации промежуточного периода.

Дата вступления в силу

- 46 Настоящий стандарт вступает в силу применительно к финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 1999 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается.
- 47 МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности. Кроме этого, он внес поправки в пункты 4, 5, 8, 11, 12 и 20, удалил пункт 13 и добавил пункты 8А и 11А. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 48 МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) внес поправки в пункт 16(i). Предприятие должно применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 49 Публикация «Улучшения в МСФО», выпущенная в мае 2010 г., внесла поправки в пункт 15 и удалила пункты 16-18. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов»

Цель

- 1 Настоящий стандарт предписывает порядок, который предприятие должно применять при учете активов, чтобы их балансовая стоимость не превышала возмещаемую стоимость. Актив числится на балансе по стоимости, превышающей его возмещаемая стоимость, если его балансовая стоимость превышает сумму, которая может быть получена посредством использования или продажи данного актива. В случае, если это имеет место, считается, что актив обесценился, и стандарт предписывает, чтобы предприятие отразило убыток от обесценения. Стандарт также определяет, когда предприятие должно восстанавливать убыток от обесценения и предписывает порядок раскрытия информации.

Сфера применения

- 2 Настоящий стандарт применяется для учета обесценения всех активов, за исключением:
- (a) запасов (см. МСФО (IAS) 2 «Запасы»);
 - (b) активов, возникающих из договоров на строительство (см. МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»);
 - (c) отложенных налоговых активов (см. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
 - (d) активов, возникающих из вознаграждений работникам (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
 - (e) финансовых активов, на которые распространяется МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;
 - (f) инвестиционного имущества, оцениваемого по справедливой стоимости (см. МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»);
 - (g) относящихся к сельскохозяйственной деятельности биологических активов, которые оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
 - (h) отложенных издержек по приобретению, а также нематериальных активов, возникающих из обусловленных договорами страхования прав страховщика в соответствии МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»; и
 - (i) долгосрочных активов (или выбывающих групп), классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность».
- 3 Настоящий стандарт не действует в отношении запасов, активов, возникающих из договоров на строительство, отложенных налоговых активов, активов, возникающих из вознаграждений работникам или активов, классифицируемых как предназначенные для продажи (или включенные в выбывающую группу, которая классифицируется как предназначенная для продажи), поскольку существующие стандарты, действующие в отношении данных активов, уже содержат требования для признания и оценке данных активов.
- 4 Настоящий стандарт действует в отношении финансовых активов, классифицируемых как:

- (a) дочерние предприятия в соответствии с определением, приведенным в МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»;
- (b) ассоциированные предприятия в соответствии с определением, приведенным в МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия»; и
- (c) совместная деятельность в соответствии с определением, приведенным в МСФО (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности».

В отношении убытков от обесценения других активов обращайтесь к МСФО (IAS) 39.

5 Настоящий стандарт не относится к финансовым активам, подпадающим под действие МСФО (IAS) 39, инвестиционному имуществу, оцененному по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40, а также к относящимся к сельскохозяйственной деятельности биологическим активам, оцениваемым по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу в соответствии с МСФО (IAS) 41. Однако настоящий стандарт действует в отношении активов, которые учитываются по переоцененной стоимости (то есть справедливой стоимости) в соответствии с другими стандартами, такими как модель переоценки, приведенная в МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Определение того, не должен ли переоцененный актив быть обесцененным, зависит от основы, принятой для определения справедливой стоимости:

- (a) если справедливая стоимость актива равна рыночной стоимости, то единственной разницей между справедливой стоимостью актива и его справедливой стоимостью за вычетом расходов на продажу являются прямые приростные издержки, связанные с выбытием актива:
 - (i) если затраты на выбытие пренебрежимо малы, то возмещаемая стоимость переоцененного актива обязательно будет почти равна или чуть больше суммы переоценки (то есть справедливой стоимости). В таком случае, после применения требований в отношении переоценки переоцененный актив вряд ли будет обесцененным, и возмещаемую стоимость определять не нужно.
 - (ii) если затраты на выбытие не являются пренебрежимо малыми, то справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу переоцененного актива обязательно меньше его справедливой стоимости. Следовательно, переоцененный актив будет обесцененным, если ценность его использования меньше переоцененной стоимости (то есть справедливой стоимости). В данном случае после применения требований переоценки предприятие должно применить настоящий стандарт, чтобы определить, не должен ли актив быть переоцененным.
- (b) если справедливая стоимость актива определяется на основе, отличной от его рыночной стоимости, его переоцененная стоимость (то есть справедливая стоимость) может быть больше или меньше возмещаемой стоимости. Следовательно, после применения требований переоценки предприятие должно применить настоящий стандарт, чтобы определить, не должен ли актив быть переоцененным.

Определения

6 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Активный рынок — рынок, где выполняются все перечисленные ниже условия:

- (a) обращающиеся на рынке товары являются однородными;
- (b) как правило, в любое время можно найти покупателей и продавцов, желающих совершить сделку;
- (c) информация о ценах является общедоступной.

Балансовая стоимость - стоимость, по которой учитывается актив после вычета начисленных амортизационных отчислений (амортизации) и начисленных убытков от обесценения.

Единица, генерирующая денежные средства (генерирующая единица) - наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует приток денежных средств, в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов или групп активов.

Корпоративные активы - активы, помимо гудвила, которые способствуют поступлению денежных средств в будущем как от рассматриваемой генерирующей единицы, так и от других генерирующих единиц.

Затраты на выбытие - приростные издержки, напрямую связанные с выбытием актива или генерирующей единицы, за вычетом финансовых издержек и расходов по налогу на прибыль.

Амортизируемая величина - стоимость актива или иная сумма, принимаемая за стоимость в финансовой отчетности, за вычетом его остаточной стоимости.

Амортизация (списание) — систематическое распределение амортизируемой величины актива на срок его полезного использования.*

Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу - сумма, которую можно выручить от продажи актива или генерирующей единицы, в результате сделки между независимыми, осведомленными и желающими заключить сделку сторонами, минус затраты на выбытие.

Убытки от обесценения - сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы, превышает его возмещаемую стоимость.

Возмещаемая стоимость актива или генерирующей единицы — справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше.

Срок службы - это либо:

- (a) предполагаемый период использования актива предприятием; либо
- (b) число единиц продукции или аналогичных единиц, которое предприятие ожидает получить в результате использования актива.

Ценность использования — приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые предположительно будут получены от актива или генерирующей единицы.

Идентификация актива, который может быть обесценен

- 7 В пунктах 8–17 указывается, когда должна быть определена возмещаемая стоимость. Хотя в данных требованиях используется термин «актив», но они в равной мере применимы как к отдельному активу, так и к генерирующей единице. Остальная часть настоящего стандарта построена следующим образом:
- (a) в пунктах 18–57 установлены требования, относящиеся к оценке возмещаемой стоимости. Хотя в данных требованиях также используется термин «актив», но они в равной мере применимы как к отдельному активу, так и к генерирующей единице.
 - (b) в пунктах 58–108 изложены требования в отношении признания и оценке убытков от обесценения. Признание и оценка убытков от обесценения для отдельного актива, отличного от гудвила, рассматривается в пунктах 58–64. В пунктах 65–108 рассматривается признание и оценка убытков от обесценения для генерирующих единиц и гудвила.
 - (c) в пунктах 109–116 установлены требования для восстановления убытков от обесценения, признанных в предыдущие периоды в отношении актива или генерирующей единицы. И опять, хотя в данных требованиях используется термин «актив», но они в равной мере применимы как к отдельному активу, так и к генерирующей единице. Дополнительные требования для отдельных активов изложены в пунктах 117–121, для генерирующей единицы – в пунктах 122 и 123, а для гудвила - в пунктах 124 и 125.
 - (d) в пунктах 126–133 определяется информация, которая должна быть раскрыта относительно убытков от обесценения. В пунктах 134–137 определены требования по дополнительному раскрытию информации для генерирующих единиц, на которые в целях тестирования на обесценение были отнесены гудвил и нематериальные активы с неопределенным сроком службы.
- 8 Актив обесценивается, если его балансовая стоимость превосходит возмещаемую стоимость. В пунктах 12–14 представлены некоторые признаки, указывающие на возможность обесценения. При наличии любых данных признаков предприятие должно провести формальную оценку возмещаемой стоимости. Если в пункте 10 не указано иное, настоящий стандарт не требует, чтобы предприятие проводило формальную оценку возмещаемой стоимости в отсутствие каких-либо признаков возможного обесценения активов.
- 9 **Предприятие должно на конец каждого отчетного периода оценить, нет ли каких-либо признаков обесценения активов. В случае наличия любого такого признака предприятие должно оценить возмещаемую стоимость актива.**

* В случае нематериального актива вместо термина «амортизация» обычно используется термин «списание». Оба термина имеют одно и то же значение

- 10 Независимо от того, существуют ли какие-либо признаки обесценения, предприятие также:
- (a) проверяет нематериальный актив с неопределенным сроком службы или нематериальный актив, который еще не имеется в наличии для использования, на предмет обесценения ежегодно путем сравнения его балансовой стоимости с возмещаемой стоимостью. Данная проверка на обесценение может проводиться в любое время в течение годового периода, при том условии, что она проводится каждый год в одно и то же время. Разные нематериальные активы могут проверяться на обесценение в разное время. Однако если такой нематериальный актив первоначально признан в течение текущего годового периода, такой нематериальный актив должен быть проверен на обесценение до конца текущего годового периода.
 - (b) проверяет приобретенный в результате объединения бизнеса гудвил на обесценение ежегодно в соответствии с пунктами 80–99.
- 11 Способность нематериального актива производить в будущем экономические выгоды в объеме, достаточном для возмещения его балансовой стоимости, обычно подвержено большей неопределенности до, чем после начала использования актива. Поэтому настоящий стандарт предписывает, что предприятие должно не реже, чем раз в год, проводить проверку на обесценение балансовой стоимости нематериального актива, который еще не имеется в наличии для использования.
- 12 При оценке наличия признаков возможного обесценения активов, предприятие должно рассмотреть, как минимум, следующие признаки:

Внешние источники информации

- (a) в течение периода рыночная стоимость актива снизилась значительно больше, чем ожидалось с течением времени или при обычном использовании.
- (b) значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для предприятия, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых предприятие осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив.
- (c) рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы прибыли на инвестиции повысились в течение периода, и данный рост, вероятно, будет иметь существенные неблагоприятные последствия для ставки дисконтирования, используемой при расчете ценности использования и возмещаемой стоимости актива.
- (d) балансовая стоимость чистых активов предприятия превышает его рыночную капитализацию.

Внутренние источники информации

- (e) существуют признаки морального устаревания или физической порчи актива.
- (f) значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для предприятия, произошли в течение периода или предположительно могут иметь место в ближайшем будущем в отношении интенсивности и способа использования (или предположительного использования) актива. Данные изменения включают простой актива, планы по прекращению или реструктуризации деятельности, к которой относится актив, планы по выбытию актива до ранее запланированной даты, а также реклассификация срока службы актива с неопределенного на определенный.*
- (g) из внутренней отчетности явствует, что экономическая эффективность актива хуже или будет хуже, чем ожидалось.

Дивиденды от дочернего предприятия, совместно контролируемого предприятия или ассоциированного предприятия

* Как только актив удовлетворяет критерию классификации в качестве предназначенного для продажи (или включается в выбывающую группу, которая классифицируется как предназначенная для продажи), он исключается из сферы применения настоящего стандарта и учитывается в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

- (h) в отношении инвестиций в дочернее предприятие, совместно контролируемое предприятие или ассоциированное предприятие, инвестор признает дивиденды от инвестиций, и присутствует доказательство того, что:
- (i) балансовая стоимость инвестиций в отдельной финансовой отчетности превышает балансовую стоимость чистых активов объекта инвестиций в консолидированной финансовой отчетности, включая соответствующий гудвил; или
 - (ii) дивиденды превышают общий совокупный доход дочернего предприятия, совместно контролируемого предприятия или ассоциированного предприятия в периоде, в котором объявлены дивиденды.
- 13 Перечень, приведенный в пункте 12, не является исчерпывающим. Предприятие может выявить иные признаки возможного обесценения актива, из-за чего также потребуются определение предприятием возмещаемой стоимости актива или, в случае гудвила, проведение проверки на обесценение в соответствии с пунктами 80–99.
- 14 Показатели внутренней отчетности, которые указывают на возможное обесценение актива, включают факт того, что:
- (a) денежные потоки для приобретения актива или последующие потребности в денежных средствах для его эксплуатации или содержания значительно превышают первоначально запланированную в бюджете сумму;
 - (b) фактические чистые потоки денежных средств или операционная прибыль или убыток, исходящие от актива, значительно хуже, чем запланированные цифры;
 - (c) имеется значительное уменьшение чистых потоков денежных средств или операционной прибыли по сравнению с бюджетом, либо значительное увеличение убытков, исходящих от актива по сравнению с бюджетом; или
 - (d) при сложении сумм текущего периода с бюджетными суммами для будущих периодов, в отношении актива регистрируются операционные убытки или чистое выбытие денежных средств.
- 15 Как указано в пункте 10, настоящий стандарт предписывает, чтобы нематериальный актив с неопределенным сроком службы или еще не готовый к использованию, и гудвил проверялись на обесценение не реже чем раз в год. Помимо случаев применения требований пункта 10, при определении необходимости оценивать возмещаемую стоимость актива применяется концепция существенности. Например, если предыдущие расчеты показывают, что возмещаемая стоимость актива значительно выше его балансовой стоимости, предприятию не нужно переоценивать возмещаемую стоимость актива, если не произошло событие, нивелирующее данную разницу. Аналогично, предыдущий анализ может показать, что возмещаемая стоимость актива не чувствительна к одному (или нескольким) показателям, перечисленным в пункте 12.
- 16 В качестве примера того, о чем говорится в пункте 15, если рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы прибыли на инвестиции увеличились в течение рассматриваемого периода, предприятие не обязано проводить формальную оценку возмещаемой стоимости актива в следующих случаях:
- (a) если ставка дисконтирования, использованная при расчете ценности использования актива, вряд ли изменится в результате повышения данных рыночных ставок. Например, увеличение процентных ставок по краткосрочным займам не может в существенной мере повлиять на ставку дисконтирования, используемую для актива, который имеет долгий остаточный срок службы.
 - (b) если вероятность влияния таких рыночных ставок на ставку дисконтирования, используемую для расчета ценности использования актива, велика, но ранее проведенный анализ чувствительности возмещаемой стоимости показал, что:
 - (i) существенное уменьшение возмещаемой стоимости является маловероятным, поскольку будущие поступления денежных средств также, вероятно, увеличатся (например, в некоторых случаях предприятие может показать, что оно может скорректировать свою выручку, чтобы компенсировать любое увеличение рыночных ставок); или
 - (ii) уменьшение возмещаемой стоимости вряд ли приведет к существенному убытку от обесценения.
- 17 При наличии признаков возможного обесценения актива это может указывать на то, что остаточный срок службы, метод амортизации (списания) или остаточная стоимость для актива должны быть пересмотрены

и скорректированы в соответствии со стандартом, применимым к данному активу, даже если никаких убытков от обесценения в отношении этого актива не признается.

Оценка возмещаемой стоимости

- 18 Настоящий стандарт определяет возмещаемую стоимость как справедливую стоимость актива или генерирующей единицы за вычетом расходов на продажу или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше. В пунктах 19–57 установлены требования, относящиеся к оценке возмещаемой стоимости. Хотя в данных требованиях используется термин «актив», но они в равной мере применимы как к отдельному активу, так и к генерирующей единице.
- 19 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.
- 20 Существует возможность определения справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, даже если актив не торгуется на активном рынке. Однако иногда невозможно определить справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу ввиду отсутствия основы для надежной оценки суммы, которая может быть получена от продажи актива в результате сделки между независимыми, осведомленными сторонами, желающими заключить сделку. В данном случае предприятие может использовать ценность использования актива в качестве его возмещаемой стоимости.
- 21 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. Причина этого заключена в том, что ценность использования актива, предназначенного для выбытия, будет состоять, главным образом, из чистой выручки от выбытия, поскольку будущие поступления денежных средств от продолжения использования актива до его выбытия, скорее всего, будут пренебрежимо малы.
- 22 Возмещаемая стоимость определяется для отдельного актива за исключением случаев, когда такой актив не обеспечивает приток денежных средств, в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов и групп активов. Если это имеет место, возмещаемая стоимость определяется для генерирующей единицы, в которую входит актив (см. пункты 65–103), за исключением случаев, когда:
- (a) справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу выше его балансовой стоимости; или
 - (b) ценность использования актива может по оценкам приближаться к его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, а справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу может быть определена.
- 23 В некоторых случаях расчетные оценки, средние величины и упрощенные вычисления могут являться достаточным аппроксимированием точных расчетов, проиллюстрированных в настоящем стандарте для определения справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или ценности использования.

Оценка возмещаемой стоимости нематериального актива с неопределенным сроком службы

- 24 Пункт 10 предписывает, чтобы нематериальный актив с неопределенным сроком службы проверялся на обесценение ежегодно путем сравнения его балансовой стоимости с возмещаемой стоимостью, независимо от того, существуют ли какие-либо признаки возможного обесценения. Однако, последний детальный расчет такой возмещаемой стоимости актива, произведенный в предшествующий период, может быть использован для проведения проверки такого актива на обесценение в текущем периоде, при условии соблюдения всех следующих критериев:
- (a) если нематериальный актив не создает при продолжении его использования притока денежных средств, который является в значительной степени независимым от притока денежных средств от других активов или групп активов, и, следовательно, проверяется на обесценение в составе генерирующей единицы, в которую он входит, активы и обязательства, составляющие такую единицу, не претерпят значительных изменений со времени последнего расчета возмещаемой стоимости;
 - (b) в результате последнего расчета возмещаемой стоимости получилась сумма, значительно превышающая балансовую стоимость актива; и

- (с) на основе анализа произошедших со времени последнего расчета возмещаемой стоимости событий и изменившихся с этого времени обстоятельств, маловероятно, что текущая возмещаемая стоимость будет ниже балансовой стоимости актива.

Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу

- 25 Наиболее точный показатель справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу - это цена, оговоренная в имеющем обязательную силу соглашении о продаже, заключаемом между независимыми сторонами с учетом приростных издержек, которые непосредственно относились бы на выбытие актива.
- 26 Если имеющего обязательную силу соглашения о продаже не существует, но актив участвует в сделках купли-продажи на активном рынке, справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу равна рыночной цене актива минус затраты на выбытие. Подходящей для этих целей рыночной ценой обычно является текущая цена покупателя. В случае отсутствия текущей цены спроса для оценки справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу за основу может быть взята цена последней по времени сделки, при условии отсутствия значительных изменений в экономических условиях в период между датой сделки и датой, в которую проводится оценка.
- 27 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. Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу не отражает вынужденной продажи, если только руководство не вынуждено осуществить немедленную продажу.
- 28 Затраты на выбытие, за исключением тех, которые были признаны в качестве обязательств, при определении справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу вычитаются. В качестве примера таких затрат можно привести юридические затраты, гербовые сборы и аналогичные налоги со сделки, затраты на удаление актива, а также прямые приростные затраты на приведение актива в состояние, необходимое для продажи. Однако, выходные пособия (согласно МСФО (IAS) 19) и затраты, связанные с сокращением или реорганизацией деятельности после выбытия актива, не являются прямыми приростными затратами на выбытие актива.
- 29 Иногда при выбытии актива необходимо, чтобы покупатель принял на себя какое-либо обязательство, и только одно значение справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу имеется и для актива и обязательства. В пункте 78 содержится разъяснение, как поступать в таком случае.

Ценность использования

- 30 При расчете ценности использования актива отражаются следующие элементы:
- (a) оценка будущих потоков денежных средств, которые предприятие ожидает получить от использования актива;
 - (b) ожидания относительно возможных отклонений в суммах и распределении во времени таких будущих потоков денежных средств;
 - (c) временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой;
 - (d) цена, связанная с неопределенностью, свойственной данному активу; а также
 - (e) прочие факторы, такие как неликвидность, которые участники рынка будут отражать при определении цены потоков денежных средств, поступления которых предприятие ожидает от актива в будущем.
- 31 Оценка ценности использования актива включает следующие этапы:
- (a) оценка будущего поступления и выбытия денежных средств, связанного с продолжением использования актива и его последующим выбытием; и
 - (b) применение соответствующей ставки дисконтирования по отношению к таким потокам денежных средств в будущем.
- 32 Элементы, определенные в пункте 30(b), (d) и (e), могут быть отражены либо как корректировка будущих поступлений денежных средств либо как корректировка ставки дисконтирования. Какой бы метод предприятие не приняло для отражения ожиданий в отношении возможных отклонений в сумме или

распределении во времени потоков денежных средств в будущем, результат должен отражать ожидаемую приведенную стоимость будущих потоков денежных средств, то есть средневзвешенное значение всех возможных исходов. В Приложении А представлены дополнительные указания по использованию методов приведенной стоимости при оценке ценности использования актива.

Основа для оценки будущих потоков денежных средств

- 33 При оценке ценности использования актива предприятие должно:
- (a) основывать прогнозы потоков денежных средств на разумных и обоснованных предположениях, которые представляют наилучшую расчетную оценку руководством экономической конъюнктуры, которая будет существовать на протяжении оставшегося срока службы актива. Большее значение придается внешним показателям.
 - (b) основывать прогнозы потоков денежных средств на данных последних финансовых бюджетов / прогнозов, утвержденных руководством, но исключать любую расчетную оценку будущего поступления или выбытия денежных средств, ожидаемого в связи с реструктуризацией или улучшением или повышением эффективности использования актива в будущем. Перспективные оценки, основанные на таких бюджетных показателях/прогнозах должны охватывать не более пяти лет, если только не может быть обосновано использование более длительного периода.
 - (c) оценивать прогнозы потоков денежных средств по окончании отраженного в самых последних бюджетах / прогнозах периода путем экстраполяции прогнозов, основанных на бюджетах / прогнозах с применением для последующих лет постоянного или убывающего показателя темпа роста, если только не может быть обосновано применение увеличивающегося показателя темпа роста. Этот темп роста не должен превышать средние долгосрочные показатели темпа роста для продуктов, отраслей или страны либо стран, в которых предприятие осуществляет деятельность, или для рынков, на которых используется актив, если только не может быть обосновано использование более высоких показателей темпа роста.
- 34 Руководство оценивает обоснованность предположений, из которых исходит его текущий прогноз потоков денежных средств, путем анализа причин расхождения между прошлыми прогнозами потоков денежных средств и фактическими прогнозами потоков денежных средств. Руководство должно обеспечить, чтобы предположения, из которых исходит текущий прогноз потоков денежных средств, соответствовали прошлым фактическим результатам, при том условии, что влияние последующих событий или обстоятельств, которые не существовали на момент образования этих фактических потоков денежных средств, не противоречит этому.
- 35 Подробных, явных и надежных финансовых бюджетов/прогнозов в отношении потоков денежных средств в будущем за период, превышающий пять лет, обычно не существует. По этой причине оценки руководством будущих потоков денежных средств основываются на данных последних бюджетов / прогнозов за максимальный период в пять лет. Руководство может использовать прогнозы потоков денежных средств, основанные на данных финансовых бюджетов/прогнозах за период, продолжительностью более пяти лет, если оно уверено, что эти прогнозы надежны, и может продемонстрировать свою способность точно спрогнозировать на основе прошлого опыта движение денежных средств за такой более длительный период.
- 36 Прогнозы потоков денежных средств до конца срока службы актива производятся путем экстраполяции прогнозов потоков денежных средств, основанных на данных финансовых бюджетов/ прогнозах, с использованием показателя темпа роста за последующие годы. Используется постоянный или убывающий показатель, если только увеличивающийся темп роста не соответствует объективной информации о характере жизненного цикла продукта или отрасли промышленности. При необходимости темп роста принимается равным нулю или считается отрицательным.
- 37 При благоприятной рыночной конъюнктуре вероятен выход на рынок конкурентов, что станет сдерживающим фактором роста. Следовательно, предприятиям будет затруднительно превзойти средний исторический темп роста за долгосрочный период (например, двадцать лет) в отношении продуктов, отраслей, страны или стран, в которых предприятие осуществляет деятельность или в отношении рынка, на котором используется актив.
- 38 При использовании данных финансовых бюджетов/ прогнозов предприятие должно подумать о том, отражают ли эти данные разумные и обоснованные предположения и представляют ли они наилучшую расчетную оценку руководством экономической конъюнктуры, которая будет существовать на протяжении оставшегося срока службы актива.

Составляющие оценки будущих потоков денежных средств

- 39 В расчетной оценке будущих потоков денежных средств должны учитываться:
- (a) прогнозы поступлений денежных средств от продолжения использования актива;
 - (b) прогнозы выбытия денежных средств, которые неминуемо происходят для генерирования поступлений денежных средств от продолжающегося использования актива (включая выбытие денежных средств для подготовки актива к использованию) и которые могут быть отнесены или распределены на разумной и последовательной основе на актив; и
 - (c) чистые потоки денежных средств, если таковые будут, которые должны быть получены (или выплачены) за выбытие актива в конце его срока службы.
- 40 Оценка будущих потоков денежных средств и ставки дисконтирования отражает последовательные предположения о росте цен, который относится к общей инфляции. Следовательно, если ставка дисконтирования включает влияние роста цен, относящегося к общей инфляции, будущие потоки денежных средств оцениваются в номинальном выражении. Если ставка дисконтирования не включает влияние роста цен, относящегося к общей инфляции, будущие потоки денежных средств оцениваются в реальном выражении (но при этом учитывается будущее повышение и снижение специфических цен).
- 41 Прогнозы выбытия денежных средств включают денежные средства для текущего обслуживания актива, а также будущие накладные расходы, которые могут быть прямо отнесены или распределены на разумной и последовательной основе на использование актива.
- 42 Если балансовая стоимость актива еще не учитывает полностью выбытие денежных средств, которое должно произойти до наступления готовности актива к использованию или продаже, оценка будущего выбытия денежных средств должна включать расчетную оценку любого последующего выбытия, которое предположительно произойдет до того, как актив будет готов к использованию или продаже. Например, это относится к незавершенному строительству или проекту застройки, который еще не завершен.
- 43 Чтобы избежать двойного подсчета, в расчетную оценку потоков денежных средств в будущем не включают:
- (a) поступления денежных средств от активов, которые обеспечивают их приток в значительной степени независимо от поступлений денежных средств от рассматриваемого актива (например, финансовые активы, такие как дебиторская задолженность); и
 - (b) выбытие денежных средств, относящееся к обязательствам, которые признаны как платежные обязательства (например, кредиторская задолженность, пенсии или оценочные обязательства).
- 44 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:
- (a) будущей реструктуризации, в отношении которой предприятие еще не связало себя обязательствами; или
 - (b) улучшения или повышения эффективности использования актива.
- 45 Поскольку потоки денежных средств в будущем оцениваются для актива в его существующем состоянии, ценность использования не отражает:
- (a) будущее выбытие денежных средств или сопутствующую экономию расходов (например, снижение затрат на содержание персонала) или выгоды, ожидаемые в результате будущей реструктуризации, в отношении которой предприятие еще не связало себя обязательствами; или
 - (b) будущее выбытие денежных средств на улучшение или повышение эффективности использования актива или сопутствующие поступления денежных средств, которые предположительно будут получены в результате такого выбытия.
- 46 Реструктуризация - это программа, которая планируется и управляется руководством и которая существенно изменяет масштаб деятельности, осуществляемой предприятием, либо способ ее осуществления. МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» содержит указания, поясняющие, когда предприятие связано обязательствами по реструктуризации.
- 47 Если предприятие становится связанным обязательствами по реструктуризации, некоторые активы, вероятно, будут подвержены влиянию такой реструктуризации. Когда предприятие связывает себя обязательствами по реструктуризации:

- (a) его оценки поступлений и выбытий денежных средств в будущем в целях определения ценности использования, должны отражать экономию расходов и прочие выгоды от реструктуризации (основываясь на самых последних данных бюджетов / прогнозах, утвержденных руководством);
- (b) его оценки будущего выбытия денежных средств на реструктуризацию включаются в оценочные резервы по реструктуризации в соответствии с МСФО (IAS) 37.

В иллюстративном примере 5 показано влияние будущей реструктуризации на расчет ценности использования.

48 До тех пор, пока на предприятии не произведется выбытие денежных средств на улучшение или повышение эффективности использования актива, оценки будущих потоков денежных средств не должны включать расчетные поступления денежных средств, ожидаемые в будущем благодаря росту экономических выгод, связанных с данным выбытием денежных средств (см. иллюстративный пример 6).

49 Оценки будущих потоков денежных средств учитывают будущее выбытие денежных средств, необходимое для поддержания уровня экономических выгод, ожидаемых от актива в его существующем состоянии. Если генерирующая единица состоит из активов с разным расчетным сроком службы, все из которых являются существенными для продолжения работы единицы, замена активов с более коротким сроком службы считается частью текущего обслуживания единицы при оценке будущих потоков денежных средств, связанных с этой единицей. Аналогичным образом, если отдельный актив состоит из компонентов с разными расчетными сроками службы, замена компонентов с более коротким сроком службы является частью текущего обслуживания актива при оценке будущих потоков денежных средств, создаваемых этим активом.

50 **В расчетной оценке будущих потоков денежных средств не должны учитываться:**

- (a) поступления и выбытия денежных средств в результате финансовой деятельности, и
- (b) поступления или выплаты, связанные с налогом на прибыль.

51 Расчетная оценка будущих потоков денежных средств должна отражать предположения, которые согласуются со способом определения ставки дисконтирования. В противном случае, эффект некоторых предположений будет учтен дважды или проигнорирован. Так как временная стоимость денег учитывается путем дисконтирования расчетных будущих потоков денежных средств, данные потоки денежных средств не включают поступления и выбытия денежных средств в результате финансовой деятельности. Аналогичным образом, поскольку ставка дисконтирования определяется до налогообложения, будущие потоки денежных средств также оцениваются до налогообложения.

52 **Расчетная оценка чистых потоков денежных средств, которые будут получены (или уплачены) за выбытие актива в конце его срока службы, будет равна сумме, которую предприятие ожидает получить от выбытия актива в результате сделки между независимыми, осведомленными сторонами, желающими вступить в сделку, после вычета расчетных затрат на выбытие.**

53 Расчетная оценка чистых потоков денежных средств, которые будут получены (уплачены) за выбытие актива в конце его срока службы, определяется аналогично справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу, за исключением того, что при оценке таких чистых потоков денежных средств:

- (a) предприятие использует цены, преобладающие на дату оценки для аналогичных активов, срок службы которых подошел к концу и которые эксплуатировались при условиях, аналогичных условиям, в которых будет использоваться актив.
- (b) предприятие корректирует данные цены с учетом как будущего увеличения цены ввиду общей инфляции, так и будущего специфического увеличения или уменьшения цены. Однако, если расчетная оценка будущих потоков денежных средств от продолжения использования актива и ставки дисконтирования не включает эффект общей инфляции, предприятие также должно исключить данный эффект из оценки чистого потока денежных средств при выбытии.

Будущие потоки денежных средств в иностранной валюте

54 Будущие потоки денежных средств оцениваются в валюте, в которой денежные потоки будут создаваться, с последующим дисконтированием с использованием ставки дисконтирования, соответствующей такой валюте. Предприятие переводит приведенную стоимость с использованием текущего курса обмена на дату расчета ценности использования.

Ставка дисконтирования

- 55 Ставка (ставки) дисконтирования является ставкой (ставками) до налогообложения и 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.
- 56 Ставка, которая отражает текущие рыночные оценки временной стоимости денег и рисков, характерных для данного актива, представляет собой ту отдачу, которую потребовали бы инвесторы, если бы они должны были выбрать вариант инвестирования, который бы создал движение денежных средств, суммы, распределение во времени и структура риска которого, были эквивалентны тем, которые предприятие ожидает получить от актива. Данная ставка оценивается по ставке, вытекающей из текущих сделок на рынке для аналогичных активов, или, исходя из средневзвешенной стоимости капитала предприятия, зарегистрированного на фондовой бирже, которое имеет единственный актив (или портфель активов), аналогичный рассматриваемому активу с точки зрения полезного потенциала и рисков. Однако, ставка (ставки) дисконтирования, использованная для оценки ценности использования актива, не должна отражать риски, с учетом которых была скорректирована расчетная оценка будущего потока денежных средств. В противном случае, эффект некоторых предположений будет учтен дважды.
- 57 В том случае, если ставка, относящаяся к конкретному активу, не может быть получена непосредственно на рынке, предприятие использует суррогатные данные для определения ставки дисконтирования. В Приложении А приводятся дополнительные указания по оценке ставки дисконтирования в таком случае.

Признание и оценка убытков от обесценения

- 58 В пунктах 59–64 установлены требования для признания и оценке убытков от обесценения для отдельного актива, отличного от гудвила. Признание и оценка убытков от обесценения для генерирующей единицы и гудвила рассматриваются в пунктах 65–108.
- 59 Если и только если возмещаемая стоимость актива меньше его балансовой стоимости, балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой стоимости. Такое уменьшение является убытком от обесценения.
- 60 Убытки от обесценения признаются немедленно в прибыли и убытках, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (например, в соответствии с моделью переоценки в МСФО (IAS) 16). Любые убытки от обесценения переоцененного актива в соответствии с этим другим стандартом должны учитываться как уменьшение суммы переоценки.
- 61 Убытки от обесценения непереоцененного актива признаются в прибыли и убытках. Однако, в отношении переоцененного актива убытки от обесценения признаются в составе прочего совокупного дохода, в той мере, в которой убытки от обесценения не превышают сумму прироста стоимости от переоценки этого актива. Такие убытки от обесценения переоцененного актива уменьшают сумму прироста стоимости от переоценки этого актива.
- 62 В том случае, если сумма оценки убытков от обесценения больше балансовой стоимости актива, к которому они относятся, предприятие должно признать обязательство, если, и только если, это требуется другим стандартом.
- 63 После признания убытков от обесценения амортизационные отчисления в отношении актива корректируются в будущих периодах для того, чтобы распределить пересмотренную балансовую стоимость актива, за вычетом его остаточной стоимости (при возникновении таковой), на регулярной основе в течение его оставшегося срока службы.
- 64 В случае признания убытков от обесценения любые соответствующие отложенные налоговые активы или обязательства определяются в соответствии с МСФО (IAS) 12 путем сравнения пересмотренной балансовой стоимости актива с его налоговой базой (см. иллюстративный пример 3).

Единицы, генерирующие денежные средства, и гудвил

- 65 В пунктах 66–108 и Приложении С установлены требования для идентификации генерирующей единицы, к которой относится актив, и определения балансовой стоимости генерирующих единиц и гудвила, а также признания убытков от их обесценения.

Идентификация генерирующей единицы, к которой относится актив

66 Если имеются какие-либо признаки возможного обесценения актива, возмещаемая стоимость должна оцениваться для отдельного актива. Если оценить возмещаемую стоимость отдельного актива невозможно, предприятие определяет возмещаемую стоимость генерирующей единицы, к которой относится актив (генерирующая единица актива).

67 Возмещаемая стоимость отдельного актива не может быть определена, если:

- (а) ценность использования актива не может по оценкам приближаться к его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (например, если будущие потоки денежных средств от продолжающегося использования актива не могут по оценкам быть пренебрежимо малыми) и
- (б) актив не создает поступлений денежных средств, которые в значительной степени независимы от поступлений от других активов.

В таких случаях ценность использования и, следовательно, возмещаемая стоимость может быть определена только для генерирующей единицы актива.

Пример

Добывающее предприятие владеет частной железной дорогой для обеспечения своей добывающей деятельности. Частная железная дорога может быть продана только по стоимости лома, и она не создает поступлений денежных средств, которые в значительной степени независимы от потоков денежных средств по другим активам шахты.

Невозможно оценить возмещаемую стоимость частной железной дороги, поскольку ее ценность использования не может быть определена, и, вероятно, отличается от стоимости лома. Следовательно, предприятие оценивает возмещаемую стоимость генерирующей единицы, к которой относится железная дорога, то есть шахты в целом.

68 В соответствии с пунктом 6, генерирующая единица актива - это наименьшая группа активов, которая включает данный актив и генерирует приток денежных средств, в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов или групп активов. Для идентификации генерирующей единицы актива используется суждение. Если возмещаемая стоимость не может быть определена для отдельного актива, предприятие выявляет наименьшую совокупность активов, которая создает в значительной степени независимые потоки денежных средств.

Пример

Автобусная компания оказывает услуги по договору с муниципалитетом, который предусматривает минимум обслуживания на каждом из пяти отдельных маршрутов. Активы, выделенные для каждого маршрута, и потоки денежных средств от каждого маршрута могут быть идентифицированы отдельно. Один из маршрутов работает со значительными убытками.

Поскольку предприятие не может сократить ни один из автобусных маршрутов, самый низкий уровень идентифицируемых поступлений денежных средств, которые во много независимы от поступлений денежных средств от других активов или групп активов, это поступления денежных средств от пяти маршрутов, взятых вместе. Для каждого маршрута генерирующей единицей является автобусная компания в целом.

69 Поступления денежных средств - это поступления денежных средств и денежных эквивалентов, полученных от сторон, внешних по отношению к предприятию. При выявлении того, являются ли поступления денежных средств от актива (или группы активов) в значительной степени независимыми от поступлений денежных средств от других активов (или групп активов), предприятие рассматривает различные факторы, включая то, как руководство контролирует работу предприятия (например, по ассортименту продукции, по видам деятельности, по конкретному местоположению, районам или регионам), порядок принятия руководством решений о продолжении использования или выбытии активов предприятия и видов деятельности. Иллюстративный пример 1 посвящен идентификации генерирующей единицы.

- 70 Если для продукции, производимой активом или группой активов, существует активный рынок, такой актив или группа активов идентифицируются как генерирующая единица, даже если часть продукции или она вся используется для внутренних нужд. Если поступления денежных средств, создаваемые каким-либо активом или генерирующей единицей испытывают влияние внутренних трансфертных цен, предприятие должно использовать наилучшую расчетную оценку руководством будущей цены (цен), которые могли бы быть обеспечены в сделке между независимыми сторонами, при расчете:
- (a) будущих поступлений денежных средств, используемых для определения ценности использования актива или генерирующей единицы; и
 - (b) будущего выбытия денежных средств, используемого для определения ценности использования любых других активов или генерирующих единиц, которые испытывают влияние внутренних трансфертных цен.
- 71 Даже если вся или часть продукции, произведенной активом или группой активов, используется другими генерирующими единицами предприятия (например, продукция на промежуточной стадии изготовления), данный актив или группа активов формирует отдельную генерирующую единицу, если предприятие могло бы продать продукцию на активном рынке. Это имеет место потому, что актив или группа активов могла бы создавать поступления денежных средств, которые были бы в значительной степени независимы от поступлений денежных средств от других активов или групп активов. При использовании основанной на данных финансовых бюджетов / прогнозах информации, относящейся к такой генерирующей единице или любому другому активу, или генерирующей единице, испытывающей влияние внутренних трансфертных цен, предприятие должно скорректировать такую информацию, если внутренние трансфертные цены не отражают наилучшую расчетную оценку руководством будущих цен, которые можно было бы обеспечить в сделке между независимыми сторонами.
- 72 Генерирующие единицы должны идентифицироваться последовательно от одного периода к другому для одного и того же актива или типов активов, если только изменение не является обоснованным.
- 73 Если предприятие определит, что актив относится к генерирующей единице, отличной от единицы, к которой он относился в предшествующие периоды, или что типы активов, объединенные в генерирующую единицу актива, изменились, пункт 130 предусматривает раскрытие информации о такой генерирующей единице, если для этой генерирующей единицы признаются или восстанавливаются убытки от обесценения.

Возмещаемая стоимость и балансовая стоимость генерирующей единицы

- 74 Возмещаемая стоимость генерирующей единицы — это справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше. В контексте определения возмещаемой стоимости генерирующей единицы любая ссылка в пунктах 19–57 на «актив» считается ссылкой на «генерирующую единицу».
- 75 Балансовая стоимость генерирующей единицы определяется на основе, соответствующей методу определения возмещаемой стоимости генерирующей единицы.
- 76 Балансовая стоимость генерирующей единицы:
- (a) включает балансовую стоимость только тех активов, которые могут быть прямо отнесены или распределены на разумной и последовательной основе на генерирующую единицу и которые в будущем обеспечат поступления денежных средств, используемые для определения ценности использования генерирующей единицы; и
 - (b) не включает балансовую стоимость признанного обязательства, если только возмещаемая стоимость генерирующей единицы не может быть определена без учета данного обязательства.
- Это имеет место потому, что справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу и ценность использования генерирующей единицы определяются без учета движения денежных средств, относящегося к активам, не являющимся частью генерирующей единицы, и признанных обязательств (см. пункты 28 и 43).
- 77 В случае группировки активов для оценки возмещаемой стоимости важно включить в генерирующую единицу все активы, которые создают или обычно обеспечивали соответствующий приток денежных средств. В противном случае, может показаться, что генерирующая единица является полностью восстанавливаемой, хотя на самом деле возникли убытки от обесценения. В некоторых случаях, хотя некоторые активы участвуют в создании расчетных будущих потоков денежных средств генерирующей единицы, они не могут быть обоснованно отнесены на такую генерирующую единицу без нарушения

последовательности в учете. Это могло бы быть справедливо в случае гудвила или корпоративных активов, таких как активы головного офиса. В пунктах 80–103 содержится объяснение, что делать с такими активами при проверке генерирующей единицы на обесценение.

- 78 Может быть необходимо проанализировать некоторые признанные обязательства, чтобы определить возмещаемую стоимость генерирующей единицы. Это может иметь место, если бы выбытие генерирующей единицы потребовало от покупателя принятия на себя обязательства. В данном случае справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу (или расчетная оценка потока денежных средств от окончательного выбытия) генерирующей единицы является расчетной продажной ценой активов генерирующей единицы вместе с обязательством за вычетом затрат на выбытие. Чтобы провести действительное сопоставление балансовой стоимости генерирующей единицы и его возмещаемой стоимости, при определении как ценности использования генерирующей единицы, так и ее балансовой стоимости балансовая стоимость обязательства вычитается.

Пример
<p>Компания эксплуатирует шахту в стране, в которой законодательство предусматривает, что по окончании добывающей деятельности владелец должен восстановить занимаемый участок. Затраты на восстановление включают восстановление перекрывающих пород, которые должны быть удалены до начала добычи. Оценочный резерв по затратам на восстановление перекрывающих пород было признано сразу после их удаления. Зарезервированные средства были признаны в составе расходов на добычу и амортизируются в течение срока службы шахты. Балансовая стоимость оценочного резерва по затратам на восстановление составляет 500 д.е.^(а)</p> <p>Предприятие проверяет шахту на обесценение. Генерирующей единицей для шахты является сама шахта в целом. Предприятие получило несколько предложений купить шахту по цене около 800 д.е. Данная цена отражает то, что покупатель принимает на себя обязательство по восстановлению перекрывающих пород. Стоимость ликвидации шахты пренебрежимо мала. Ценность использования шахты приблизительно составляет 1200 д.е., не включая затраты по восстановлению. Балансовая стоимость шахты равна 1 000 д.е.</p> <p><i>Справедливая стоимость генерирующей единицы за вычетом расходов на продажу составляет 800 д.е. Данная сумма учитывает затраты на восстановление, которые уже предусмотрены в оценочном резерве. Следовательно, ценность использования генерирующей единицы определяется после учета затрат на восстановление и по расчетам составляет 700 д.е. (1200 д.е. минус 500 д.е.). Балансовая стоимость генерирующей единицы составляет 500 д.е., что включает в себя балансовую стоимость шахты (1000 д.е.) минус балансовая стоимость оценочного резерва по затратам на восстановление (500 д.е.). Следовательно, возмещаемая стоимость генерирующей единицы превышает ее балансовую стоимость.</i></p> <p>(а) В настоящем стандарте денежные суммы выражены в «денежных единицах» (д.е.).</p>

- 79 По практическим соображениям возмещаемая стоимость генерирующей единицы иногда определяется после учета активов, которые не входят в генерирующую единицу (например, дебиторская задолженность или иные финансовые активы), или признанных обязательств (например, кредиторская задолженность, пенсионные платежи и прочие резервы). В таких случаях балансовая стоимость генерирующей единицы увеличивается на сумму балансовой стоимости таких активов и уменьшается на сумму балансовой стоимости таких обязательств.

Гудвил

Отнесение гудвила на генерирующую единицу

- 80 В контексте проверки на обесценение, гудвил, приобретенный в результате объединения бизнеса, должен с даты приобретения распределяться на все генерирующие единицы или группы генерирующих единиц приобретателя, которые, предположительно, выиграют от синергии в результате объединения, независимо от того, отнесены ли другие активы и обязательства приобретаемой стороны на данные единицы или группы единиц. Каждая единица или группа единиц, на которые таким образом распределен гудвил, должна:
- (а) представлять самый низкий уровень предприятия, на котором гудвил может отслеживаться для целей внутреннего управления; и

(b) до агрегирования быть не крупнее операционного сегмента, как определено в пункте 5 МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

81 Гудвил, признанный при объединении бизнеса, является активом, представляющим будущие экономические выгоды от других активов, приобретаемых при объединении бизнеса, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию. Гудвил не генерирует потоки денежных средств независимо от других активов или групп активов, но часто участвует в движении денежных средств многих генерирующих единиц. Иногда гудвил не может быть обоснованно распределен на отдельные генерирующие единицы, а только на группы генерирующих единиц. Поэтому, самый низкий уровень предприятия, на котором гудвил отслеживается для целей внутреннего управления, включает иногда ряд генерирующих единиц, с которыми он связан, но на которые не может быть отнесен. В пунктах 83–99 и Приложении С ссылки на генерирующую единицу также считаются ссылками на группу генерирующих единиц, на которые распределен гудвил.

82 Применение требований пункта 80 приводит к тому, что гудвил проверяется на обесценение на уровне, который отражает то, каким образом предприятие осуществляет свою деятельность, и с которым гудвил естественным образом может быть ассоциирован. Следовательно, в разработке дополнительных систем отчетности обычно нет необходимости.

83 Генерирующая единица, на которую отнесен гудвил для целей проверки на обесценение, может не совпадать с уровнем, на который гудвил относится в соответствии с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» в целях оценки прибыли и убытков от курсовой разницы. Например, если в соответствии с МСФО (IAS) 21 предприятие должно отнести гудвил на сравнительно низкие уровни в целях оценки прибыли и убытков от курсовой разницы, от него не требуется проверять гудвил на обесценение на том же уровне, если только оно также не отслеживает гудвил на этом уровне для целей внутреннего управления.

84 Если первоначальное отнесение гудвила, приобретенного в результате объединения бизнеса, не может быть завершено до конца годового периода, в котором имело место объединение бизнеса, такое первоначальное отнесение должно завершиться до конца первого годового периода, начинающегося после даты приобретения.

85 В соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса», если первоначальный учет объединения бизнеса до конца периода, в котором объединение имела место, может быть проведен только условно, приобретатель:

- (a) учитывает объединение с использованием условных значений; и
- (b) признает любые корректировки таких условных значений в результате завершения первоначального учета в период оценки, который не должен превышать двенадцать месяцев с даты приобретения.

В таком случае может быть также невозможно завершить и первоначальное отнесение признанного приобретенного при объединении бизнеса гудвила до конца годового периода, в котором имела место реорганизация. Если это так, предприятие раскрывает информацию, предусмотренную пунктом 133.

86 Если гудвил отнесен на генерирующую единицу и предприятие ликвидирует деятельность, осуществляемую данной единицей, гудвил, ассоциируемый с выбывающей деятельностью:

- (a) включается в балансовую стоимость деятельности при определении прибыли или убытков от выбытия; и
- (b) оценивается на основе относительной стоимости выбывшей деятельности и части сохраненной генерирующей единицы, если только предприятие не может показать, что какой-то другой метод лучше отражает гудвил, ассоциируемый с выбывшей деятельностью.

Пример

Предприятие продает за 100 д.е. деятельность, которая была частью генерирующей единицы, на которую был отнесен гудвил. Гудвил, отнесенный на эту единицу, не может быть обоснованно идентифицирован или соотнесен с группой активов на более низком уровне, чем сама единица. Возмещаемая стоимость сохраненной части генерирующей единицы составляет 300 д.е.

Поскольку гудвил, отнесенный на генерирующую единицу, не может быть идентифицирован или соотнесен с группой активов на более низком уровне, чем сама единица, гудвил, ассоциируемый с выбывшей деятельностью, оценивается на основе относительной стоимости выбывшей деятельности и сохраненной части единицы. Следовательно, 25 процентов гудвила, отнесенного на генерирующую единицу, включается в балансовую стоимость проданной деятельности.

- 87 Если предприятие реорганизует свою отчетную структуру таким образом, что это изменит состав одной или нескольких генерирующих единиц, на которые был отнесен гудвил, должно быть произведено повторное отнесение гудвила на затронутые реорганизацией единицы. Такое повторное отнесение гудвила производится с использованием метода относительной стоимости, аналогичного методу, использованному при ликвидации предприятием деятельности, являющейся частью генерирующей единицы, если только предприятие не сможет показать, что иной метод лучше отражает гудвил, ассоциируемый с реорганизованными единицами.

Пример

гудвил был ранее отнесен на генерирующую единицу А. гудвил, отнесенный на А, не может быть обоснованно идентифицирован или соотнесен с группой активов на более низком уровне, чем А. А должна быть разделена и интегрирована в три другие генерирующие единицы – В, С и D.

Поскольку гудвил, отнесенный на А, не может быть обоснованно идентифицирован или соотнесен с группой активов на более низком уровне, чем А, он повторно распределяется среди единиц В, С и D на основе относительной стоимости трех частей А до того, как эти части будут интегрированы в В, С и D.

Тестирование генерирующей единицы с гудвилем на обесценение

- 88 В том случае, если, как указано в пункте 81, гудвил связан с генерирующей единицей, но не отнесен на эту единицу, такая единица должна быть проверена на обесценение, если существуют признаки возможного ее обесценения, путем сопоставления балансовой стоимости единицы без учета гудвила с ее возмещаемой стоимостью. Любые убытки от обесценения должны признаваться в соответствии с пунктом 104.
- 89 Если генерирующая единица, описанная в пункте 88, включает в свою балансовую стоимость нематериальный актив, который имеет неопределенный срок службы или еще не готов к использованию, и такой актив может быть проверен на обесценение только в составе генерирующей единицы, пункт 10 предписывает, чтобы такая генерирующая единица также ежегодно проверялась на обесценение.
- 90 Генерирующая единица, на которую отнесен гудвил, должна проверяться на обесценение ежегодно, а также при наличии признаков возможного обесценения, путем сравнения балансовой стоимости единицы, включая гудвил, с ее возмещаемой стоимостью. Если возмещаемая стоимость единицы превышает ее балансовую стоимость, такая единица и отнесенный на нее гудвил не считаются обесцененными. Если балансовая стоимость единицы превышает ее возмещаемую стоимость, предприятие признает убытки от обесценения в соответствии с пунктом 104.
- 91-95 [Удалены]

Сроки проверок на обесценение

- 96 Ежегодная проверка на обесценение генерирующей единицы, на которую отнесен гудвил, может проводиться в любое время в течение годового периода, при условии, что такая проверка проводится каждый год в одно и то же время. Разные генерирующие единицы могут проверяться на обесценение в разное время. Однако, если гудвил или его часть, отнесенная на генерирующую единицу, приобретен при объединении бизнеса в течение текущего годового периода, такая единица должна быть проверена на обесценение до конца текущего годового периода.
- 97 Если активы, составляющие генерирующую единицу, на которую отнесен гудвил, проверяются на обесценение в то же время, что и единица, содержащая гудвил, они должны проверяться на обесценение до единицы, содержащей гудвил. Аналогичным образом, если генерирующие единицы, составляющие группу генерирующих единиц, на которые был отнесен гудвил, проверяются на обесценение в то же время, что и группа единиц, содержащих гудвил, отдельные единицы должны проверяться на обесценение до группы единиц, содержащей гудвил.
- 98 На момент проверки на обесценение генерирующей единицы, на которую отнесен гудвил, могут существовать признаки обесценения актива, находящегося в составе единицы, содержащей гудвил. В таком случае предприятие сначала проверяет на обесценение актив и признает убыток от обесценения для такого актива до проверки на обесценение генерирующей единицы, содержащей гудвил. Аналогичным образом, могут существовать признаки обесценения генерирующей единицы, входящей в состав группы единиц, содержащую гудвил. В таком случае, предприятие сначала проверяет на

обесценение генерирующую единицу и признает убыток от обесценения для такой единицы до проведения проверки на обесценение группы единиц, на которую отнесен гудвил.

- 99 Последний подробный расчет возмещаемой стоимости генерирующей единицы, на которую отнесен гудвил, проведенный в предшествующем периоде, может использоваться для проверки на обесценение такой единицы в текущем периоде при условии соблюдения следующих критериев:
- (a) активы и обязательства, составляющие единицу, не изменились существенно со времени последнего расчета возмещаемой стоимости;
 - (b) в результате последнего расчета возмещаемой стоимости получилась сумма, значительно превышающая балансовую стоимость единицы; и
 - (c) на основе анализа произошедших со времени последнего расчета возмещаемой стоимости событий и изменившихся с этого времени обстоятельств, маловероятно, что текущая возмещаемая стоимость будет ниже балансовой стоимости единицы.

Корпоративные активы

- 100 Корпоративные активы включают активы групп или подразделений, такие как здание головного офиса подразделения предприятия, оборудование для электронной обработки данных или научно-исследовательский центр. Структура предприятия определяет, соответствует ли актив приведенному в настоящем стандарте определению корпоративных активов для конкретной генерирующей единицы. Отличительными особенностями корпоративных активов является то, что они не создают движение денежных средств независимо от других активов или групп активов, и их балансовая стоимость не может быть полностью отнесена на рассматриваемую генерирующую единицу.
- 101 Поскольку корпоративные активы сами по себе не создают движение денежных средств, возмещаемая стоимость отдельных корпоративных активов не может быть определена, если только руководство не примет решение о выбытии актива. Вследствие этого, если существуют признаки возможного обесценения корпоративного актива, возмещаемая стоимость определяется для генерирующей единицы или группы генерирующих единиц, к которой принадлежит этот актив, и сравнивается с балансовой стоимостью этой генерирующей единицы или группы генерирующих единиц. Любые убытки от обесценения признаются в соответствии с пунктом 104.
- 102 При проверке генерирующей единицы на обесценение предприятие идентифицирует все корпоративные активы, которые относятся к рассматриваемой генерирующей единице. Если часть балансовой стоимости корпоративного актива:
- (a) может быть обоснованно и последовательно отнесена на такую единицу, предприятие сравнивает балансовую стоимость единицы, включая часть балансовой стоимости корпоративного актива, отнесенного на генерирующую единицу, с ее возмещаемой стоимостью. Любые убытки от обесценения должны признаваться в соответствии с пунктом 104.
 - (b) не может быть обоснованно и последовательно отнесена на такую единицу, предприятие:
 - (i) сравнивает балансовую стоимость единицы, не включая корпоративный актив, с ее возмещаемой стоимостью и признает любой убыток от обесценения в соответствии с пунктом 104;
 - (ii) идентифицирует наименьшую группу генерирующих единиц, в которую входит рассматриваемая генерирующая единица и на которую может быть обоснованно и последовательно отнесена часть балансовой стоимости корпоративного актива; и
 - (iii) сравнивает балансовую стоимость такой группы генерирующих единиц, включая часть балансовой стоимости корпоративного актива, отнесенного на такую группу единиц, с возмещаемой стоимостью этой группы единиц. Любые убытки от обесценения должны признаваться в соответствии с пунктом 104.
- 103 В иллюстративном примере 8 показано применение данных требований к корпоративным активам.

Убыток от обесценения генерирующей единицы

- 104 Убыток от обесценения признается для генерирующей единицы (наименьшей группы генерирующих единиц, на которую отнесен гудвил или корпоративный актив), если, и только если возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) меньше балансовой стоимости единицы (группы единиц). Убыток от обесценения направляется на уменьшение балансовой стоимости активов единицы (группы единиц) следующим образом:

- (a) сначала на уменьшение балансовой стоимости любого гудвила, отнесенного на генерирующую единицу (группу единиц); и
- (b) затем на другие активы единицы (группы единиц) пропорционально балансовой стоимости каждого актива в единице (группе единиц).

Эти уменьшения балансовой стоимости должны рассматриваться как убытки от обесценения по отдельным активам и признаваться в соответствии с пунктом 60.

105 При распределении убытков от обесценения в соответствии с пунктом 104 предприятие не должно уменьшать балансовую стоимость актива ниже самого высокого из перечисленного ниже:

- (a) его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (если их можно определить);
- (b) его ценность использования (если ее можно определить); и
- (c) ноля.

Сумма убытка от обесценения, которая в противном случае была бы отнесена на актив, должна быть пропорционально отнесена на другие активы единицы (группы единиц).

106 Если оценка возмещаемой стоимости каждого отдельного актива генерирующей единицы невозможна, настоящий стандарт предписывает произвольное распределение убытка от обесценения среди активов этой единицы, за исключением гудвила, поскольку все активы генерирующей единицы работают вместе.

107 Если возмещаемая стоимость отдельного актива не может быть определена (см. пункт 67):

- (a) убыток от обесценения актива признается, если его балансовая стоимость выше, чем наибольшая из величин: его справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или результаты процедуры распределения, описанной в пунктах 104 и 105; и
- (b) никаких убытков от обесценения актива не признается, если соответствующая генерирующая единица не обесценена. Это применимо даже, если справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу меньше чем его балансовая стоимость.

Пример
<p>Механизму причинен физический ущерб, но он все еще работает, хотя и не настолько хорошо, как до того как он был поврежден. Справедливая стоимость механизма за вычетом расходов на продажу меньше ее балансовой стоимости. Механизм не обеспечивает независимых поступлений денежных средств. Наименьшая идентифицируемая группа активов, в которую входит механизм и которая обеспечивает поступления денежных средств, являющиеся в значительной степени независимыми от других активов, это производственная линия, к которой относится механизм. Возмещаемая стоимость производственной линии показывает, что такая линия, взятая в целом, не обесценилась.</p> <p>Допущение 1: Бюджеты/прогнозы, утвержденные руководством, свидетельствуют об отсутствии у руководства намерения заменить механизм.</p> <p><i>Возмещаемая стоимость одного только механизма не может быть оценена, поскольку его ценность использования:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> (a) может отличаться от его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу; и (b) может определяться только для генерирующей единицы, к которой относится механизм (производственная линия). <p><i>Производственная линия не обесценилась. Следовательно, никаких убытков от обесценения для механизма не отражается. Тем не менее, предприятию, возможно, понадобится переоценить срок или метод амортизации данного механизма. Возможно, необходим более короткий срок амортизации или ускоренный метод амортизации, чтобы отразить ожидаемый остаточный срок службы механизма или то, каким образом предприятие предполагает распорядиться экономическими выгодами.</i></p> <p>Допущение 2: Бюджеты/прогнозы, утвержденные руководством, отражают намерение руководства заменить механизм и продать его в ближайшем будущем. Потоки денежных средств, возникающие в результате продолжения эксплуатации механизма до его выбытия, оцениваются как пренебрежимо малые.</p> <p><i>Ценность использования механизма может быть оценена как приблизительно равная его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Следовательно, можно определить возмещаемую стоимость самого механизма без учета генерирующей единицы, к которой он принадлежит (то есть производственной линии). Поскольку справедливая стоимость механизма за вычетом расходов на</i></p>

Пример
<i>продажу меньше его балансовой стоимости, в отношении механизма признается убыток от обесценения.</i>

- 108 После применения требований пунктов 104 и 105 в отношении остальной суммы убытка от обесценения для генерирующей единицы обязательство должно признаваться, если и только если, это требуется другим МСФО.

Восстановление убытка от обесценения

- 109 В пунктах 110–116 установлены требования для восстановления убытков от обесценения, признанных в предыдущие периоды в отношении актива или генерирующей единицы. Хотя в данных требованиях используется термин «актив», но они в равной мере применимы как к отдельному активу, так и к генерирующей единице. Дополнительные требования для отдельных активов изложены в пунктах 117–121, для генерирующей единицы – в пунктах 122 и 123, а для гудвила - в пунктах 124 и 125.
- 110 На конец каждого отчетного периода предприятие должно определять наличие признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды для актива, отличного от гудвила, больше не существует или уменьшился. В случае наличия любого такого признака предприятие должно оценить возмещаемую стоимость этого актива.
- 111 При определении наличия признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды, для актива, отличного от гудвила, больше не существует или уменьшился, предприятие анализирует, как минимум, следующую информацию

Внешние источники информации

- (a) рыночная стоимость актива за период значительно выросла;
- (b) значительные изменения, имеющие благоприятные последствия для предприятия, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых предприятие осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив.
- (c) рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы прибыли на инвестиции понизились в течение периода, и данное снижение, вероятно, будет иметь существенные последствия для ставки дисконтирования, используемой при расчете ценности использования, и существенно увеличит возмещаемую стоимость актива.

Внутренние источники информации

- (d) значительные изменения, имеющие благоприятные последствия для предприятия, произошли в течение периода или предположительно могут иметь место в ближайшем будущем в отношении интенсивности и способа использования (или предположительного использования) актива. Данные изменения включают затраты, понесенные в течение периода при улучшении или повышении эффективности использования актива либо при реструктуризации деятельности, в которой используется актив.
 - (e) из внутренней отчетности явствует, что экономическая эффективность актива лучше или будет лучше, чем ожидалось.
- 112 Признаки возможного уменьшения убытка от обесценения, изложенные в пункте 111, главным образом, зеркально отображают признаки возможного убытка от обесценения, приведенные в пункте 12.
- 113 При наличии признаков того, что убыток от обесценения, признанный для актива, отличного от гудвила, возможно, более не существует или уменьшился, это может указывать на то, что оставшийся срок службы, метод амортизации (списания) или ликвидационная стоимость могут нуждаться в пересмотре и корректировке в соответствии со стандартом, действующим в отношении этого актива, даже если никакой убыток от обесценения в отношении актива не восстанавливается.
- 114 Убытки от обесценения, признанные в предыдущих периодах для актива, отличного от гудвила, должны восстанавливаться, если и только если с момента последнего признания убытка от обесценения произошли изменения в расчетных оценках, использованных для определения

возмещаемой стоимости актива. В данном случае балансовая стоимость актива, за исключением того, что указано в пункте 117, увеличивается до его возмещаемой стоимости. Данное увеличение является восстановлением убытка от обесценения.

- 115 Восстановление убытка от обесценения отражает увеличение расчетного полезного потенциала актива, связанного либо с его использованием, либо с его продажей, с даты последнего признания предприятием убытка от обесценения в отношении этого актива. Пункт 130 предписывает, чтобы предприятие идентифицировало изменение расчетных оценок, из-за которого увеличивается расчетный полезный потенциал. Примеры изменения расчетных оценок включают:
- (a) изменение основы для возмещаемой стоимости (то есть, основана ли возмещаемая стоимость на справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или на ценность использования);
 - (b) если возмещаемая стоимость основана ценности использования, изменение суммы или временного распределения расчетных будущих потоков денежных средств или изменение ставки дисконтирования; или
 - (c) если возмещаемая стоимость основана на справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, изменение расчетной оценки компонентов справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
- 116 Ценность использования актива может стать больше балансовой стоимости актива просто потому, что приведенная стоимость будущих поступлений денежных средств увеличивается по мере их приближения. Однако полезный потенциал актива не увеличился. Следовательно, убыток от обесценения не восстанавливается просто потому, что прошло какое-то время (что иногда называется «разверткой» дисконтирования), даже если возмещаемая стоимость актива становится больше его балансовой стоимости.

Восстановление убытка от обесценения для отдельного актива

- 117 Возросшая балансовая стоимость актива, отличного от гудвила, приходящаяся на восстановление убытка от обесценения, не должна превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы не признавалось никакого убытка от обесценения для данного актива за предыдущие годы.
- 118 Любое увеличение балансовой стоимости актива, отличного от гудвила, свыше суммы балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы не признавалось никакого убытка от обесценения для данного актива за предыдущие годы, является переоценкой. При учете такой переоценки предприятие применяет стандарт, действующий в отношении актива.
- 119 Восстановление убытка от обесценения для актива, отличного от гудвила, признается немедленно в прибыли или убытках, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (см., например, модель переоценки в МСФО (IAS) 16). Любое восстановление убытков от обесценения переоцененного актива в соответствии с этим другим стандартом должно учитываться как увеличение суммы переоценки.
- 120 Восстановление убытка от обесценения по переоцененному активу признается в составе прочего совокупного дохода и увеличивает прирост стоимости от переоценки по данному активу. Однако, в той мере, в какой убыток от обесценения по тому же переоцененному активу был ранее признан в прибыли или убытках, восстановление такого убытка от обесценения также признается в прибыли или убытках.
- 121 После признания восстановления убытков от обесценения амортизационные отчисления в отношении актива корректируются в будущих периодах с учетом пересмотра балансовой стоимости актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (при наличии таковой), на регулярной основе в течение его оставшегося срока службы.

Восстановления убытка от обесценения генерирующей единицы

- 122 Восстановление убытка от обесценения для генерирующей единицы должно относиться на активы единицы, за исключением гудвила, пропорционально балансовой стоимости этих активов. Эти увеличения балансовой стоимости должны рассматриваться как восстановление убытков от обесценения по отдельным активам и признаваться в соответствии с пунктом 119.
- 123 При распределении восстановления убытка от обесценения в отношении генерирующей единицы в соответствии с пунктом 122 балансовая стоимость актива не должна увеличиваться свыше меньшего из следующих значений:

- (a) его возмещаемой стоимости (если ее можно определить); и
- (b) балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы в предшествующие периоды не признавалось никакого убытка от обесценения для этого актива.

Сумма восстановления убытка от обесценения, которая в противном случае была бы отнесена на актив, должна быть пропорционально отнесена на другие активы единицы, за исключением гудвила.

Восстановление убытков от обесценения для гудвила

- 124 Признанный в отношении гудвила убыток от обесценения в последующем периоде не восстанавливается.
- 125 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» запрещает признание внутренне созданного гудвила. Любое увеличение возмещаемой стоимости гудвила в периоды, следующие после признания убытка от обесценения такого гудвила, вероятно, является увеличением внутренне созданного гудвила, а не восстановлением убытка от обесценения, признанного для приобретенного гудвила.

Раскрытие информации

- 126 Предприятие должно раскрывать следующую информацию по каждому виду активов:
- (a) сумму убытков от обесценения, признанную в прибыли или убытке в течение периода, и строку (строки) отчета о совокупном доходе, в котором отражаются данные убытки от обесценения.
 - (b) сумму восстановления убытков от обесценения, признанную в прибыли или убытке в течение периода, и строку (строки) отчета о совокупном доходе, в котором отражается восстановление данных убытков от обесценения.
 - (c) сумму убытков от обесценения по переоцененным активам, признанную в течение периода в составе прочего совокупного дохода.
 - (d) сумму восстановления убытков от обесценения по переоцененным активам, признанную в течение периода в составе прочего совокупного дохода.
- 127 Вид активов - это группировка активов, сходных по характеру и использованию в деятельности предприятия.
- 128 Информация, требуемая в пункте 126, может быть представлена с другой информацией, раскрываемой для данного вида активов. Например, данная информация может включаться в сверку балансовой стоимости основных фондов в начале и в конце периода в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 16.
- 129 Предприятие, которое отчитывается по сегментам в соответствии с МСФО (IFRS) 8, должно раскрывать следующую информацию по каждому отчетному сегменту на основе первичного формата отчетности предприятия:
- (a) сумма убытков от обесценения, признанная в течение периода в прибыли или убытке и в составе прочего совокупного дохода;
 - (b) сумма восстановления убытков от обесценения, признанная в течение периода в прибыли или убытке и в составе прочего совокупного дохода.
- 130 Предприятие должно раскрывать следующую информацию по каждому существенному убытку от обесценения, признанному или восстановленному в течение периода для отдельного актива, включая гудвил, или генерирующей единицы:
- (a) события и обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению убытка от обесценения.
 - (b) сумму убытка от обесценения, признанную или восстановленную.
 - (c) в отношении отдельных активов:
 - (i) характер актива; и
 - (ii) если предприятие отчитывается по сегментам в соответствии с МСФО (IFRS) 8, отчетный сегмент, к которому относится актив, на основе первичного формата отчетности предприятия;

- (d) в отношении генерирующей единицы:
- (i) описание генерирующей единицы (например, является ли она продуктовой линией, производственным предприятием, видом деятельности, географическим регионом или отчетным сегментом, как это определено в МСФО (IFRS) 8);
 - (ii) сумму убытков от обесценения, признанную или восстановленную по видам активов и, если предприятие отчитывается по сегментам, в соответствии с МСФО (IFRS) 8, по отчетным сегментам; и
 - (iii) если со времени предыдущей оценки возмещаемой стоимости (если она существует) генерирующей единицы структура группы активов, составляющих такую единицу, изменилась, сведения о существующем и прежнем способе формирования группы и причинах изменения способа идентификации генерирующей единицы;
- (e) равна ли возмещаемая стоимость актива (генерирующей единицы) его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или его ценности использования;
- (f) если возмещаемая стоимость равна справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, базу, использованную для определения справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (как, например, определена ли справедливая стоимость на основании данных активного рынка).
- (g) если возмещаемая стоимость равна ценности использования, ставку (ставки) дисконтирования, использованную в текущей и предыдущей оценке (если имеется) ценности использования.
- 131 Предприятие должно раскрывать следующую информацию об агрегированных убытках от обесценения и агрегированном восстановлении убытков от обесценения, признанных в течение периода, по которому не раскрывалась информация в соответствии с пунктом 130:
- (a) основные виды активов, затронутые убытками от обесценения, и основные виды активов, затронутые восстановлением убытков от обесценения;
 - (b) основные события и обстоятельства, которые привели к признанию таких убытков от обесценения и восстановлению убытков от обесценения.
- 132 Поощряется раскрытие предприятием допущений, использованных для определения возмещаемой стоимости активов (генерирующих единиц) в течение периода. Однако пункт 134 предписывает, чтобы предприятие раскрывало информацию о расчетных оценках, использованных для оценки возмещаемой стоимости генерирующей единицы, в том случае, если гудвил или нематериальный актив с неопределенным сроком службы включен в балансовую стоимость такой единицы.
- 133 Если, в соответствии с пунктом 84, какая-либо часть гудвила, приобретенного при объединении бизнеса в течение периода, не была отнесена на генерирующую единицу (группу единиц) на конец отчетного периода, стоимость нераспределенного гудвила должна раскрываться вместе с причинами, почему такая стоимость остается нераспределенной.

Расчетные оценки, используемые для оценки возмещаемой стоимости генерирующих единиц, содержащих гудвил или нематериальные активы с неопределенным сроком службы

- 134 Предприятие должно раскрывать информацию, предусмотренную в пп. (a)–(f) по каждой генерирующей единице (группе единиц), для которой балансовая стоимость гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком службы, отнесенных на такую единицу (группу единиц), является значительной в сравнении с общей балансовой стоимостью гудвила или нематериальных активов предприятия с неопределенным сроком службы:
- (a) балансовую стоимость гудвила, отнесенного на единицу (группу единиц);
 - (b) балансовую стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком службы, отнесенных на единицу (группу единиц);
 - (c) основу, на которой была определена возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) (т.е. ценность использования, или справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу);
 - (d) если возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) основана на ценности использования:

- (i) описание каждого основного допущения, на котором руководство основывало свои прогнозы потоков денежных средств за период, отраженного в самых последних бюджетах/ прогнозах. Основными допущениями являются допущения, от которых возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) зависит больше всего.
 - (ii) описание метода, использованного руководством при определении значения (значений) стоимости, присвоенного(ых) каждому ключевому допущению; отражает ли это значение (значения) прошлый опыт или, в соответствующем случае, согласуется ли оно (они) с внешними источниками информации, и, если не согласуется, в какой мере и чем объясняются отличия от прошлого опыта или внешних источников информации.
 - (iii) период, на который руководство спрогнозировало движение денежных средств на основе данных бюджетов/прогнозов, утвержденных руководством, и при использовании для единицы (группы единиц) периода свыше пяти лет – обоснование выбора такого более длительного периода.
 - (iv) темп роста, использованный для экстраполяции прогнозов потоков денежных средств за рамки периода, охваченного последними бюджетами / прогнозами, и обоснование использования темпа роста, превосходящего долгосрочный средний темп роста для продукции, отраслей, страны или стран, в которых предприятие осуществляет свою деятельность, или для рынка, для которого данная единица (группа единиц) предназначена.
 - (v) ставку (ставки) дисконтирования, примененные для составления перспективной оценки будущих денежных потоков.
- (e) если возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) основана на справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, методику, использованную для определения справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Если справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу не определяется с использованием наблюдаемых рыночных цен для единицы (группы единиц), должна также раскрываться следующая информация:
- (i) сведения о каждом ключевом допущении, на котором руководство основывало определение справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Основными допущениями являются допущения, от которых возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) зависит больше всего.
 - (ii) сведения о методе, использованном руководством при определении значения (или значений) стоимости, присвоенного(ых) каждому ключевому допущению; отражают ли эти значения прошлый опыт или, в соответствующем случае, согласуются ли они с внешними источниками информации, и, если не согласуются, в какой мере и чем объясняются отличия от прошлого опыта или внешних источников информации.
- Если справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу определяется с использованием прогнозов дисконтированных денежных потоков, следующая информация также должна раскрываться:
- (iii) период, в отношении которого руководство сделало прогнозы денежных потоков.
 - (iv) темп роста, использованный для экстраполирования прогнозов денежных потоков.
 - (v) ставка (ставки) дисконтирования, которая применялась (которые применялись) в отношении прогнозов денежных потоков.
- (f) если обоснованно возможное изменение ключевого допущения, на котором руководство основывало определение возмещаемой стоимости единицы (группы единиц), привело бы к превышению балансовой стоимости единицы (группы единиц) над ее возмещаемой стоимостью:
- (i) сумму, на которую возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) превышает его балансовую стоимость;
 - (ii) значение стоимости, присвоенное каждому ключевому допущению;

- (iii) величину, на которую значение стоимости, присвоенное ключевому допущению, должно измениться после учета любых дальнейших влияний такого изменения на другие переменные, используемые для оценки возмещаемой стоимости, чтобы возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) была равна его балансовой стоимости.
- 135 Если некоторая часть или вся балансовая стоимость гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком службы распределена среди нескольких генерирующих единиц (групп единиц) и сумма, отнесенная на каждую единицу (группу единиц) является незначительной по сравнению с общей балансовой стоимостью гудвила или нематериальных активов предприятия с неопределенным сроком службы, такой факт должен раскрываться вместе с указанием агрегированной балансовой стоимости гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком службы, отнесенных на такие единицы (группы единиц). Кроме того, если возмещаемая стоимость любых таких единиц (групп единиц) основана на тех же ключевых допущениях, а агрегированная балансовая стоимость гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком службы, отнесенная на них, является значительной по сравнению с общей балансовой стоимостью гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком службы всего предприятия, предприятие должно сообщить об этом, указав:
- (a) агрегированную балансовую стоимость гудвила, отнесенную на такие единицы (группы единиц);
 - (b) агрегированную балансовую стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком службы, отнесенную на такие единицы (группы единиц);
 - (c) сведения о ключевых допущениях;
 - (d) сведения о методе, использованном руководством при определении значения (значений) стоимости, присвоенного(ых) ключевому(ым) допущению(ям); отражает ли это значение (значения) прошлый опыт или, в соответствующем случае, согласуется ли оно (они) с внешними источниками информации, и, если не согласуется, в какой мере и чем объясняются отличия от прошлого опыта или внешних источников информации.
 - (e) если обоснованно возможное изменение ключевого(ых) допущения(ий) привело бы к превышению совокупной балансовой стоимости единиц (групп единиц) над их совокупной возмещаемой стоимостью:
 - (i) сумму, на которую совокупная возмещаемая стоимость единиц (групп единиц) превышает их совокупную балансовую стоимость;
 - (ii) значение (значения) стоимости, присвоенное(ые) ключевому(ым) допущению(ям);
 - (iii) величину, на которую значение (значения) стоимости, присвоенное(ые) ключевому(ым) допущению(ям), должно измениться после включения любых дальнейших влияний такого изменения на другие переменные, используемые для оценки возмещаемой стоимости, чтобы совокупная возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) была равна ее совокупной балансовой стоимости.
- 136 Результат последнего подробного расчета возмещаемой стоимости генерирующей единицы (группы единиц), произведенный в предыдущем периоде, в соответствии с пунктом 24 или 99, может быть перенесен и использоваться для проверки на обесценение в отношении такой единицы (группы единиц) в текущем периоде при условии соблюдения определенных критериев. В том случае, если это имеет место, информация для такой единицы (группы единиц), которая включается в раскрытие информации, предусмотренной пунктами 134 и 135, относится к перенесенным результатам расчета возмещаемой стоимости.
- 137 В иллюстративном примере 9 показано раскрытие информации, предусмотренное пунктами 134 и 135.

Условия переходного периода и дата вступления в силу

- 138 [Удален].
- 139 Предприятие должно применять настоящий стандарт:
- (a) к гудвилу и нематериальным активам, приобретенным при объединении бизнеса, соглашение о котором датировано 31 марта 2004 г. или любой последующей датой; и
 - (b) ко всем прочим активам перспективно с начала первого годового периода, начинающегося 31 марта 2004 г. или после этой даты.

- 140 Приветствуется, чтобы предприятия, к которым применяется пункт 139, начали применение требований настоящего стандарта до дат вступления в силу, указанных в пункте 139. Однако если предприятие применяет настоящий стандарт до указанных дат вступления в силу, оно также обязано одновременно применять МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 38 (в редакции 2004 г.).
- 140А МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Кроме этого, он внес поправки в пункты 61, 120, 126 и 129. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 140В МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) внес поправки в пункты 65, 81, 85 и 139, удалил пункты 91–95 и 138 и добавил Приложение С. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 140С Публикация «Улучшений в МСФО (IFRS)» в мае 2008 г. привела к внесению поправок в пункт 134(е). Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт.
- 140D Публикация «Стоимости инвестиций в дочернее предприятие, совместно контролируемое предприятие или ассоциированное предприятие» (Поправки в МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS)» и МСФО (IAS) 27) в мае 2008 г. привела к добавлению пункта 12(h). Предприятие должно применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г., или после этой даты, на перспективной основе. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит соответствующие поправки в пунктах 4 и 38А МСФО (IAS) 27 в отношении более раннего периода, оно должно одновременно применить поправку в пункте 12(h).
- 140Е В пункт 80(б) были внесены поправки публикацией «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в апреле 2009 г. Предприятие должно применять данную поправку перспективно для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет поправки для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.

Прекращение действия МСФО (IAS) 36 (в редакции 1998 г.)

- 141 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (в редакции 1998 г.).

Приложение А

Использование методов приведенной стоимости для оценки стоимости от использования

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта. Оно служит руководством по использованию методов приведенной стоимости при оценке ценности использования. Хотя в руководстве используется термин «актив», оно в равной мере применимо и к группе активов, составляющих генерирующую единицу.

Элементы оценки приведенной стоимости

- A1 Следующие элементы вместе отражают экономические различия между активами:
- (a) расчетная оценка движения денежных средств в будущем или, в более сложных случаях, серии денежных потоков, которые предприятие ожидает получить от актива;
 - (b) ожидания относительно возможных изменений в суммах и распределении во времени таких потоков денежных средств;
 - (c) временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой;
 - (d) цена, связанная с неопределенностью, свойственной данному активу; а также
 - (e) иные, порой неидентифицируемые, факторы (такие как ликвидность), которые участники рынка будут отражать при определении цены будущих потоков денежных средств, которые предприятие ожидает получить от актива.
- A2 Данное приложение противопоставляет два метода расчета приведенной стоимости, каждый из которых может быть использован для расчетной оценки ценности использования актива, в зависимости от обстоятельств. Согласно «традиционному» методу, корректировки с учетом факторов (b)–(e), описанных в пункте A1, включены в ставку дисконтирования. Согласно методу «ожидаемого потока денежных средств», факторы (b), (d) и (e) приводят к внесению корректировок в расчет ожидаемых потоков денежных средств с учетом рисков. Какой бы метод ни применяло предприятие для отражения ожиданий относительно возможных изменений сумм и распределения во времени будущих потоков денежных средств, результат должен отражать ожидаемую приведенную стоимость будущих потоков денежных средств, то есть средневзвешенное значение всех возможных исходов.

Общие принципы

- A3 Методы, используемые для расчетной оценки будущих потоков денежных средств и процентных ставок, меняются от одной ситуации к другой в зависимости от конкретных обстоятельств, относящихся к рассматриваемому активу. Однако в любом случае применения методов приведенной стоимости при оценке активов следует руководствоваться следующими общими принципами:
- (a) процентная ставка, используемая для дисконтирования потоков денежных средств, должна отражать допущения, не противоречащие допущениям, использованным при оценке движения денежных средств. Иначе эффект некоторых допущений будет учтен дважды или не учтен вообще. Например, ставка дисконтирования в размере 12 процентов могла бы применяться к обусловленному договором движению денежных средств по дебиторской задолженности по займу. Данная ставка отражает ожидания относительно будущего неисполнения обязательств по займам с конкретными параметрами. Такая же 12-процентная ставка не должна использоваться для дисконтирования ожидаемых потоков денежных средств, поскольку соответствующие потоки уже отражают допущения о будущем неисполнении обязательств.
 - (b) расчетные потоки денежных средств и ставки дисконтирования должны быть свободны от предубеждений и факторов, не связанных с рассматриваемым активом. Например, намеренное занижение расчетных чистых потоков денежных средств, производимое в целях повышения очевидной будущей рентабельности актива, нарушает «чистоту» оценки;
 - (c) расчетные потоки денежных средств или ставки дисконтирования должны отражать диапазон возможных исходов, а не одну наиболее вероятную минимальную или максимальную сумму.

Традиционный метод и метод ожидаемого потока денежных средств при оценке приведенной стоимости

Традиционный метод

- A4 Применение приведенной стоимости в учете традиционно основывалось на одном наборе расчетных потоков денежных средств и единой ставке дисконтирования, часто описываемой как «ставка, соответствующая риску». Фактически, традиционный метод предполагает, что соглашение о единой ставке дисконтирования может включать все ожидания относительно будущих потоков денежных средств и соответствующую премию за риск. Следовательно, при использовании традиционного метода основной акцент ставится на выбор ставки дисконтирования.
- A5 В большинстве случаев, как, например, в случае, когда сравнимые активы имеются на рынке, традиционный метод является сравнительно легким в применении. Для активов с обусловленными договором потоками денежных средств, это соответствует способу, при котором участники рынка описывают активы, как в «12-процентных облигациях».
- A6 Однако, традиционный метод может не помочь в решении некоторых сложных проблем оценки, таких как оценка нефинансовых активов, когда не существует рынка ни для самого объекта оценки, ни для сравнимого объекта. Надлежащий поиск «ставки, соответствующей риску», требует проведения анализа, по меньшей мере, двух объектов – актива, который существует на рынке и имеет наблюдаемую процентную ставку, и оцениваемого актива. Соответствующая ставка дисконтирования для оцениваемых потоков денежных средств должна быть выведена из наблюдаемой процентной ставки для такого другого актива. Чтобы вывести такую ставку, характеристики потоков денежных средств другого актива должны быть аналогичными характеристикам потоков денежных средств оцениваемого актива. Следовательно, оценивающий должен проделать следующее:
- идентифицировать набор потоков денежных средств, которые будут дисконтироваться;
 - идентифицировать другой актив на рынке, который будет иметь аналогичные характеристики по потокам денежных средств;
 - сравнить наборы потоков денежных средств от двух объектов, чтобы убедиться, что они аналогичны (например, являются ли оба набора обусловленными договором потоками денежных средств или один из них обусловлен договором, а другой является расчетным);
 - оценить, есть ли в одном объекте элемент, который не представлен в другом (например, не является ли один менее ликвидным, чем другой); и
 - оценить, будут ли оба набора потоков денежных средств вести себя (то есть изменяться) аналогичным образом при изменении экономической конъюнктуры.

Метод ожидаемого потока денежных средств

- A7 В некоторых случаях метод ожидаемого потока денежных средств является более эффективным средством оценки, чем традиционный. При проведении оценки метод ожидаемого потока денежных средств предполагает использование всех ожиданий относительно возможных потоков денежных средств вместо одного наиболее вероятного потока денежных средств. Например, поток денежных средств может составлять 100 д.е., 200 д.е. или 300 д.е. с вероятностью 10 процентов, 60 процентов и 30 процентов соответственно. Ожидаемый поток денежных средств составляет 220 д.е. Таким образом, метод ожидаемого потока денежных средств отличается от традиционного тем, что он сосредоточен на прямом анализе рассматриваемых потоков денежных средств и на более явном введении допущений, используемых при изменении.
- A8 Кроме того, метод ожидаемого потока денежных средств также позволяет использовать методы приведенной стоимости, если распределение денежных потоков во времени является неопределенным. Например, поток денежных средств в размере 1000 д.е. может быть получен через один год, два года или три года с вероятностью 10 процентов, 60 процентов и 30 процентов соответственно. В примере ниже показан расчет ожидаемой приведенной стоимости в таком случае.

Приведенная стоимость 1000 д.е. через 1 год при 5%	952,38	
	д.е.	
Вероятность	<u>10.00%</u>	95,24 д.е.

Приведенная стоимость 1000 д.е. через 2 год при 5,25%	902,73 д.е.	
Вероятность	60.00%	541,64 д.е.
Приведенная стоимость 1000 д.е. через 3 год при 5,50%	851,61 д.е.	
Вероятность	30.00%	255,48 д.е.
Ожидаемая приведенная стоимость		<u>892,36 д.е.</u>

- A9 Ожидаемая приведенная стоимость в размере 892,36 д.е. отличается от традиционного понятия наилучшей расчетной оценки в размере 902,73 д.е. (вероятность 60 процентов). Традиционный метод расчета приведенной стоимости, использованный в данном примере, предусматривает принятие решения относительно того, какой использовать вариант возможного распределения во времени потоков денежных средств, и, соответственно, не отражает вероятности других вариантов распределения во времени. Дело в том, что ставка дисконтирования при расчете приведенной стоимости по традиционному методу не может отражать неопределенностей в распределении во времени.
- A10 Использование вероятностей является существенным элементом метода ожидаемого потока денежных средств. Некоторые задаются вопросом, дает ли присвоение вероятностей крайне субъективным оценкам большую точность, чем та, которая существует фактически. Однако надлежащее применение традиционного метода (как описано в пункте A6) требует таких же расчетных оценок и субъективности, не обеспечивая прозрачности расчетов по методу ожидаемого потока денежных средств.
- A11 Многие современные расчетные оценки уже неформально включают элементы ожидаемых потоков денежных средств. Кроме того, бухгалтеры часто испытывают необходимость в оценке актива, пользуясь ограниченной информацией о вероятности возможных потоков денежных средств. Например, бухгалтер может столкнуться со следующими случаями:
- расчетная стоимость находится в пределах 50 и 250 д.е., но никакая стоимость в данном диапазоне не является более вероятной, чем любая другая стоимость. Исходя из данной ограниченной информации, оценка ожидаемого потока денежных средств составляет 150 д.е. $[(50 \text{ д.е.} + 250 \text{ д.е.})/2]$.
 - расчетная стоимость находится в пределах 50 и 250 д.е., и наиболее вероятная стоимость составляет 100 д.е. Однако, вероятности каждой стоимости неизвестны. Исходя из данной ограниченной информации, оценка ожидаемого потока денежных средств составляет 133,33 д.е. $[(50 \text{ д.е.} + 100 \text{ д.е.} + 250 \text{ д.е.})/3]$.
 - расчетная стоимость составит 50 д.е. (с вероятностью 10%), 250 д.е. (с вероятностью 30%), или 100 д.е. (с вероятностью 60%). Исходя из данной ограниченной информации, оценка ожидаемого потока денежных средств составляет 140 д.е. $[(50 \text{ д.е.} \times 0,10) + (250 \text{ д.е.} \times 0,30) + (100 \text{ д.е.} \times 0,60)]$.
- В каждом случае оценка ожидаемого потока денежных средств, скорее всего, будет наилучшей расчетной оценкой ценности использования, чем использование минимальной, наиболее вероятной или максимальной стоимости, взятых по отдельности.
- A12 Метод ожидаемого потока денежных средств может не оправдать себя по сравнению с затратами на его применение. В некоторых случаях предприятие может иметь доступ к множеству данных и сможет разработать множество сценариев движения денежных средств. В других случаях предприятие без осуществления существенных затрат может быть в состоянии только в общем оценить диапазон отклонений потоков денежных средств. Предприятие должно взвесить затраты на получение дополнительной информации против дополнительной точности оценок, которую такая информация обеспечит.
- A13 Некоторые утверждают, что методы ожидаемого потока денежных средств являются неподходящими для оценки одного объекта или объекта с ограниченным числом возможных исходов. Они предлагают пример актива с двумя возможными исходами: 90-процентная вероятность того, что поток денежных средств составит 10 д.е., и 10-процентная вероятность того, что поток денежных средств составит 1000 д.е. Они считают, что ожидаемый поток денежных средств в данном примере составит 109 д.е., и их

недовольство заключается в том, что данный результат не представляет сумм, которые могут быть выплачены в конечном итоге.

- A14 Утверждения, подобные приведенному выше, отражают фундаментальное разногласие по поводу цели оценок. Если целью является накопление сведений о затратах, которые будут понесены, ожидаемые потоки денежных средств могут не дать правильной и репрезентативной оценки ожидаемых затрат. Тем не менее, настоящий стандарт рассматривает оценку возмещаемой стоимости актива. Возмещаемая стоимость актива в данном примере вряд ли составит 10 д.е., хотя это и наиболее вероятная величина потока денежных средств. Причина заключается в том, что 10 д.е. не учитывают при оценке актива неопределенность потока денежных средств. Вместо этого, поток денежных средств представлен, как если бы он был определенным. Ни одно разумное предприятие не продало бы актив с такими параметрами за 10 д.е.

Ставка дисконтирования

- A15 Какой бы метод оценки ценности использования актива не применяло предприятие, процентные ставки, используемые для дисконтирования потоков денежных средств, не должны отражать риски, с учетом которых расчетные потоки денежных средств уже были скорректированы. В противном случае, эффект некоторых предположений будет учтен дважды.
- A16 В том случае, если ставка, относящаяся к конкретному активу, не может быть получена непосредственно на рынке, предприятие использует суррогатные данные для определения ставки дисконтирования. Целью является как можно более точное определение рыночной оценки:
- (a) временной стоимости денег для периодов до окончания срока службы актива; и
 - (b) факторов (b), (d) и (e), описанных в пункте A1, в той мере, в которой данные факторы не приводят к внесению корректировок в расчетную оценку потоков денежных средств.
- A17 В качестве исходной точки при проведении такой оценки, предприятие могло бы принять во внимание следующие ставки:
- (a) средневзвешенную стоимость капитала предприятия, определенную с использованием таких методов, как модель оценки долгосрочных активов;
 - (b) приростная ставка процента на заемный капитал; и
 - (c) другие рыночные ставки по займам.
- A18 Однако, данные ставки должны быть скорректированы:
- (a) с учетом того, каким образом рынок оценил бы конкретные риски, связанные с оценкой потока денежных средств актива; и
 - (b) для исключения рисков, которые не имеют отношения к расчетной оценке потока денежных средств актива или с учетом которых расчетная оценка потоков денежных средств уже скорректирована.
- Следует учесть такие риски, как страновой, валютный и ценовой.
- A19 Ставка дисконтирования не зависит от структуры капитала предприятия и способа, с помощью которого предприятие финансировало приобретение актива, поскольку будущие потоки денежных средств, ожидаемые от актива, не зависят от того, каким образом предприятие финансировало приобретение актива.
- A20 Пункт 55 предписывает, чтобы применяемая ставка дисконтирования была ставкой до уплаты налогов. Следовательно, в том случае, если основой, используемой для оценки ставки дисконтирования, является ставка после уплаты налогов, такая основа корректируется с учетом ставки до уплаты налогов.
- A21 Предприятие обычно использует единую ставку дисконтирования для оценки ценности использования актива. Однако предприятие использует отдельные ставки дисконтирования для разных будущих периодов в случаях, если ценность использования чувствительна к разнице рисков для разных периодов или к структуре сроков процентных ставок.

Приложение В

[Поправка не применяется к стандартам как таковым]

Приложение С

Тестирование генерирующих единиц с гудвиллом и неконтролирующих долей на предмет обесценения

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

- C1 В соответствии с МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.), приобретатель оценивает и признает гудвилл на дату приобретения как сумму превышения (а) над (b):
- (a) совокупность:
 - (i) переданного вознаграждения, оцениваемого в соответствии с МСФО (IFRS) 3, который, как правило, требует отражения по справедливой стоимости на дату приобретения;
 - (ii) суммы любой неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии, оцененной в соответствии с МСФО (IFRS) 3; и
 - (iii) справедливой стоимости доли приобретателя, ранее имевшейся в капитале приобретаемого предприятия, на дату приобретения, в случае поэтапного объединения бизнеса.
 - (b) чистые суммы идентифицируемых приобретаемых активов и принимаемых обязательств на дату приобретения, которые оценены в соответствии с МСФО (IFRS) 3.

Распределение гудвила

- C2 Пункт 80 настоящего стандарта требует распределения гудвила, приобретенного в результате объединения бизнеса, на все генерирующие единицы или группы генерирующих единиц приобретателя, которые, предположительно, выиграют от синергии в результате объединения, независимо от того, отнесены ли другие активы и обязательства приобретаемого предприятия на данные единицы или группы единиц. Возможно распределение некоторой части синергии в результате объединения на генерирующие единицы, в которых неконтролирующие доли не имеют своей доли.

Тестирование на предмет обесценения

- C3 Тестирование на предмет обесценения включает сравнение возмещаемой суммы генерирующей единицы с ее балансовой стоимостью.
- C4 Если предприятие отражает неконтролирующую долю как свою пропорциональную долю в чистых идентифицируемых активах дочернего предприятия на дату приобретения, а не по справедливой стоимости, гудвилл, относимый на неконтролирующие доли, включается в возмещаемую сумму соответствующей генерирующей единицы, но не признается в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия. Как следствие, предприятие должно пересчитать балансовую стоимость гудвила, распределенного на единицу, с целью включения гудвила, относимого на неконтролирующую долю. Такая скорректированная балансовая стоимость затем сравнивается с возмещаемой стоимостью единицы с целью определения того, обесценилась ли генерирующая единица.

Распределение убытка от обесценения

- C5 Пункт 104 требует распределения любого идентифицируемого убытка от обесценения сначала на уменьшение балансовой стоимости любого гудвила, отнесенного на генерирующую единицу, а затем на другие активы единицы пропорционально балансовой стоимости каждого актива в единице.
- C6 Если дочернее предприятие, или часть дочернего предприятия, с неконтролирующей долей само является генерирующей единицей, убыток от обесценения распределяется между материнским предприятием и неконтролирующей долей на той же основе, что и прибыль или убыток.
- C7 Если дочернее предприятие, или часть дочернего предприятия, с неконтролирующей долей является частью более крупной генерирующей единицы, убытки от обесценения гудвила распределяются на части генерирующей единицы, имеющие неконтролирующую долю и не имеющие такой доли. Убытки от обесценения должны распределяться на части генерирующей единицы на основании:

- (a) соответствующей балансовой стоимости гудвила таких частей до обесценения в той мере, в какой обесценение относится к гудвилу генерирующей единицы; и
- (b) соответствующей балансовой стоимости чистых идентифицируемых активов данных частей до обесценения в той мере, в какой обесценение относится к идентифицируемым активам генерирующей единицы. Любое такое обесценение распределяется на активы частей каждой единицы пропорционально балансовой стоимости каждого актива в данной части.

В тех частях, которые имеют неконтролирующую долю, убыток от обесценения распределяется между материнским предприятием и неконтролирующей долей на той же самой основе, что и прибыль или убыток.

- С8 Если убыток от обесценения, относимый на неконтролирующую долю, относится к гудвилу, непризнанному в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия (см. пункт С4), такое обесценение не признается как убыток от обесценения гудвила. В таких случаях в качестве убытка от обесценения гудвила признается только убыток от обесценения, относящийся к гудвилу, распределенному на материнское предприятие.
- С9 Иллюстративный пример 7 демонстрирует тестирование генерирующей единицы, находящейся не в полной собственности, с гудвилом на предмет обесценения.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 **«Резервы, условные обязательства и условные активы»**

Цель

Цель настоящего стандарта - обеспечить, чтобы к резервам, условным обязательствам и условным активам применялись надлежащие критерии признания и база оценки, и чтобы в примечаниях к финансовой отчетности раскрывалась достаточная информация, позволяющая пользователям понять их характер, распределение во времени и величину.

Сфера применения

- 1 Настоящий стандарт должен применяться всеми предприятиями при учете резервов, условных обязательств и условных активов за исключением:
 - (a) **проистекающих из договоров в стадии исполнения, если только эти договоры не являются обременительными, и**
 - (b) [Удален]
 - (c) **тех, на которые распространяется действие иного Международного стандарта финансовой отчетности.**
- 2 Настоящий стандарт не распространяется на финансовые инструменты (включая гарантии), входящие в сферу применения МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*».
- 3 Договоры в стадии исполнения - это договоры, по которым ни одна из сторон не выполнила никаких своих обязательств или обе стороны в равной степени частично выполнили свои обязательства. Настоящий стандарт не применяется в отношении договоров в стадии исполнения, если только они не являются обременительными.
- 4 [Удален]
- 5 В случаях, когда иной Международный стандарт финансовой отчетности рассматривает отдельный тип резерва, условного обязательства или условного актива, предприятие должно применять такой стандарт взамен настоящего стандарта. Например, некоторые типы резервов рассматриваются в стандартах, касающихся:
 - (a) договоров на строительство (см. МСФО (IAS) 11 «*Договоры на строительство*»);
 - (b) налогов на прибыль (см. МСФО (IAS) 12 «*Налоги на прибыль*»);
 - (c) аренды (см. МСФО (IAS) 17 «*Аренда*»). Однако, поскольку МСФО (IAS) 17 не содержит конкретных требований в отношении операционной аренды, ставшей обременительной, в таких случаях применяются положения настоящего стандарта;
 - (d) вознаграждений работникам (см. МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждения работникам*»); и
 - (e) договоров страхования (см. МСФО (IFRS) 4 «*Договоры страхования*»). Однако настоящий стандарт распространяется на резервы, условные обязательства и условные активы страховой компании, отличные от тех, которые возникают в связи с ее договорными обязательствами и правами по договорам страхования, входящим в сферу применения МСФО (IFRS) 4.

- 6 Некоторые суммы, учитываемые как резервы, могут относиться к признанию выручки, например, в случае, когда предприятие предоставляет гарантии за вознаграждение. Настоящий стандарт не рассматривает признание выручки. МСФО (IAS) 18 «Выручка» определяет обстоятельства, при которых производится признание выручки, и дает практические рекомендации по применению критериев признания. Настоящий стандарт не меняет требований МСФО (IAS) 18.
- 7 Настоящий стандарт определяет резервы как обязательства с неопределенным сроком исполнения или обязательства неопределенной величины. В некоторых странах термин «резерв» также используется в контексте таких статей, как амортизация, обесценение активов и сомнительные долги - эти статьи представляют собой корректировки балансовой стоимости активов и настоящим стандартом не рассматриваются.
- 8 Признать ли затраты в качестве активов или в качестве расходов определяется другими стандартами МСФО. Эти вопросы не рассматриваются настоящим стандартом. Соответственно, настоящий стандарт не запрещает, но и не требует производить капитализацию затрат, признанных при создании резерва.
- 9 Настоящий стандарт применяется в отношении резервов на реструктуризацию (включая прекращенную деятельность). Когда реструктуризация удовлетворяет определению прекращенной деятельности, может потребоваться дополнительное раскрытие информации в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Определения

- 10 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Резерв - обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины.

Обязательство (для целей признания в финансовой отчетности) – это существующее обязательство предприятия, возникающее из прошлых событий, урегулирование которого, как ожидается, приведет к выбытию с предприятия ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Обязывающее событие - событие, создающее юридическое или обусловленное сложившейся практикой обязательство, в результате которого у предприятия нет реалистичной альтернативы урегулированию этого обязательства.

Юридическое обязательство - обязательство, проистекающее из:

- (a) договора (из прямо определенных или подразумеваемых условий его);
- (b) законодательства; или
- (c) иного действия правовых норм.

Обязательство, обусловленное сложившейся практикой (конклюдентное обязательство) - обязательство, возникающее в результате действий предприятия в случаях, когда:

- (a) посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного текущего заявления предприятие продемонстрировало другим сторонам, что оно примет на себя определенные обязанности; и
- (b) в результате предприятие создало у других сторон обоснованные ожидания, что оно исполнит принятые на себя обязанности.

Условное обязательство:

- (a) 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
- (b) существующее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается, так как:
 - (i) не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; или
 - (ii) величина обязательства не может быть оценена с достаточной степенью надежности.

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.

Обременительный договор - договор, для которого неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору превышают ожидаемые от исполнения договора экономические выгоды.

Реструктуризация - программа, планируемая и контролируемая руководством, и существенно меняющаяся:

- (a) масштабы деятельности, осуществляемой предприятием; либо
- (b) методы ведения этой деятельности.

Резервы и другие обязательства

11 Резервы отличаются от других обязательств, таких, как торговая кредиторская задолженность и начисления, наличием неопределенности относительно сроков или величины будущих затрат, требуемых для проведения расчетов. Для сравнения:

- (a) торговая кредиторская задолженность представляет собой обязательство оплатить товары или услуги, которые были приняты или поставлены и за которые выставлен счет или которые официально согласованы с поставщиком; и
- (b) начисленные обязательства представляют собой обязательства оплатить товары или услуги, которые были приняты или поставлены, но не были оплачены, отфактурованы или официально согласованы с поставщиком, включая суммы, причитающиеся работникам (например, суммы, относящиеся к начисленной оплате отпускных). Хотя иногда необходимо оценить величину начислений или их распределение во времени, неопределенность в данном случае, как правило, значительно меньше, чем в отношении резервов.

Начисленные обязательства часто представляются в отчетности как часть торговой и прочей кредиторской задолженности, в то время как резервы представляются отдельно.

Связь между резервами и условными обязательствами

12 В широком смысле все резервы условны, потому что они характеризуются неопределенностью срока или величины. Однако в рамках настоящего стандарта термин «условный» используется для определения обязательств и активов, не подлежащих признанию, потому что их наличие будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем предприятия. Кроме того, термин «условные обязательства» используется для обязательств, которые удовлетворяют определению таковых, но не удовлетворяют критериям их признания.

13 Настоящий стандарт устанавливает различия между:

- (a) резервами, которые признаются в качестве обязательства (при допущении возможности получения надежной расчетной оценки), потому что они представляют собой существующие обязательства и представляется вероятным, что для урегулирования обязательств потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; и
- (b) условными обязательствами, которые не признаются в качестве обязательства, потому что они представляют собой:
 - (i) возможные обязательства, поскольку наличие у предприятия существующего обязательства, которое может привести к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды, еще требует подтверждения; или
 - (ii) существующие обязательства, которые не удовлетворяют критериям признания, установленным настоящим стандартом (потому что либо не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, либо невозможно привести достаточно надежную расчетную оценку величины обязательства).

Признание

Резервы

- 14 Резерв должен признаваться в случаях, когда:
- (a) у предприятия есть существующее обязательство (юридическое или конклюдентное), возникшее в результате какого-либо прошлого события;
 - (b) представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; и
 - (c) возможно привести надежную расчетную оценку величины обязательства.
- Если эти условия не выполняются, резерв признаваться не должен.

Существующее обязательство

- 15 В редких случаях бывает неясно, имеет ли место существующее обязательство. В таких случаях считается, что прошлое событие создает существующее обязательство, если, с учетом всех имеющихся свидетельств, вероятность наличия существующего обязательства на конец отчетного периода превышает вероятность отсутствия такого обязательства.
- 16 Почти во всех случаях не возникает сомнений, привело ли прошлое событие к возникновению существующего обязательства. В редких случаях, например, в судебном разбирательстве, может возникнуть разногласие относительно того, произошли ли определенные события или привели ли такие события к возникновению существующего обязательства. В таком случае предприятие устанавливает, имеет ли существующее обязательство место на конец отчетного периода, изучив все имеющиеся свидетельства, включая, например, мнение экспертов. Рассматриваемые свидетельства должны включать любые дополнительные свидетельства, появившиеся благодаря событиям, имевшим место после окончания отчетного периода. На основе таких свидетельств:
- (a) если наличие существующего обязательства на конец отчетного периода кажется более вероятным, чем его отсутствие, предприятие признает резерв (при соблюдении критериев признания); и
 - (b) если отсутствие существующего обязательства на конец отчетного периода кажется более вероятным, чем его наличие, предприятие раскрывает условное обязательство, если только выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, не является маловероятным (см. пункт 86).

Прошрое событие

- 17 Прошрое событие, приводящее к возникновению существующего обязательства, называется обязывающим событием. Для того чтобы событие считалось обязывающим, необходимо, чтобы предприятие не имело реалистичной альтернативы урегулированию обязательства, созданного данным событием. Это возможно только:
- (a) когда урегулирование обязательства может быть произведено в принудительном порядке в соответствии с законодательством; или
 - (b) в случае обязательства, обусловленного сложившейся практикой, когда такое событие (которое может быть действием самого предприятия) создает у других сторон обоснованные ожидания, что предприятие выполнит это обязательство.
- 18 Финансовая отчетность отражает финансовое положение предприятия на конец отчетного периода, а не его возможное положение в будущем. Следовательно, резервы не признаются в отношении затрат, которые придется понести для продолжения деятельности в будущем. Единственными обязательствами, признаваемыми в отчете о финансовом положении предприятия, являются те, которые существуют на конец отчетного периода.
- 19 В качестве резервов признаются только обязательства, возникающие из прошлых событий, которые существуют независимо от будущих действий предприятия (то есть направленности деятельности предприятия в будущем). Примерами таких обязательств являются штрафы или затраты на ликвидацию противозаконного ущерба окружающей среде. Урегулирование и того и другого ведет, вне зависимости от будущих действий предприятия, к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды. Аналогичным образом предприятие признает резерв на покрытие затрат по выводу из эксплуатации нефтедобывающей установки или атомной электростанции в той степени, в которой предприятие обязано

устранить уже нанесенный среде ущерб. И наоборот, под давлением рыночных рычагов или требований законодательства предприятие может намереваться или ему придется понести затраты на организацию своей будущей деятельности определенным образом (например, путем установки дымовых фильтров на заводе определенного типа). Поскольку предприятие может избежать будущих затрат при помощи своих будущих действий, например, изменив режим деятельности, у него нет существующего обязательства по этим будущим затратам и резерв не признается.

- 20 Обязательство всегда подразумевает существование другой стороны, перед которой это обязательство имеет место быть. Однако необязательно знать конкретного представителя стороны, перед которой это обязательство существует - обязательство может существовать перед всем обществом. Поскольку обязательство всегда подразумевает обязанность перед другой стороной, из этого следует, что решение руководства или Совета директоров не создает конклюдентного обязательства на конец отчетного периода, если только это решение не было доведено до сведения затрагиваемых сторон еще до окончания отчетного периода в достаточно конкретной форме, чтобы создать у них обоснованные ожидания, что предприятие выполнит принятые на себя обязанности.
- 21 Событие, не ведущее к немедленному возникновению обязательства, может привести к его появлению позднее, вследствие изменений в законодательстве или в связи с тем, что то или иное действие предприятия (например, достаточно конкретное публичное заявление) приводит к возникновению конклюдентного обязательства. Например, при причинении ущерба окружающей среде может не существовать обязательства по устранению его последствий. Однако причинение ущерба станет обязывающим событием, когда вновь принятый закон потребует устранения существующего ущерба или когда предприятие публично примет на себя ответственность за устранение ущерба в такой форме, что создаст обязательство, обусловленное сложившейся практикой.
- 22 Если предлагаемый новый закон еще требует согласований, обязательство возникнет только тогда, когда практически бесспорно, что закон будет принят в том виде, в каком он изложен в проекте. Для целей настоящего стандарта такое обязательство рассматривается как юридическое обязательство. Различия в порядке принятия законодательных актов делают невозможным выделение одного события, в результате которого принятие закона становится практически бесспорным. Во многих случаях принятие закона невозможно считать практически бесспорным до момента его официального принятия.

Вероятное выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды

- 23 Чтобы обязательство считалось удовлетворяющим критериям признания, должно иметь место не только существующее обязательство, но и достаточная вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды, для урегулирования этого обязательства. Для целей настоящего стандарта* выбытие ресурсов или иное событие считается вероятным, если такое событие скорее будет иметь место, чем нет, то есть вероятность того, что событие произойдет, выше, чем вероятность того, что оно не произойдет. Когда не представляется вероятным, что существующее обязательство имеет место, предприятие раскрывает условное обязательство, если только выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, не является маловероятным (см. пункт 86).
- 24 В случае, когда имеется ряд аналогичных обязательств (например, гарантии на продукцию и аналогичные договорные обязательства), вероятность того, что для расчетов потребуется выбытие ресурсов, определяется по всей совокупности таких обязательств. Даже при небольшой вероятности выбытия ресурсов по каждому конкретному договору может быть вполне вероятно, что для погашения данного вида обязательств в целом некоторое выбытие ресурсов потребуется. Если это так, то резерв признается в финансовой отчетности (при условии соблюдения других критериев признания).

Надежная расчетная оценка обязательства

- 25 Использование расчетных оценок является неременным условием подготовки финансовой отчетности и не умаляет ее надежности. Это особенно справедливо в отношении резервов, которые по своей природе являются более неопределенными, чем большинство других статей отчета о финансовом положении. За исключением крайне редких случаев, предприятие будет в состоянии определить множество возможных результатов, и, следовательно, произвести расчетную оценку обязательства, достаточно надежную для использования при признании резерва.

* Толкование понятия «вероятный» в настоящем стандарте в смысле «скорее будет иметь место, чем нет» не обязательно должно применяться в других стандартах МСФО

- 26 В исключительно редких случаях, когда невозможно получить надежную расчетную оценку, имеет место обязательство, которое не может быть признано. Такое обязательство раскрывается в финансовой отчетности как условное обязательство (см. пункт 86).

Условные обязательства

- 27 **Предприятие не должно признавать условные обязательства.**
- 28 Информация об условном обязательстве раскрывается в соответствии с пунктом 86, за исключением случаев, когда вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды, является незначительной.
- 29 Если предприятие несет солидарную ответственность по обязательству, та часть обязательства, исполнение которой ожидается от других сторон, учитывается предприятием как условное обязательство. Предприятие признает резерв в той части обязательства, для погашения которой представляется вероятным выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, за исключением особо редких обстоятельств, когда невозможно привести надежную расчетную оценку.
- 30 Ситуация с условными обязательствами может развиваться не так, как изначально ожидалось. В связи с этим они постоянно пересматриваются с целью определения, не стало ли вероятным выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды. Если становится вероятным, что для статьи, ранее рассматриваемой как условное обязательство, потребуется выбытие будущих экономических выгод, резерв признается в финансовой отчетности того периода, в котором произошло изменение степени вероятности (за исключением исключительно редких обстоятельств, когда невозможно привести надежную расчетную оценку).

Условные активы

- 31 **Предприятие не должно признавать условные активы.**
- 32 Условные активы обычно возникают из внеплановых и других неожиданных событий, которые создают возможность притока экономических выгод на предприятие. Примером может служить выставленный предприятием в судебном порядке иск, если результат процесса представляется неопределенным.
- 33 Условные активы не признаются в финансовой отчетности, поскольку это может привести к признанию дохода, который может быть никогда и не будет получен. Однако если получение дохода практически бесспорно, то соответствующий актив не является условным и его признание уместно.
- 34 Информация об условном активе раскрывается в соответствии с пунктом 89 в случае, когда представляется вероятным приток экономических выгод.
- 35 Оценка условных активов постоянно пересматривается для того, чтобы обеспечить надлежащее отражение происшедших изменений в финансовой отчетности. Если приток экономических выгод становится практически бесспорным, данный актив и соответствующий доход признаются в финансовой отчетности за тот период, в котором произошло данное изменение. Если приток экономических выгод стал вероятным, предприятие раскрывает в финансовой отчетности условный актив (см. пункт 89).

Оценка

Наилучшая расчетная оценка

- 36 **Сумма, признанная в качестве резерва, должна отражать наилучшую расчетную оценку затрат, необходимых на конец отчетного периода для урегулирования существующего обязательства.**
- 37 Наилучшая расчетная оценка затрат, необходимых для урегулирования существующего обязательства, представляет собой сумму, которую предприятию рационально затратить для погашения обязательства на конец отчетного периода или для передачи его третьему лицу в указанное время. Часто произвести погашение или передачу обязательства на конец отчетного периода оказывается невозможно или чрезмерно дорого. Тем не менее, расчетная оценка суммы, которую предприятию рационально затратить для погашения или передачи обязательства, дает наилучшую расчетную оценку затрат, необходимых для урегулирования существующего обязательства на конец отчетного периода.
- 38 Формирование гипотез развития неопределенности и расчетная оценка ожидаемых финансовых последствий проводится исходя из суждения руководства предприятия, дополненного практикой аналогичных операций и, в некоторых случаях, заключениями независимых экспертов. Рассматриваемые

свидетельства должны включать любые дополнительные свидетельства, появившиеся благодаря событиям, имевшим место после окончания отчетного периода.

- 39 Для разрешения неопределенности в определении суммы, которая должна быть признана как резерв, используются различные методы в зависимости от обстоятельств. Если при оценке резерва задействовано большое число гипотез, обязательство оценивается путем взвешивания результатов всех возможных гипотез по степени вероятности. Этот статистический метод оценки называется «математическое ожидание». Таким образом, резерв будет разным в зависимости от того, составляет ли вероятность потери данной суммы 60 или 90 процентов. Там, где имеется непрерывный интервал возможных гипотез и все точки этого пространства одинаково вероятны, берется среднее значение заданного пространства.

Пример
<p>Предприятие продает товары с гарантией, по которой покупателям возмещаются затраты на устранение любых производственных дефектов, которые обнаруживаются в течение первых шести месяцев после покупки. Если во всех проданных товарах будут обнаружены небольшие дефекты, затраты на ремонт составят 1 миллион. Если во всех проданных товарах будут обнаружены значительные дефекты, затраты на ремонт составят 4 миллиона. Прошлый опыт и ожидаемый прогноз предприятия говорят о том, что в предстоящем году 75 процентов проданных товаров не будут иметь дефектов, 20 процентов проданных товаров будут иметь небольшие дефекты и 5 процентов проданных товаров будут иметь значительные дефекты. В соответствии с пунктом 24 предприятие оценивает вероятность выбытия ресурсов по гарантийным обязательствам в целом.</p> <p>Ожидаемая стоимость затрат на ремонт составляет:</p> $(75\% \text{ от нуля}) + (20\% \text{ от } 1 \text{ миллиона}) + (5\% \text{ от } 4 \text{ миллионов}) = 400\,000$

- 40 Когда оценивается отдельно взятое обязательство, наиболее вероятная гипотеза в отношении него может служить наилучшей расчетной оценкой обязательства. Однако даже в таком случае предприятие рассматривает и другие возможные гипотезы. Там, где другие возможные гипотезы дают оценки, главным образом, выше или ниже наиболее вероятной, наилучшей расчетной оценкой будет большая или меньшая сумма соответственно. Например, если предприятие должно устранить значительную неисправность основного агрегата установки, которую оно построило для клиента, наиболее вероятный результат может заключаться в том, что ремонт удастся осуществить с первой попытки, затратив 1000. Если при этом существует значительная вероятность того, что потребуется больше чем одна попытка, резерв признается на большую сумму.
- 41 Оценка резерва проводится без учета налогообложения, налоговые последствия признания резервов и изменений в них рассматриваются в МСФО (IAS) 12.

Риски и источники неопределенности

- 42 **Риски и источники неопределенности, которые неизбежно сопутствуют многим событиям и определяют обстоятельства, должны учитываться при определении наилучшей расчетной оценки резерва.**
- 43 Риск определяет вариативность ожидаемого результата. Корректировка на риск может увеличить сумму, в которую оценено обязательство. При формировании суждений в условиях неопределенности необходима осторожность с тем, чтобы не завязать оценку доходов или активов и не занижить оценку расходов или обязательств. Однако наличие неопределенности не оправдывает признания избыточных резервов или намеренного завышения оценки обязательств. Так, если прогнозируемые затраты в части особо неблагоприятного сценария развития событий оцениваются с осмотрительностью, такая гипотеза не будет рассматриваться намеренно как более вероятная, чем это есть в действительности. Осторожность нужна для того, чтобы избежать двойного учета влияния риска и неопределенности, и, как результат, завышения резерва.
- 44 Раскрытие источников неопределенности, относящейся к величине ожидаемых затрат, приводится в финансовой отчетности в соответствии с пунктом 85 (b).

Приведенная стоимость

- 45 **В случаях, когда влияние фактора времени на стоимость денег существенно, величина резерва должна равняться приведенной стоимости ожидаемых затрат на урегулирование обязательства.**

- 46 Из-за влияния фактора времени на стоимость денег резервы, связанные с выбытиями денежных средств вскоре после окончания отчетного периода, являются более обременительными, чем когда выбытие денежных средств той же величины возникает позднее. Следовательно, там, где такое влияние существенно, резервы дисконтируются.
- 47 Ставка (или ставки) дисконтирования должна быть ставкой (или ставками) до учета налогообложения и должна отражать текущие представления рынка о временной стоимости денег и риски, характерные для данного конкретного обязательства. Ставка(и) дисконтирования не должна учитывать риски, на которые уже была внесена поправка в расчетную оценку будущих потоков денежных средств.

Будущие события

- 48 Будущие события, которые могут повлиять на сумму, необходимую для урегулирования обязательства, должны учитываться при определении величины резерва, если существуют достаточно объективные свидетельства того, что они произойдут.
- 49 Ожидаемые будущие события могут иметь особенно большое значение при оценке резервов. Например, предприятие может считать, что затраты по рекультивации участка земли по окончании срока его использования будут не такими большими, как сегодня за счет будущих изменений в технологии. Сумма признаваемого резерва отражает обоснованные ожидания технически грамотных, объективных наблюдателей, учитывающие все имеющиеся свидетельства относительно технологий, которые станут доступны на момент проведения рекультивационных работ. Таким образом, уместно, например, учесть ожидаемое уменьшение затрат, связанное с накоплением опыта применения существующей технологии, или ожидаемые затраты на применение существующей технологии для более масштабной и более сложной рекультивации по сравнению с выполненными ранее. Однако предприятие не может полагаться на появление принципиально новой технологии очистки, если только не существует достаточно объективных свидетельств таковой.
- 50 Последствия введения ожидаемого нового законодательства принимаются во внимание при оценке уже выявленного обязательства, только если имеются достаточно объективные свидетельства того, что введение этого законодательства практически бесспорно. Разнообразие обстоятельств, проявляющихся на практике, делает невозможным определение единственного события, которое предоставит достаточно объективные свидетельства в каждом случае. Необходимо иметь свидетельства как в отношении содержания нового закона, так и в отношении того, является ли практически бесспорным, что этот закон будет должным образом принят и введен в действие. Во многих случаях достаточно объективные свидетельства не будут иметь место до момента официального принятия нового закона.

Ожидаемое выбытие активов

- 51 Доходы от ожидаемого выбытия активов не должны учитываться при оценке резерва.
- 52 Доходы от ожидаемого выбытия активов не должны учитываться при оценке резерва, даже если ожидаемое выбытие тесно связано с событием, приводящим к признанию резерва. Напротив, предприятие признает доходы от ожидаемого выбытия активов в момент, определенный Международным стандартом финансовой отчетности, рассматривающим соответствующие активы.

Возмещения

- 53 Если ожидается, что затраты, или их часть, требуемые для урегулирования резерва, будут возмещены другой стороной, возмещение должно признаваться тогда и только тогда, когда практически бесспорно, что возмещение будет получено, если предприятие погасит свое обязательство. Возмещение должно учитываться как отдельный актив. Сумма, признанная в отношении такого возмещения, не должна превышать сумму соответствующего резерва.
- 54 В отчете о совокупном доходе расходы, связанные с признанием резерва, могут быть представлены за вычетом суммы признанного возмещения.
- 55 Иногда предприятие имеет возможность обратиться к какой-либо другой стороне, чтобы она частично или полностью оплатила затраты, необходимые для урегулирования резерва (например, посредством договоров страхования, положений контрактов о возмещении убытков или гарантий поставщиков). Другая сторона может либо возместить суммы, уже оплаченные предприятием, либо погасить эти суммы за предприятие напрямую.

- 56 В большинстве случаев предприятие продолжает нести ответственность за рассматриваемое обязательство в целом, то есть предприятию придется погасить всю сумму, если третья сторона по какой-либо причине не сможет осуществить платеж. В такой ситуации резерв признается в полной сумме обязательства, а отдельный актив в отношении ожидаемого возмещения признается, когда практически бесспорно, что возмещение будет получено в случае, если предприятие урегулирует свое обязательство.
- 57 В некоторых случаях предприятие не будет нести ответственность по таким расходам, если третье лицо не сможет осуществить платеж. В этом случае предприятие не имеет обязательства в части указанных расходов и не включает их в резерв.
- 58 Как отмечено в пункте 29, обязательство, по которому предприятие несет солидарную ответственность, представляет собой условное обязательство в той степени, в которой ожидается, что обязательство будет погашено другими сторонами.

Изменения в резервах

- 59 Резервы должны пересматриваться на конец каждого отчетного периода и корректироваться с учетом текущей наилучшей расчетной оценки. Если более не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуются выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, резерв должен быть восстановлен.
- 60 Если применяется дисконтирование, балансовая стоимость резерва увеличивается в каждом периоде, отражая течение времени. Это увеличение признается в качестве затрат по займам.

Использование резервов

- 61 Резерв должен использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых этот резерв был изначально признан.
- 62 Только затраты, в отношении которых резерв был признан, списываются за его счет. Зачет затрат против резерва, изначально признанного для другой цели, маскировало бы влияние на финансовый результат двух различных событий.

Применение правил признания и оценки

Будущие операционные убытки

- 63 Резервы не должны признаваться применительно к будущим операционным убыткам.
- 64 Будущие операционные убытки не отвечают определению обязательства, приведенному в пункте 10, и общим критериям признания, установленным для резервов в пункте 14.
- 65 Ожидание операционных убытков в будущем может указывать на то, что определенные операционные активы могли обесцениться. Предприятие тестирует такие активы на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Обременительные договоры

- 66 Если предприятие отвечает по договору, который является для него обременительным, существующее обязательство по такому договору должно быть признано в качестве резерва и соответствующим образом оценено.
- 67 Многие договоры (например, некоторые стандартные заказы на поставку) могут быть расторгнуты без выплаты неустоек другой стороне, а, следовательно, обязательства не существует. Другие договоры устанавливают не только права, но и обязательства каждой из договаривающихся сторон. Там, где события приводят к тому, что такой договор становится обременительным, этот договор попадает в сферу применения настоящего стандарта, а существующее обязательство - признается в финансовой отчетности. Договоры в стадии исполнения, не являющиеся обременительными, не входят в сферу применения настоящего стандарта.
- 68 Настоящий стандарт определяет обременительный договор как договор, неизбежные затраты на выполнение обязательств по которому превышают ожидаемые от исполнения договора экономические выгоды. Неизбежные затраты по договору отражают минимальные чистые затраты на выход из договора,

соответствующие наименьшему из двух значений: суммы затрат на его исполнение и суммы всех компенсаций и штрафов, вытекающих из неисполнения договора.

- 69 Прежде чем создать отдельный резерв по обременительному договору, предприятие признает убытки от обесценения каких-либо активов, выделенных для исполнения данного договора (см. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»).

Реструктуризация

- 70 Примерами событий, которые могут попадать под определение реструктуризации, являются:
- (a) продажа или прекращение какого-либо вида деятельности;
 - (b) закрытие подразделений в какой-либо стране или регионе или перенос хозяйственной деятельности из одной страны или региона в другие;
 - (c) изменения в структуре управления, например отказ от одного из уровней управления; и
 - (d) коренная реорганизация, оказывающая существенное влияние на характер и направленность деятельности предприятия.
- 71 Резерв по затратам на реструктуризацию признается только тогда, когда соблюдены общие критерии признания резервов, установленные в пункте 14. Пункты 72–83 определяют, как общие критерии признания должны применяться к реструктуризациям.
- 72 **Конклюдентное обязательство провести реструктуризацию возникает только тогда, когда предприятие:**
- (a) **располагает подробным официальным планом реструктуризации, в котором определены, по крайней мере:**
 - (i) затрагиваемая процессом деятельность или ее часть;
 - (ii) основные реструктурируемые единицы по территориальному признаку;
 - (iii) локализация, должностные обязанности и примерное число работников, которым будут выплачена компенсация в связи с расторжением трудового договора;
 - (iv) затраты, которые будут понесены; а также
 - (v) сроки реализации плана; и
 - (b) **начав выполнение этого плана или доведя его основные положения до всех затрагиваемых им сторон, создало у них обоснованные ожидания того, что предприятие проведет реструктуризацию.**
- 73 Свидетельством того, что предприятие приступило к реализации плана реструктуризации, может стать, например, начало демонтажа оборудования, или продажа активов, или публичное объявление основных положений плана. Публичное объявление подробного плана реструктуризации представляет конклюдентное обязательство осуществить реструктуризацию только в том случае, если заявление сделано таким образом и настолько подробно (а именно, приведены все основные положения плана), чтобы сформировать обоснованные ожидания у других сторон, таких, как покупатели, поставщики и работники (или их представители), что предприятие проведет реструктуризацию.
- 74 Для того, чтобы план был достаточным для формирования конклюдентного обязательства при доведении его до сведения затрагиваемых им сторон, необходимо, чтобы его начало и завершение были предусмотрены в как можно более ранние сроки и завершено в такие сроки, которые делают маловероятным внесение в него значительных изменений. Если предполагается, что до начала реструктуризации пройдет много времени или слишком много времени будет затрачено на проведение реструктуризации, то представляется маловероятным, что существование плана сформирует у других сторон обоснованные ожидания того, что предприятие на данный момент ручается в проведении реструктуризации, поскольку установленные временные рамки дают предприятию возможность вносить изменения в свои планы.
- 75 Решение о реструктуризации, принятое руководством или Советом директоров до окончания отчетного периода, не создает на конец отчетного периода конклюдентного обязательства, за исключением случаев, когда предприятие до окончания отчетного периода:
- (a) приступило к реализации плана реструктуризации; или
 - (b) довело основные положения плана реструктуризации до сведения всех затрагиваемых сторон, создав у них обоснованные ожидания того, что предприятие проведет данную реструктуризацию.

Если предприятие приступает к реализации плана реструктуризации или доводит его основные положения до сведения затрагиваемых им сторон только после окончания отчетного периода, в соответствии с МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода» требуется раскрытие информации в случае, когда реструктуризация является существенной и нераскрытые информации может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе данной финансовой отчетности.

- 76 Несмотря на то, что конклюдентное обязательство не формируется одним только решением руководства, обязательство может вытекать из других ранее произошедших событий наряду с таким решением. Например, договоренности, достигнутые на переговорах с представителями работников о величине выходных пособий или с покупателями о продаже бизнеса, могут приниматься только при условии одобрения их Советом директоров. Когда такое одобрение получено и доведено до сведения других сторон, у предприятия формируется конклюдентное обязательство осуществить реструктуризацию при условии соблюдения положений пункта 72.
- 77 В некоторых странах полномочия принятия окончательного решения отданы совету, в который входят представители заинтересованных сторон, отличных от руководства (например, работников), или может требоваться уведомление таких представителей до принятия решения Советом директоров. Поскольку процесс принятия решения подразумевает информирование указанных представителей, такое решение может приводить к возникновению конклюдентного обязательства провести реструктуризацию.
- 78 **Обязательство по продаже бизнеса не возникает до тех пор, пока предприятие не будет обязано осуществить такую продажу, то есть пока не будет заключено имеющее обязательную силу соглашение о продаже.**
- 79 Даже если предприятие приняло решение продать какой-либо бизнес и публично огласило это решение, оно не может считаться обязанным осуществить продажу, пока не определен покупатель и не заключено имеющее обязательную силу соглашение о продаже. До тех пор пока не заключено имеющее обязательную силу соглашение о продаже, предприятие имеет возможность изменить свое решение или ему может потребоваться принять другой курс действий, если оно не сможет найти покупателя на приемлемых условиях. Когда продажа какого-либо бизнеса рассматривается как часть реструктуризации, относящиеся к этому бизнесу активы проверяются на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36. Когда продажа является лишь частью реструктуризации, конклюдентное обязательство может возникнуть для других звеньев реструктуризации до появления имеющего обязательную силу соглашения о продаже.
- 80 **Резерв на реструктуризацию должен включать только прямые затраты, возникающие в связи с реструктуризацией, то есть те из них, которые одновременно:**
- (a) вызваны непосредственно реструктуризацией; и
 - (b) не связаны с продолжающейся деятельностью предприятия.
- 81 Резерв на реструктуризацию не включает затраты на:
- (a) переподготовку или перемещение остающихся работников;
 - (b) маркетинг; или
 - (c) инвестиции в новые системы и сбытовые сети.
- Эти затраты относятся к ведению предприятием деятельности в будущем и не являются обязательствами по реструктуризации на конец отчетного периода. В отношении таких затрат действуют те же принципы признания, что и для аналогичных затрат, не связанных с реструктуризацией.
- 82 Идентифицируемые будущие операционные убытки, предполагаемые до даты реструктуризации, не включаются в состав резерва, если только они не относятся к обременительному договору в соответствии с пунктом 10.
- 83 Согласно пункту 51 доходы от ожидаемого выбытия активов не учитываются при оценке резерва на реструктуризацию, даже если продажа активов предусмотрена как часть реструктуризации.

Раскрытие информации

- 84 Для каждого вида резервов предприятие должно раскрывать следующую информацию:
- (a) балансовая стоимость на начало и конец отчетного периода;
 - (b) дополнительные резервы, признанные в течение периода, включая увеличение существующих резервов;

- (с) суммы, использованные (то есть реально понесенные и списанные за счет резерва) в течение периода;
- (d) неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода; и
- (е) приращение дисконтированной суммы за отчетный период с течением времени и результат изменений ставки дисконтирования.

Представление сравнительной информации не требуется.

85 Предприятие также должно раскрывать по каждому виду резервов:

- (a) краткое описание характера обязательства и ожидаемые сроки выбытия связанных с ним экономических выгод;
- (b) указание на признаки неопределенности в отношении величины и сроков их выбытия. В тех случаях, когда требуется полнота представления информации, предприятие должно раскрывать основные допущения, сделанные в отношении будущих событий, рассматриваемых в пункте 48; и
- (с) величину любого ожидаемого возмещения, с указанием величины актива, который был признан в отношении этого ожидаемого возмещения.

86 Если только вероятность выбытия каких-либо ресурсов для урегулирования обязательства не является незначительной, предприятие должно раскрывать по каждому виду условных обязательств на конец отчетного периода краткое описание характера условного обязательства и, где это практически осуществимо:

- (a) расчетную оценку его влияния на финансовые показатели, согласно принципам оценки, определенным пунктами 36–52;
- (b) указание на признаки неопределенности в отношении величины и сумм возможного выбытия ресурсов; и
- (с) возможность какого-либо возмещения.

87 При определении того, какие резервы или условные обязательства могут быть выделены в отдельный вид, необходимо рассмотреть, достаточно ли близки они по характеру, чтобы заявление о них как едином целом соответствовало требованиям пунктов 85(a), (b) и 86(a), (b). Таким образом, может оказаться уместным учитывать как один вид резервов суммы, относящиеся к гарантиям на разные товары, но будет неправильным учитывать в рамках единого вида резервов суммы, относящиеся к стандартным гарантиям, и суммы, являющиеся предметом судебных разбирательств.

88 В случае, когда резерв и условное обязательство обусловлены одним и тем же рядом обстоятельств, предприятие раскрывает информацию, требуемую в соответствии с пунктами 84–86, таким образом, чтобы была видна связь между резервом и условным обязательством.

89 В случае, когда представляется вероятным приток экономических выгод, предприятие должно раскрывать краткое описание характера условных активов на конец отчетного периода и, если это практически осуществимо, расчетную оценку их влияния на финансовые показатели, определенные согласно принципам оценки, определенным для резервов в пунктах 36–52.

90 При раскрытии информации об условных активах важно избегать предоставления вводящих в заблуждение указаний на степень вероятности получения дохода.

91 Если какая-либо информация, требуемая в соответствии с пунктами 86 и 89, не раскрывается по причине практической неосуществимости, на этот факт должно быть указано в финансовой отчетности.

92 В исключительно редких случаях могут быть основания полагать, что раскрытие всей или части информации, требуемой в соответствии с пунктами 84–89, 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.

Условия переходного периода

93 Результаты принятия настоящего стандарта на дату вступления его в силу (или ранее) должны быть отражены в учете в виде корректировки сальдо нераспределенной прибыли на начало периода, в котором настоящий стандарт был применен впервые. Корректировка вступительного сальдо нераспределенной прибыли для самого раннего из представленных периодов и пересчет

сравнительной информации предприятиями приветствуются, но не требуются. Если сравнительная информация не была пересчитана, этот факт должен быть раскрыт.

94 [Удален]

Дата вступления в силу

95 Настоящий стандарт вступает в силу с годовой финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся 1 июля 1999 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет настоящий стандарт в отношении периодов, начинающихся до 1 июля 1999 г., то оно должно раскрыть этот факт.

96 [Удален]

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы»

Цель

- 1 Цель настоящего стандарта — определить порядок учета нематериальных активов, в отношении которых отсутствуют конкретные указания в других стандартах. Настоящий стандарт требует, чтобы предприятие признавало нематериальный актив тогда и только тогда, когда имеет место соответствие определенным критериям. Стандарт также устанавливает порядок оценки балансовой стоимости нематериальных активов и требует раскрытия определенной информации о нематериальных активах.

Сфера применения

- 2 Настоящий стандарт должен применяться при учете нематериальных активов, за исключением:
- (а) нематериальных активов, подпадающих под требования другого стандарта МСФО;
 - (б) финансовых активов в значении, определенном в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»;
 - (в) признания и оценки активов, связанных с разведкой и оценкой (см. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»); и
 - (д) затрат по разработке и добыче минеральных ресурсов, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов.
- 3 Если какой-либо другой стандарт регламентирует порядок учета конкретного вида нематериальных активов, предприятие применяет такой стандарт вместо настоящего стандарта. Например, настоящий стандарт не применяется к:
- (а) нематериальным активам предприятия, предназначенным для продажи в ходе обычной деятельности (см. МСФО (IAS) 2 «Запасы» и МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»).
 - (б) отложенным налоговым активам (см. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»).
 - (в) договорам аренды, входящим в сферу применения МСФО (IAS) 17 «Аренда».
 - (д) активам, возникающим в связи с вознаграждениями работникам (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»).
 - (е) финансовым активам в значении, определенном в МСФО (IAS) 32. Признание и оценка некоторых финансовых активов рассматривается в МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия» и МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве».
 - (ф) гудвилу, приобретенному в рамках сделки по объединению бизнеса (см. МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»).
 - (г) отложенным затратам на приобретение и нематериальным активам, возникающим из основанных на договоре прав страховщика по договорам страхования, входящих в сферу применения МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования». МСФО (IFRS) 4 устанавливает конкретные требования к раскрытию информации о таких отложенных затратах на приобретение, но они не относятся к указанным нематериальным активам. Следовательно, в отношении таких нематериальных активов применяются требования к раскрытию информации, определенные настоящим стандартом.

- (h) долгосрочным нематериальным активам, классифицированным как предназначенные для продажи (или включенным в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».
- 4 Некоторые нематериальные активы могут содержаться в или помещаться на физическом носителе, например, на компакт-диске (в случае компьютерного программного обеспечения), в юридической документации (в случае лицензии или патента) или на пленке. При определении того, должен ли актив, включающий как нематериальные, так и материальные элементы, учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или как нематериальный актив в соответствии с настоящим стандартом, предприятие использует профессиональное суждение для оценки того, какой из элементов является более значимым. Например, программное обеспечение для станка с компьютерным управлением, который не может функционировать без данного специального программного обеспечения, является неотъемлемой частью соответствующего оборудования и учитывается в порядке, предусмотренном для основных средств. То же самое справедливо и по отношению к операционной системе компьютера. Если программное обеспечение не является неотъемлемой частью оборудования, к которому оно относится, то оно учитывается как нематериальный актив.
- 5 Настоящий стандарт применяется, помимо прочего, к затратам на рекламу, обучение, начальным затратам, затратам на исследования и разработки. Целью исследований и разработок является получение новых знаний. Таким образом, несмотря на то, что эта деятельность может привести к созданию актива, имеющего физическую форму (например, прототип), материальный элемент этого актива является вторичным по отношению к его нематериальному компоненту, то есть заключенным в активе знаниям.
- 6 В случае финансовой аренды являющийся ее предметом актив может быть как материальным, так и нематериальным. После первоначального признания арендатор учитывает нематериальный актив, полученный им по договору финансовой аренды, в соответствии с настоящим стандартом. Права по лицензионным соглашениям, относящиеся к таким статьям, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права, исключаются из сферы применения МСФО (IAS) 17 и входят в сферу применения настоящего стандарта.
- 7 Исключения из сферы применения какого-либо стандарта могут иметь место, если деятельность или операции являются настолько специализированными, что это приводит к вопросам при отражении их в бухгалтерском учете, которые могут требовать особенного подхода. Такие вопросы возникают при учете затрат на разведку или разработку и добычу нефти, природного газа и минеральных ресурсов в добывающих отраслях, а также применительно к договорам страхования. Поэтому настоящий стандарт не применяется к затратам на осуществление такой деятельности и к таким договорам. Однако настоящий стандарт применяется к другим, используемым в добывающих отраслях или страховом бизнесе, нематериальным активам (таким, как компьютерное программное обеспечение) и к другим, понесенным в этих отраслях, затратам (таким, как начальные затраты).

Определения

- 8 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Активный рынок — рынок, где выполняются все перечисленные ниже условия:

- (a) обращающиеся на рынке объекты имеют однородный характер;
- (b) как правило, в любое время можно найти покупателей и продавцов, желающих совершить сделку;
- (c) информация о ценах является общедоступной.

Амортизация — систематическое распределение амортизируемой стоимости нематериального актива на весь срок его полезного использования.

Актив — это ресурс:

- (a) который контролируется предприятием в результате прошлых событий;
- (b) от которого предприятие ожидает получить будущие экономические выгоды.

Балансовая стоимость — сумма, в которой актив признается в отчете о финансовом положении после вычета любой накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения такого актива.

Себестоимость — сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного в целях приобретения актива на момент его приобретения или создания, или, когда это применимо, сумма, отнесенная на данный

актив при первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО, например, МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях».

Амортизируемая величина — себестоимость актива или другая сумма, заменяющая себестоимость, за вычетом его остаточной стоимости.

Разработка — применение результатов исследований или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Стоимость, специфичная для предприятия — приведенная стоимость потоков денежных средств, возникновения которых предприятие ожидает от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока его полезного использования или, которые оно ожидает понести при погашении обязательства.

Справедливая стоимость актива — сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми сторонами.

Убыток от обесценения — сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую величину.

Нематериальный актив — идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.

Монетарные активы — имеющиеся денежные средства и активы, подлежащие получению в виде фиксированных или определяемых сумм денежных средств.

Исследования — оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.

Остаточная стоимость нематериального 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.

Срок полезного использования — это:

- (a) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием; или
- (b) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

Нематериальные активы

- 9 Предприятия часто расходуют ресурсы или принимают на себя обязательства при приобретении, разработке, обслуживании или улучшении (расширении технических возможностей) нематериальных ресурсов, таких, как научные или технические знания, проектирование и внедрение новых процессов или систем, лицензии, интеллектуальная собственность, знания о рынке и товарные знаки (в том числе фирменные наименования и издательские права). Распространенными примерами статей, входящих в эти общие категории, являются компьютерное программное обеспечение, патенты, авторские права, кинофильмы, списки клиентов, права обслуживания ипотеки, лицензии на рыболовство, импортные квоты, франшизы, отношения с клиентами или поставщиками, лояльность клиентов, доля рынка и права на сбыт.
- 10 Не все статьи, описанные в пункте 9, отвечают определению нематериального актива, а именно, критериям идентифицируемости, контроля над ресурсом и наличия будущих экономических выгод. Если статья, входящая в сферу применения настоящего стандарта, не отвечает определению нематериального актива, затраты на ее приобретение или создание собственными силами признаются в качестве расходов при их возникновении. Тем не менее, если статья приобретена в рамках сделки по объединению бизнеса, она составляет часть гудвила, признаваемого на дату приобретения (см. пункт 68).

Идентифицируемость

- 11 Согласно определению нематериального актива, такой актив должен быть идентифицируемым, так чтобы его можно было отличить от гудвила. Гудвил, признанный при объединении бизнеса, является активом, представляющим будущие экономические выгоды от приобретаемых при объединении бизнеса активов, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию. Будущие

экономические выгоды могут возникнуть в результате синергии между приобретенными идентифицируемыми активами или проистекать от активов, которые по отдельности не удовлетворяют критериям для признания в финансовой отчетности.

- 12 **Актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он:**
- (a) является отделяемым, т. е. может быть отсоединен или отделен от предприятия и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли предприятие так поступить; или
 - (b) является результатом договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от предприятия или от других прав и обязательств.

Контроль

- 13 Предприятие контролирует актив, если обладает правом на получение будущих экономических выгод, проистекающих от лежащего в его основе ресурса, а также на ограничение доступа других лиц к этим выгодам. Способность предприятия контролировать будущие экономические выгоды от нематериального актива обычно вытекает из юридических прав, которые могут быть реализованы в судебном порядке. При отсутствии юридических прав продемонстрировать наличие контроля сложнее. Тем не менее, возможность реализации права в судебном порядке не является обязательным условием контроля, поскольку предприятие может иметь возможность контролировать будущие экономические выгоды каким-либо иным способом.
- 14 Рыночные и технические знания могут привести к возникновению будущих экономических выгод. Предприятие контролирует эти выгоды, если, например, знания защищены юридическими правами, такими, как авторские права, ограничением в торговом договоре (если это разрешается) или правовой обязанностью работников соблюдать конфиденциальность.
- 15 Предприятие может располагать командой квалифицированного персонала и может быть в состоянии идентифицировать дополнительные навыки персонала, полученные в результате обучения, которые ведут к возникновению будущих экономических выгод. Предприятие также может ожидать, что персонал продолжит предоставлять свои навыки (умение) в распоряжение предприятия. Однако обычно предприятие не имеет достаточного контроля над ожидаемыми будущими экономическими выгодами, возникающими в результате наличия квалифицированного персонала и его обучения, для того чтобы эти статьи отвечали определению нематериального актива. По той же причине особый управленческий или технический талант вряд ли будет отвечать определению нематериального актива, за исключением случаев, когда у предприятия есть юридические права на его использование и получение ожидаемых от него будущих экономических выгод, и при этом он также удовлетворяет всем прочим аспектам соответствующего определения.
- 16 В некоторых случаях предприятие имеет определенную клиентскую базу или долю рынка и ожидает, что благодаря приложенным усилиям по построению отношений с клиентами и поддержанию их лояльности клиенты будут продолжать осуществление коммерческих операций с предприятием. Тем не менее, при отсутствии юридических прав на защиту или иных форм контроля отношений с клиентами или лояльности клиентов к предприятию, предприятие, как правило, не имеет достаточного контроля над экономическими выгодами, ожидаемыми от сотрудничества с клиентами и их лояльности, для того чтобы такие статьи (например, клиентская база, доли рынка, отношения с клиентами и лояльность клиентов) отвечали определению нематериальных активов. При отсутствии юридических прав на защиту отношений с клиентами наличие операций обмена, предметом которых являются те же самые или аналогичные, но не основанные на договоре, отношения с клиентами (за исключением обмена в рамках сделки по объединению бизнеса), является доказательством того, что предприятие все же способно контролировать будущие экономические выгоды, проистекающие из отношений с клиентами. Поскольку такие операции обмена также являются доказательством того, что отношения с клиентами являются отделяемыми, эти отношения с клиентами отвечают определению нематериального актива.

Будущие экономические выгоды

- 17 К будущим экономическим выгодам, проистекающим из нематериального актива, могут относиться выручка от продажи продуктов или услуг, снижение затрат или другие выгоды, возникающие от использования актива предприятием. Например, использование интеллектуальной собственности в процессе производства может способствовать сокращению будущих производственных затрат, а не увеличению будущей выручки.

Признание и оценка

- 18 Для признания статьи в качестве нематериального актива предприятие должно продемонстрировать, что эта статья отвечает:
- (a) определению нематериального актива (см. пункты 8–17);
 - (b) критериям признания (см. пункты 21–23).
- Это требование применяется в отношении первоначальных затрат на приобретение нематериального актива или создание его собственными силами и последующих затрат на его совершенствование, частичную замену или обслуживание.
- 19 В пунктах 25–32 рассматривается применение критериев признания к нематериальным активам, приобретаемым отдельно, а в пунктах 33–43 — применение этих критериев к нематериальным активам, приобретенным в рамках сделки по объединению бизнеса. Пункт 44 устанавливает порядок первоначальной оценки нематериальных активов, приобретенных при помощи государственной субсидии, пункты 45–47 рассматривают операции обмена нематериальными активами, а пункты 48–50 — порядок учета внутренне созданного гудвила. В пунктах 51–67 изложены принципы первоначального признания и оценки нематериальных активов, созданных самим предприятием.
- 20 Природа нематериальных активов такова, что во многих случаях совершенствование или частичная замена подобных активов не производится. Соответственно, большинство последующих затрат, скорее всего, будут обеспечивать ожидаемые будущие экономические выгоды, заключенные в существующем нематериальном активе, но не будут удовлетворять определению нематериального актива и критериям признания, установленным в настоящем стандарте. Кроме того, зачастую бывает трудно отнести последующие затраты непосредственно на конкретный нематериальный актив, а не на бизнес в целом. Таким образом, лишь изредка последующие затраты — затраты, понесенные после первоначального признания приобретенного нематериального актива или завершения самостоятельного создания нематериального актива, — признаются в составе балансовой стоимости актива. В соответствии с пунктом 63 последующие затраты на торговые марки, титульные данные, издательские права, списки клиентов и статьи аналогичного содержания (вне зависимости от того, были ли они приобретены или самостоятельно созданы) всегда признаются в составе прибыли или убытка по мере своего возникновения. Это связано с тем, что такие затраты невозможно отличить от затрат на развитие бизнеса в целом.
- 21 **Нематериальный актив подлежит признанию тогда и только тогда, когда:**
- (a) существует вероятность того, что предприятие получит ожидаемые будущие экономические выгоды, проистекающие из актива;
 - (b) себестоимость актива можно надежно оценить.
- 22 **Предприятие должно оценить вероятность ожидаемых будущих экономических выгод, используя разумные и обоснованные допущения, представляющие собой наилучшую расчетную оценку руководства в отношении совокупности экономических условий, которые будут существовать на протяжении срока полезного использования актива.**
- 23 Предприятие использует профессиональное суждение для оценки степени определенности, относящейся к потоку будущих экономических выгод от использования актива, на основе данных, имеющихся на момент первоначального признания, придавая большее значение данным, полученным из внешних источников.
- 24 **Нематериальный актив первоначально оценивается по себестоимости.**

Отдельное приобретение

- 25 Обычно цена, которую платит предприятие при отдельном приобретении нематериального актива, в будущем отражает ожидания в отношении вероятности получения предприятием будущих экономических выгод, заключенных в этом активе. Иными словами, предприятие ожидает приток экономических выгод, даже если существует неопределенность в отношении сроков и величины такого притока. Таким образом, применительно к отдельно приобретенным нематериальным активам критерий признания, связанный с высокой вероятностью, указанный в пункте 21 (a), всегда считается выполненным.
- 26 Кроме того, себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива, как правило, можно надежно оценить. Это особенно справедливо в тех случаях, когда возмещение при покупке имеет форму денежных средств или прочих монетарных активов.
- 27 Себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива включает в себя:

- (a) цену покупки нематериального актива, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, после вычета торговых скидок и уступок; и
- (b) любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.

28 Примерами прямых затрат являются:

- (a) затраты, связанные с вознаграждениями работникам (в значении, определенном в МСФО (IAS) 19), имеющие непосредственное отношение к приведению актива в рабочее состояние;
- (b) затраты на оплату профессиональных услуг, имеющие непосредственное отношение к приведению актива в рабочее состояние; и
- (c) затраты на проверку надлежащей работы актива.

29 Примерами затрат, не включаемых в состав себестоимости нематериального актива, являются:

- (a) затраты, связанные с внедрением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);
- (b) затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала); и
- (c) административные и прочие общие накладные расходы.

30 Признание затрат в составе балансовой стоимости нематериального актива прекращается после того, как актив приведен в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства. Следовательно, затраты, понесенные при использовании или передислокации нематериального актива, не включаются в состав балансовой стоимости этого актива. Например, следующие затраты не включаются в состав балансовой стоимости нематериального актива:

- (a) затраты, понесенные в то время, когда актив, пригодный к использованию в соответствии с намерениями руководства, еще не был введен в эксплуатацию; и
- (b) первоначальные операционные убытки, например, понесенные в период формирования спроса на результаты, производимые данным активом.

31 Некоторые операции происходят в связи с разработкой нематериального актива, но не являются обязательными для приведения этого актива в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства. Эти необязательные операции могут иметь место как до, так и во время разработки. Поскольку необязательные операции не являются необходимыми для приведения актива в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства, то доходы и расходы по необязательным операциям должны признаваться сразу же при их возникновении в составе прибыли или убытка и включаться в соответствующие категории доходов и расходов.

32 Если отсрочка по оплате нематериального актива выходит за рамки обычных условий кредитования, себестоимость такого актива равна эквиваленту цены при условии немедленного платежа денежными средствами. Разница между этой суммой и общей суммой платежей признается в качестве процентных расходов на протяжении всего срока кредитования, за исключением случаев, когда она капитализируется в соответствии с порядком капитализации, предусмотренным в МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

Приобретение в рамках объединения бизнеса

33 В соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса», если нематериальный актив приобретен в рамках сделки по объединению бизнеса, себестоимость этого нематериального актива равна его справедливой стоимости на дату приобретения. Справедливая стоимость нематериального актива будет отражать ожидания рынка в отношении вероятности получения предприятием будущих экономических выгод, заключенных в активе. Иными словами, предприятие ожидает получить экономические выгоды, даже если существует неопределенность в отношении сроков получения и суммы таких экономических выгод. Следовательно, применительно к нематериальным активам, приобретенным в сделках по объединению бизнеса, критерий признания, связанный с высокой вероятностью, указанный в пункте 21 (а), всегда считается выполненным. Если актив, приобретенный при объединении бизнеса, является отделимым или является результатом договорных или других юридических прав, то существующей информации достаточно, чтобы надежно оценить справедливую стоимость актива. Следовательно, применительно к нематериальным активам, приобретенным в сделках по объединению бизнеса, критерий признания, связанный с надежной оценкой, указанный в пункте 21 (b), всегда считается выполненным.

34 Следовательно, в соответствии с настоящим стандартом и МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) на дату приобретения покупатель признает нематериальный актив приобретаемого предприятия отдельно от

гудвила, вне зависимости от того, признавался ли этот актив приобретаемым предприятием до объединения бизнеса. Это значит, что покупатель признает в качестве актива отдельно от гудвила незавершенный проект исследований и разработок приобретаемого предприятия, если данный проект отвечает определению нематериального актива. Незавершенный проект приобретаемого предприятия по исследованиям и разработке отвечает определению нематериального актива, когда он:

- (a) отвечает определению актива;
- (b) является идентифицируемым, т. е. является отделяемым или возникает из договорных или иных юридических прав.

Оценка справедливой стоимости нематериального актива, приобретенного в рамках сделки по объединению бизнеса

- 35 Если нематериальный актив, приобретенный при объединении бизнеса, является делимым или является результатом договорных или других юридических прав, то существующей информации достаточно, чтобы надежно оценить справедливую стоимость актива. Тогда применительно к расчетным оценкам, используемым для оценки справедливой стоимости нематериального актива, существует диапазон возможных исходов с различными коэффициентами вероятности, причем эта неопределенность является фактором, который учитывается при оценке справедливой стоимости.
- 36 Нематериальный актив, приобретенный в рамках сделки по объединению бизнеса, может быть делимым, но только вместе с соответствующим договором, идентифицируемым активом или обязательством. В таких случаях покупатель признает нематериальный актив отдельно от гудвила, но вместе с требуемой статьей.
- 37 Покупатель может признать группу взаимодополняющих нематериальных активов в качестве единого актива при условии, что отдельные активы в группе имеют сходные сроки полезного использования. Например, термины «торговая марка» и «фирменное наименование» часто используются как синонимы товарных знаков и прочих знаков. Тем не менее, первые представляют собой общие маркетинговые термины, которые обычно используются применительно к группе взаимодополняющих активов, таких, как товарный знак (или знак обслуживания) и связанные с ним торговое наименование, формулы, рецепты и экспертные знания.
- 38 [Удален]
- 39 Рыночные котировки на активном рынке обеспечивают наиболее надежную расчетную оценку справедливой стоимости нематериального актива (см. также пункт 78). Подходящей для этих целей рыночной ценой обычно является текущая цена предложения. При отсутствии текущих цен предложения основой для оценки справедливой стоимости может служить цена самой последней подобной операции при условии, что в период с даты операции до даты оценки справедливой стоимости актива не произошло никаких существенных изменений в экономических условиях.
- 40 При отсутствии активного рынка для нематериального актива справедливая стоимость последнего равна сумме, которую предприятие заплатило бы за актив на дату приобретения при совершении сделки между хорошо осведомленными независимыми сторонами, желающими совершить такую сделку, на основе наилучшей имеющейся информации. При определении этой суммы предприятие учитывает результаты недавних операций с подобными активами. Например, предприятие может применять соответствующие текущим рыночным операциям мультипликаторы к факторам, от которых зависит прибыльность актива (таким как выручка, операционная прибыль или прибыль до вычета процентов, налог, амортизация).
- 41 Предприятия, совершающие операции покупки и продажи нематериальных активов, могли разработать методы опосредованной оценки их справедливой стоимости. Эти методы можно использовать для первоначальной оценки нематериального актива, приобретенного в рамках сделки по объединению бизнеса, если их целью является оценка справедливой стоимости и если они отражают текущие операции и практику в соответствующей отрасли, к которой относится актив. К таким методам, в соответствующих случаях, относятся:
- (a) дисконтирование расчетной нетто-величины будущих потоков денежных средств от актива; или
 - (b) оценка затрат, которые предприятие не учитывает, признавая нематериальный актив, и предприятию нет необходимости:
 - (i) лицензировать его от другой стороны при совершении сделки между независимыми сторонами (например, при использовании подхода «освобождение от роялти, используя дисконтированные чистые потоки денежных средств»); или
 - (ii) восстанавливать или заменять его (при использовании подхода себестоимости).

Последующие затраты в отношении приобретенного незавершенного проекта исследований и разработок

- 42 Затраты на исследования и разработки, которые:
- (a) относятся к незавершенному проекту исследований и разработок, приобретенному отдельно или в рамках сделки по объединению бизнеса и признанному в качестве нематериального актива; и
 - (b) возникают после приобретения такого проекта,
- должны отражаться в учете в соответствии с пунктами 54–62.
- 43 Применение требований пунктов 54–62 означает, что последующие затраты по незавершенному проекту исследований и разработок, приобретенному отдельно или в рамках сделки по объединению бизнеса и признанному в качестве нематериального актива:
- (a) признаются в качестве расходов в момент возникновения, если это затраты на исследования;
 - (b) признаются в качестве расходов в момент возникновения, если это затраты на разработку, которые не удовлетворяют критериям признания в качестве нематериального актива, установленным в пункте 57; и
 - (c) увеличивают балансовую стоимость приобретенного незавершенного проекта исследований и разработок, если это затраты на разработку, которые удовлетворяют критериям признания, установленным в пункте 57.

Приобретение при помощи государственной субсидии

- 44 В некоторых случаях нематериальный актив может быть приобретен бесплатно или за номинальное возмещение, если такое приобретение осуществляется при помощи государственной субсидии. Это может произойти, когда государство передает или выделяет предприятию нематериальные активы, такие как права на посадку в аэропорту, лицензии на радио- и телевидение, импортные лицензии или квоты, или права доступа к другим ограниченным ресурсам. В соответствии с МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» предприятие вправе первоначально признать как нематериальный актив, так и субсидию по их справедливой стоимости. Если предприятие принимает решение не производить первоначальное признание актива по справедливой стоимости, то предприятие первоначально признает такой актив по номинальной стоимости (альтернативный порядок учета, разрешенный МСФО (IAS) 20) плюс любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.

Обмен активами

- 45 Один или более нематериальных активов могут приобретаться путем обмена на немонетарный актив или активы, либо некое сочетание монетарных и немонетарных активов. Приведенные ниже рассуждения относятся к простому обмену одного немонетарного актива на другой, но они также применяются ко всем обменам, описанным в предыдущем предложении. Себестоимость такого нематериального актива оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда: (a) операция обмена лишена коммерческого содержания или (b) справедливая стоимость ни полученного, ни переданного в обмен актива не может быть надежно оценена. Приобретаемый актив оценивается таким способом, даже если предприятие не может немедленно прекратить признание переданного актива. Если приобретаемый актив не оценивается по справедливой стоимости, то его стоимость оценивается по балансовой стоимости переданного актива.
- 46 Предприятие определяет, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, принимая во внимание то, в какой степени будущие денежные потоки, как ожидается, изменятся в результате операции. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:
- (a) структура (т. е. риск, распределение во времени и величина) потоков денежных средств, относящихся к полученному активу, отличается от структуры потоков денежных средств, относящихся к переданному в обмен активу; или
 - (b) в результате обмена меняется специфичная для предприятия стоимость той части его деятельности, на которую влияет данная операция; и
 - (c) разница в (a) или (b) значительна по сравнению со справедливой стоимостью обмененных активов.

Для целей определения того, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, характерная для предприятия стоимость части его деятельности, затрагиваемая операцией обмена, должна отражать денежные потоки после вычета налогов. Результат этого анализа может быть очевиден и без проведения предприятием подробных расчетов.

- 47 Согласно пункту 21 (b) условием признания нематериального актива является возможность надежной оценки его себестоимости. Справедливую стоимость нематериального актива, для которого не существует сопоставимых рыночных операций, можно надежно оценить, если (a) обоснованные расчетные оценки справедливой стоимости в соответствующем диапазоне варьируются в незначительных для данного актива пределах, или (b) можно обоснованно оценить коэффициенты вероятности разных расчетных оценок в указанном диапазоне и использовать при расчете справедливой стоимости. Если предприятие в состоянии надежно определить справедливую стоимость как полученного актива, так и актива, переданного в обмен, то справедливая стоимость переданного актива используется в качестве основы для оценки себестоимости, за исключением случаев, когда справедливая стоимость полученного актива представляется более очевидной.

Внутренне созданный гудвил

- 48 **Внутренне созданный гудвил не подлежит признанию в качестве актива.**
- 49 В некоторых случаях затраты осуществляются с целью создания будущих экономических выгод, однако они не приводят к созданию нематериального актива, удовлетворяющего критериям признания, установленным настоящим стандартом. Такие затраты часто называются затратами, способствующими формированию внутреннего гудвила. Внутренне созданный гудвил не подлежит признанию в качестве актива, поскольку он не является идентифицируемым ресурсом (т. е. не является отделяемым и не возникает из договорных или иных юридических прав), который контролируется предприятием и может быть надежно оценен по себестоимости.
- 50 Различия между рыночной стоимостью предприятия и балансовой стоимостью его идентифицируемых чистых активов в любое время можно соотнести с рядом факторов, влияющих на стоимость предприятия. Тем не менее, такие различия не представляют собой себестоимость нематериальных активов, контролируемых предприятием.

Самостоятельно созданные нематериальные активы

- 51 Иногда трудно оценить, удовлетворяет ли самостоятельно созданный нематериальный актив критериям признания, в силу проблем, связанных с:
- (a) определением наличия и момента возникновения идентифицируемого актива, который будет создавать ожидаемые будущие экономические выгоды; и
 - (b) надежным определением себестоимости актива. В некоторых случаях затраты на создание нематериального актива самим предприятием невозможно отличить от затрат на поддержание или усиление внутренне созданного гудвила предприятия либо на осуществление повседневной деятельности.

Соответственно, помимо соблюдения общих требований к признанию и первоначальной оценке нематериального актива, предприятие применяет требования и указания пунктов 52–67 в отношении всех нематериальных активов, созданных самим предприятием.

- 52 Для оценки того, удовлетворяет ли критериям признания самостоятельно созданный нематериальный актив, предприятие подразделяет процесс создания актива на две стадии:
- (a) стадию исследований;
 - (b) стадию разработки.

Несмотря на наличие определений терминов «исследования» и «разработки», термины «стадия исследований» и «стадия разработки» имеют более широкое значение в контексте настоящего стандарта.

- 53 Если предприятие не может отделить стадию исследований от стадии разработки в рамках внутреннего проекта, направленного на создание нематериального актива, предприятие учитывает затраты на такой проект так, как если бы они были понесены только на стадии исследований.

Стадия исследований

- 54 Ни один нематериальный актив, являющийся результатом исследований (или осуществления стадии исследований в рамках внутреннего проекта), не подлежит признанию. Затраты на

исследования (или на осуществление стадии исследований в рамках внутреннего проекта) подлежат признанию в качестве расходов в момент их возникновения.

- 55 На стадии исследований в рамках внутреннего проекта предприятие не может продемонстрировать наличие нематериального актива, который будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Следовательно, соответствующие затраты признаются в качестве расходов в момент их возникновения.
- 56 Примерами исследовательской деятельности являются:
- (a) деятельность, направленная на получение новых знаний;
 - (b) поиск, оценка и окончательный отбор областей применения результатов исследований или иных знаний;
 - (c) поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг;
 - (d) формулирование, проектирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.

Стадия разработки

- 57 **Нематериальный актив, являющийся результатом разработок (или осуществления стадии разработки в рамках внутреннего проекта), подлежит признанию тогда и только тогда, когда предприятие может продемонстрировать все перечисленное ниже:**
- (a) **Техническую осуществимость завершения создания нематериального актива так, чтобы его можно было использовать или продать.**
 - (b) **Намерение завершить создание нематериального актива и использовать или продать его.**
 - (c) **Способность использовать или продать нематериальный актив.**
 - (d) **То, каким образом нематериальный актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Помимо прочего, предприятие может продемонстрировать наличие рынка для продукции нематериального актива, или самого нематериального актива, либо, если этот актив предполагается использовать для внутренних целей, полезность такого нематериального актива.**
 - (e) **Наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки, использования или продажи нематериального актива.**
 - (f) **Способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки.**
- 58 В некоторых случаях предприятие может на стадии разработки в рамках внутреннего проекта идентифицировать нематериальный актив и продемонстрировать, что этот актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Это происходит потому, что стадия разработки проекта является более продвинутой по сравнению со стадией исследования.
- 59 Примерами деятельности по разработке являются:
- (a) проектирование, конструирование и тестирование прототипов и моделей перед началом производства или использования;
 - (b) проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, предполагающих новую технологию;
 - (c) проектирование, строительство и эксплуатация опытной установки, масштаб которой не является экономически целесообразным для коммерческого производства;
 - (d) проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернатив новым или усовершенствованным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.
- 60 Для демонстрации того, каким образом нематериальный актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды, предприятие оценивает будущие экономические выгоды, подлежащие получению от актива, пользуясь принципами МСФО (IAS) 36. Если актив будет создавать экономические выгоды только в сочетании с другими активами, предприятие применяет концепцию МСФО (IAS) 36 в части единиц, генерирующих денежные средства.
- 61 Наличие ресурсов для завершения создания, использования и получения выгод от нематериального актива может быть продемонстрировано, например, наличием бизнес-плана, показывающего требуемые технические, финансовые и прочие ресурсы и способность предприятия обеспечить эти ресурсы. В некоторых случаях предприятие демонстрирует возможность использования внешнего финансирования,

заручившись подтверждением кредитора о его готовности финансировать предусмотренную бизнес-планом деятельность.

- 62 Используемые предприятием системы калькуляции затрат часто обеспечивают надежную оценку затрат на создание нематериального актива собственными силами, таких как заработная плата и прочие затраты, понесенные при получении авторских прав или лицензий или при разработке компьютерных программ.
- 63 **Торговые марки, титульные данные, издательские права, списки клиентов и аналогичные по существу статьи, созданные самим предприятием, не подлежат признанию в качестве нематериальных активов.**
- 64 Затраты на торговые марки, титульные данные, издательские права, списки клиентов и аналогичные по существу статьи, созданные самим предприятием, невозможно отличить от затрат на развитие бизнеса в целом. Следовательно, такие статьи не подлежат признанию в качестве нематериальных активов.

Себестоимость нематериальных активов, созданных самостоятельно

- 65 Применительно к пункту 24 себестоимость нематериального актива, созданного самим предприятием равна сумме затрат, осуществленных с даты, когда нематериальный актив впервые стал удовлетворять критериям признания, изложенным в пунктах 21, 22 и 57. Пункт 71 запрещает переназначение затрат, которые уже были признаны в качестве расходов.
- 66 В себестоимость самостоятельно созданного нематериального актива включаются все прямые затраты, необходимые для создания, производства, и подготовки этого актива к использованию в соответствии с намерениями руководства. Примерами прямых затрат являются:
- (a) затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании нематериального актива;
 - (b) затраты на вознаграждения работникам (в значении, определенном в МСФО (IAS) 19), возникающие в связи с созданием нематериального актива;
 - (c) выплаты, необходимые для регистрации юридического права;
 - (d) амортизация патентов и лицензий, использованных для создания нематериального актива.
- МСФО (IAS) 23 устанавливает критерии признания процентов в качестве элемента себестоимости самостоятельно созданного нематериального актива.
- 67 Перечисленные ниже статьи не входят в состав себестоимости нематериального актива, созданного самим предприятием.
- (a) торговые, административные и прочие общие накладные расходы, кроме тех, которые могут быть отнесены непосредственно на подготовку актива к использованию;
 - (b) идентифицированная неэффективность и первоначальные операционные убытки, возникшие до момента достижения плановой производительности указанного актива;
 - (c) затраты на обучение персонала работе с активом.

Пример, иллюстрирующий пункт 65

Предприятие разрабатывает новый процесс производства. В 20X5 г. понесенные затраты составили 1 000 д. е.^a, из которых 900 д. е. возникли до 1 декабря 20X5 г., а 100 д. е. — в период с 1 декабря 20X5 г. по 31 декабря 20X5 г. Предприятие может продемонстрировать, что по состоянию на 1 декабря 20X5 г. процесс производства удовлетворял критериям признания в качестве нематериального актива. Расчетная оценка возмещаемой величины, относящейся к «ноу-хау», заключенному в указанном процессе (с учетом будущего выбытия денежных средств, вызванного необходимостью завершения процесса таким образом, чтобы его можно было использовать), составляет 500 д. е.

В конце 20X5 г. процесс производства признается в качестве нематериального актива по себестоимости, составляющей 100 д. е. (затраты, понесенные с даты, когда нематериальный актив впервые стал удовлетворять критериям признания, т. е. 1 декабря 20X5 г.). Затраты в размере 900 д. е., понесенные до 1 декабря 20X5 г., признаются в качестве расходов, поскольку до 1 декабря 20X5 г. критерии признания не удовлетворялись. Данные затраты не включаются в состав себестоимости процесса производства, отраженной в отчете о финансовом положении.

В 20X6 г. понесенные затраты составили 2 000 д. е. В конце 20X6 г. возмещаемая величина, относящаяся к «ноу-хау», заключенному в указанном процессе (с учетом будущего выбытия денежных средств, вызванного необходимостью завершения процесса таким образом, чтобы его можно было

Пример, иллюстрирующий пункт 65

использовать), составила в расчетной оценке 1 900 д. е.

В конце 20X6 г. себестоимость процесса производства составляет 2 100 д. е. (затраты в размере 100 д. е., признанные по состоянию на конец 20X5 г., плюс затраты в размере 2 000 д. е., признанные в 20X6 г.). Предприятие признает убыток от обесценения в размере 200 д. е. с тем, чтобы скорректировать исходную (до убытка от обесценения) балансовую стоимость процесса (2 100 д. е.) до его возмещаемой величины (1 900 д. е.). Этот убыток от обесценения будет восстановлен в последующем периоде в том случае, если будут выполнены требования МСФО (IAS) 36, предъявляемые к восстановлению убытка от обесценения.

а В настоящем стандарте монетарные суммы выражены в «денежных единицах (д.е.)»

Признание расхода

- 68 Затраты на нематериальную статью следует признавать в качестве расходов в момент их возникновения, за исключением случаев, когда:**
- (a) они включаются в состав себестоимости нематериального актива, удовлетворяющего критериям признания (см. пункты 18–67); или
 - (b) соответствующая статья приобретена в рамках сделки по объединению бизнеса и не может быть признана в качестве нематериального актива. В этом случае она составляет часть суммы, отнесенной на гудвил на дату приобретения (см. МСФО (IFRS) 3).
- 69 В некоторых случаях предприятие несет затраты для обеспечения будущих экономических выгод, но при этом не приобретает и не создает никаких нематериальных или иных активов, подлежащих признанию. В случае поставки товаров предприятие признает такие затраты как расход при получении права на доступ к таким товарам. В случае поставки услуг предприятие признает такие затраты как расход при получении услуг. Например, затраты на исследования признаются в качестве расходов в момент их возникновения (см. пункт 54) за исключением случаев, когда они входят в стоимость объединения бизнеса. Другие примеры затрат, признаваемых в качестве расходов в момент их возникновения, включают:**
- (a) Затраты, связанные с подготовкой к началу производства (т. е. начальные/подготовительные затраты), за исключением случаев, когда такие затраты включаются в состав себестоимости объекта основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16. Начальные затраты могут состоять из затрат на учреждение, таких, как затраты на оплату услуг юристов и секретариата, понесенные при учреждении юридического лица, затрат на открытие нового завода или бизнеса (т. е. предпусковых затрат) или затрат на начало деятельности или запуск новых продуктов или процессов (т. е. предоперационных затрат).
 - (b) Затраты на обучение персонала.
 - (c) Затраты на рекламу и деятельность по продвижению продукции (включая каталоги торговли по почте)
 - (d) Затраты на передислокацию или реорганизацию части или всего предприятия.
- 69А У предприятия есть право на доступ к товарам, когда оно владеет такими товарами. Аналогичным образом, у него есть право на доступ к товарам, если они были созданы поставщиком в соответствии с условиями договора на поставку и предприятие может потребовать осуществить поставку в обмен на платеж. Услуги являются полученными, когда они выполнены поставщиком в соответствии с договором поставки услуг предприятию, а не тогда, когда они используются предприятием для предоставления другой услуги, например, рекламы заказчиком.**
- 70 Пункт 68 не запрещает признавать предоплату в качестве актива в случаях, когда оплата поставки товаров производится до того, как предприятие получает право на доступ к товарам. Аналогичным образом, пункт 68 не запрещает предприятию признавать предоплату в качестве актива в случаях, когда оплата предоставления услуг производится до предоставления услуг.**

Прошлые расходы не могут признаваться в качестве актива

- 71 Затраты на нематериальную статью, которые первоначально были признаны в качестве расходов, впоследствии не могут быть признаны в составе себестоимости нематериального актива.

Оценка после признания

- 72 В качестве своей учетной политики предприятие должно выбрать либо модель учета по фактическим затратам, предусмотренную пунктом 74, либо модель учета по переоцененной стоимости, предусмотренную пунктом 75. Если нематериальный актив учитывается с использованием модели учета по переоцененной стоимости, все прочие активы одного с ним класса также должны учитываться с использованием той же модели, за исключением случаев отсутствия активного рынка для этих активов.
- 73 Класс нематериальных активов представляет собой группировку активов, сходных по характеру и тому, каким образом они используются в деятельности предприятия. Статьи, относящиеся к одному и тому же классу нематериальных активов, переоцениваются одновременно с тем, чтобы исключить избирательную переоценку активов и отражение в финансовой отчетности сумм, представляющих собой смешанную комбинацию себестоимости и оценочных стоимостей на разные даты.

Модель учета по фактическим затратам

- 74 После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по себестоимости за вычетом любой накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения.

Модель учета по переоцененной стоимости

- 75 После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по переоцененной стоимости, представляющей собой его справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом любой последующей накопленной амортизации и любых последующих накопленных убытков от обесценения. В целях переоценки, предусмотренной настоящим стандартом, справедливая стоимость должна определяться с использованием данных активного рынка. Переоценка должна проводиться с такой регулярностью, чтобы на конец отчетного периода балансовая стоимость актива не отличалась существенно от его справедливой стоимости.
- 76 Модель учета по переоцененной стоимости не разрешает:
- (a) проводить переоценку нематериальных активов, которые ранее не были признаны в качестве активов;
 - (b) производить первоначальное признание нематериальных активов в суммах, отличных от себестоимости.
- 77 Модель учета по переоцененной стоимости применяется после первоначального признания актива по себестоимости. Тем не менее, если в качестве актива признается только часть себестоимости нематериального актива в связи с тем, что актив не удовлетворял критериям признания до прохождения части процесса (см. пункт 65), модель учета по переоцененной стоимости можно применять в отношении всего актива. Также модель учета по переоцененной стоимости можно применять в отношении нематериального актива, который был получен при помощи государственной субсидии и признан по номинальной стоимости (см. пункт 44).
- 78 Применительно к нематериальному активу наличие активного рынка, имеющего характеристики, описанные в пункте 8, представляет собой редкое, но, тем не менее, возможное явление. Например, в некоторых юрисдикциях может существовать активный рынок для лицензий на перевозку пассажиров, лицензий на рыболовство или производственных квот, на передачу которых нет ограничений. Однако наличие активного рынка исключается, если речь идет о торговых марках, титульных данных газет, правах на выпуск музыкальных альбомов и кинофильмов, патентах или товарных знаках, поскольку каждый из перечисленных активов имеет уникальный характер. Кроме того, хотя нематериальные активы являются предметом купли-продажи, условия договоров покупателя и продавца согласуют между собой в индивидуальном порядке, а операции совершаются довольно редко. По этим причинам цена, уплаченная за один актив, не всегда является достаточным свидетельством справедливой стоимости другого актива. Кроме того, информация о ценах часто не является общедоступной.
- 79 Периодичность переоценки зависит от волатильности справедливой стоимости переоцениваемых нематериальных активов. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается

от его балансовой стоимости, необходима дополнительная переоценка. Справедливая стоимость некоторых нематериальных активов может подвергаться значительным и волатильным изменениям, что вызывает необходимость их ежегодной переоценки. Такая частая переоценка не требуется для нематериальных активов, справедливая стоимость которых подвергается лишь незначительным изменениям.

- 80 Если нематериальный актив переоценивается, то любая накопленная амортизация на дату переоценки:
- (a) либо пересчитывается пропорционально изменению валовой балансовой стоимости актива так, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки была равна его переоцененной стоимости;
 - (b) либо вычитается из валовой балансовой стоимости актива, а нетто-величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива.
- 81 Если нематериальный актив, относящийся к классу переоцененных нематериальных активов, не может быть переоценен в связи с отсутствием активного рынка для данного актива, этот актив должен отражаться по своей себестоимости за вычетом любой накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.
- 82 При исчезновении возможности определять справедливую стоимость переоцененного нематериального актива с использованием данных активного рынка, балансовой стоимостью этого актива будет его переоцененная стоимость на дату последней переоценки с использованием данных активного рынка за вычетом любой последующей накопленной амортизации и любых последующих накопленных убытков от обесценения.
- 83 Факт исчезновения активного рынка для переоцененного нематериального актива может свидетельствовать о возможном обесценении актива и о необходимости его тестирования в соответствии с МСФО (IAS) 36.
- 84 Если на одну из следующих дат оценки справедливая стоимость данного актива может быть определена с использованием данных активного рынка, то модель учета по переоцененной стоимости применяется с указанной даты.
- 85 Если в результате переоценки балансовая стоимость нематериального актива увеличивается, это увеличение должно быть признано непосредственно в составе прочего совокупного дохода и начисляться в составе капитала на счете прироста стоимости от переоценки. Однако такое увеличение должно признаваться в составе прибыли или убытка в той мере, в которой оно восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же актива, ранее признанную в составе прибыли или убытка.
- 86 Если в результате переоценки балансовая стоимость нематериального актива уменьшается, это уменьшение должно признаваться в составе прибыли или убытка. Однако уменьшение должно быть признано в составе прочего совокупного дохода в размере любого кредитового сальдо по счету прироста стоимости от переоценки, относящегося к тому же самому активу. Уменьшение, признанное в составе прочего совокупного дохода, уменьшает сумму, начисленную в составе капитала на счете прироста стоимости от переоценки.
- 87 Накопленная величина прироста стоимости от переоценки, включенная в состав капитала, может быть перенесена непосредственно в состав нераспределенной прибыли в момент реализации этого прироста стоимости. Весь прирост стоимости может быть реализован при прекращении использования или выбытии соответствующего актива. Тем не менее, часть прироста стоимости может быть реализована в процессе использования актива предприятием. В этом случае сумма реализованного прироста стоимости представляет собой разницу между амортизацией, начисляемой на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и амортизацией, которая была бы признана на основе исторической стоимости актива. Перевод со счета прироста стоимости от переоценки на счет нераспределенной прибыли не отражается в составе прибыли или убытка.

Срок полезного использования

- 88 Предприятие должно оценить, является ли срок полезного использования нематериального актива конечным или неопределенным и, в случае если срок конечный, продолжительность этого срока или количество единиц продукции или аналогичных единиц, составляющих этот срок полезного использования. Предприятию следует рассматривать нематериальный актив как имеющий неопределенный срок полезного использования, если анализ всех уместных факторов указывает на отсутствие предсказуемых ограничений периода, на протяжении которого, как ожидается, этот актив будет создавать для предприятия чистый приток денежных средств.

- 89 Учет нематериального актива зависит от его срока полезного использования. Нематериальный актив с конечным сроком полезного использования амортизируется (см. пункты 97–106), а нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования не подлежит амортизации (см. пункты 107–110). Иллюстративные примеры, представленные как сопроводительный материал к настоящему стандарту, показывают порядок определения срока полезного использования для различных нематериальных активов, а также порядок последующего учета этих активов исходя из установленных для них сроков полезного использования.
- 90 При определении срока полезного использования нематериального актива учитываются многие факторы, в том числе следующие:
- (a) предполагаемое использование этого актива предприятием и способность другой руководящей команды эффективно управлять этим активом;
 - (b) обычный жизненный цикл продукта применительно к этому активу и общедоступная информация о расчетных оценках срока полезного использования аналогичных активов, которые используются аналогичным образом;
 - (c) техническое, технологическое, коммерческое и другие типы устаревания;
 - (d) стабильность отрасли, в которой функционирует указанный актив, и изменения рыночного спроса на продукты или услуги, произведенные активом;
 - (e) предполагаемые действия конкурентов или потенциальных конкурентов;
 - (f) уровень затрат на поддержание и обслуживание данного актива, требуемых для получения ожидаемых будущих экономических выгод от этого актива, а также способность и готовность предприятия обеспечить такой уровень затрат;
 - (g) период наличия контроля над данным активом и юридические или аналогичные ограничения по использованию этого актива, например, даты истечения срока соответствующих договоров аренды; и
 - (h) зависимость срока полезного использования соответствующего актива от срока полезного использования других активов предприятия.
- 91 Термин «неопределенный» не означает «бесконечный». Срок полезного использования нематериального актива отражает только такой уровень будущих затрат на его поддержание и обслуживание, который требуется для сохранения обычных показателей производительности актива, оцениваемых на момент выполнения расчетной оценки срока полезного использования актива, а также способность и готовность предприятия обеспечить такой уровень затрат. Вывод о том, что срок полезного использования нематериального актива является неопределенным, не должен ставиться в зависимость от планируемых будущих затрат сверх тех, которые требуются для сохранения указанных обычных показателей производительности актива.
- 92 Ввиду быстрых изменений, происходящих в области технологий, компьютерное программное обеспечение и многие другие нематериальные активы подвержены технологическому устареванию. Таким образом, вероятно, что их срок полезного использования будет коротким.
- 93 Срок полезного использования нематериального актива может быть очень продолжительным или даже неопределенным. Неясность оправдывает осмотрительность при расчете срока полезного использования нематериального актива, но не оправдывает выбор нереалистично короткого срока.
- 94 **Срок полезного использования нематериального актива, возникающего из договорных или иных юридических прав, не должен превышать срок действия этих прав, но может быть короче в зависимости от периода, на протяжении 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. Срок полезного использования повторно приобретенного права, признанного в качестве нематериального актива при объединении бизнеса, представляет собой оставшийся срок договора, согласно которому право было предоставлено, и не включает периоды пролонгации.**
- 95 На срок полезного использования нематериального актива могут влиять как экономические, так и правовые факторы. Экономические факторы определяют период, на протяжении которого предприятие будет получать будущие экономические выгоды. Правовые факторы могут ограничивать период, в течение которого предприятие контролирует доступ к этим выгодам. Срок полезного использования представляет собой более короткий из периодов, определяемых указанными факторами.

- 96 Наличие следующих факторов, наряду с другими, указывает на то, что предприятие будет иметь возможность пролонгировать договорные или иные юридические права без значительных затрат:
- (a) имеются свидетельства (возможно, основанные на прошлом опыте) того, что договорные или иные юридические права будут пролонгированы. Если пролонгация зависит от согласия третьего лица, то наличие свидетельства включает подтверждение того, что это третье лицо даст такое согласие;
 - (b) имеются свидетельства того, что будут выполнены все, требуемые для получения пролонгации, условия;
 - (c) затраты предприятия на получение пролонгации не являются значительными по сравнению с будущими экономическими выгодами, которые предприятие предполагает получить от пролонгации.

Если затраты на пролонгацию (возобновление) являются значительными по сравнению с будущими экономическими выгодами, которые предприятие предполагает получить от пролонгации, то эти затраты на «пролонгацию» по существу представляют собой затраты на приобретение нового нематериального актива на дату пролонгации.

Нематериальные активы с конечным сроком полезного использования

Срок амортизации и метод начисления амортизации

- 97 Амортизируемая величина нематериального актива с конечным сроком полезного использования должна распределяться на систематической основе на протяжении его срока полезного использования. 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 прекращаться на более раннюю из двух дат: на дату классификации данного актива как предназначенного для продажи (или включения в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5, или на дату прекращения его признания. Используемый метод начисления амортизации должен отражать ожидаемый характер потребления предприятием будущих экономических выгод от актива. Если указанный характер потребления нельзя надежно определить, то следует использовать прямолинейный метод. Амортизация, начисленная за каждый период, должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда настоящий или другой стандарт разрешает или требует ее включения в балансовую стоимость другого актива.
- 98 Для распределения амортизируемой величины актива на систематической основе на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы начисления амортизации. К этим методам относятся прямолинейный метод, метод уменьшающегося остатка и метод единиц продукции. Используемый метод выбирается на основе ожидаемого характера потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, и применяется последовательно из периода в период, за исключением случаев, когда происходит изменение ожидаемого характера потребления этих будущих экономических выгод.
- 99 Амортизация обычно признается в составе прибыли или убытка. Однако иногда будущие экономические выгоды, заключенные в активе, поглощаются при производстве других активов. В этом случае начисленная амортизация составляет часть себестоимости такого другого актива и включается в его балансовую стоимость. Например, амортизация нематериальных активов, используемых в процессе производства, включается в состав балансовой стоимости запасов (см. МСФО (IAS) 2 «Запасы»).

Остаточная стоимость

- 100 Предполагается, что остаточная стоимость нематериального актива с конечным сроком полезного использования равна нулю, за исключением случаев, когда:
- (a) существует обязанность третьего лица купить данный актив в конце срока его полезного использования; или
 - (b) существует активный рынок для этого актива и:
 - (i) остаточную стоимость можно определить с использованием данных этого рынка;

- (ii) существует высокая вероятность того, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования данного актива.

- 101 Амортизируемая величина актива с конечным сроком полезного использования определяется после вычета его остаточной стоимости. Остаточная стоимость, отличная от нуля, подразумевает, что предприятие ожидает реализовать данный нематериальный актив до окончания экономического срока его службы.
- 102 Расчетная оценка остаточной стоимости актива основывается на сумме, которую можно возместить от его выбытия, исходя из цен, преобладающих на дату указанной оценки и относящихся к продаже аналогичных активов, которые достигли конца срока полезного использования и эксплуатировались в условиях, аналогичных условиям, в которых будет эксплуатироваться данный актив. Остаточная стоимость анализируется не реже, чем в конце каждого финансового года. Какое-либо изменение остаточной стоимости актива учитывается как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».
- 103 Остаточная стоимость нематериального актива может увеличиться до суммы, равной его балансовой стоимости или превышающей ее. В таком случае начисляемая амортизация данного актива будет равняться нулю до тех пор, пока его остаточная стоимость не станет меньше его балансовой стоимости.

Анализ срока амортизации и метода начисления амортизации

- 104 Срок амортизации и метод начисления амортизации нематериального актива с конечным сроком полезного использования должны анализироваться не реже, чем в конце каждого финансового года. Если ожидаемый срок полезного использования данного актива отличается от предыдущих расчетных оценок, то срок амортизации должен быть скорректирован соответствующим образом. Если произошло изменение ожидаемого характера потребления будущих экономических выгод, заключенных в данном активе, то метод начисления амортизации должен быть изменен для отражения изменившегося характера. Такие изменения должны учитываться как изменения в бухгалтерских оценках в соответствии с МСФО (IAS) 8.
- 105 В течение срока существования нематериального актива может стать очевидным, что расчетная оценка срока его полезного использования является некорректной. Например, признание убытка от обесценения может указывать на необходимость изменения срока амортизации.
- 106 С течением времени характер будущих экономических выгод, которые предприятие ожидает получить от нематериального актива, может измениться. Например, может стать очевидным, что более уместным является начисление амортизации с использованием метода уменьшающегося остатка, а не прямолинейного метода. Еще одним примером является ситуация, когда использование прав, являющихся предметом лицензии, откладывается в ожидании действий по другим компонентам бизнес-плана. В этом случае получение экономических выгод от актива откладывается до более поздних периодов.

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования

- 107 Нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования не подлежит амортизации.
- 108 В соответствии с МСФО (IAS) 36 предприятие должно тестировать нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования на предмет обесценения путем сопоставления его возмещаемой величины с его балансовой стоимостью
- (a) ежегодно, а также
 - (b) всякий раз, когда появляются признаки возможного обесценения данного нематериального актива.

Анализ оценки срока полезного использования

- 109 Срок полезного использования нематериального актива, по которому не начисляется амортизация, должен анализироваться в каждом периоде для определения того, продолжают ли события и обстоятельства подтверждать оценку срока полезного использования актива как неопределенного. Если они не подтверждают такую оценку, то изменение оценки срока полезного

использования с неопределенного на конечный должно учитываться как изменение в расчетной оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.

- 110 В соответствии с МСФО (IAS) 36 пересмотр оценки срока полезного использования нематериального актива с неопределенного на конечный является признаком возможного обесценения этого актива. В результате предприятие тестирует данный актив на предмет обесценения путем сопоставления его возмещаемой величины, определяемой в соответствии с МСФО (IAS) 36, с его балансовой стоимостью и признает любое превышение балансовой стоимости над возмещаемой величиной как убыток от обесценения.

Возмещаемость балансовой стоимости — убытки от обесценения

- 111 Для проверки нематериального актива на предмет обесценения предприятие применяет МСФО (IAS) 36. Указанный стандарт объясняет, когда и каким образом предприятие анализирует балансовую стоимость своих активов, как оно определяет возмещаемую величину актива и когда оно признает или восстанавливает убыток от обесценения.

Прекращение использования и выбытие

- 112 **Признание нематериального актива прекращается:**
- (a) при его выбытии; или
 - (b) когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.
- 113 Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания нематериального актива, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеют место, и балансовой стоимостью данного актива. Они подлежат признанию в составе прибыли или убытка в момент прекращения признания актива (за исключением случаев, когда МСФО (IAS) 17 устанавливает иные требования применительно к продаже с обратной арендой). Прибыли не должны классифицироваться как выручка.
- 114 Выбытие нематериального актива может иметь место в различных случаях (например, в результате продажи, заключения договора финансовой аренды или дарения). При определении даты выбытия такого актива предприятие применяет критерии, установленные в МСФО (IAS) 18 «Выручка» для признания выручки от продажи товаров. МСФО (IAS) 17 применяется в тех случаях, когда выбытие имеет место в результате продажи с обратной арендой.
- 115 Если в соответствии с принципом признания, изложенным в пункте 21, предприятие признает стоимость замещения части нематериального актива в составе балансовой стоимости какого-либо актива, то оно прекращает признавать балансовую стоимость замененной части. Если для предприятия практически невозможно определить балансовую стоимость замененной части, то оно может использовать стоимость заменяющей части как показатель стоимости замененной части в то время, когда она была приобретена или создана собственными силами.
- 115A В случае повторно приобретенного права при объединении бизнеса, если право впоследствии перевыпущено (продано) третьей стороне, соответствующая балансовая стоимость, при её наличии, должна быть использована при определении прибыли или убытка от перевыпуска.
- 116 Возмещение, подлежащее получению при выбытии нематериального актива, первоначально признается по справедливой стоимости. При отсрочке оплаты этого нематериального актива полученное возмещение первоначально признается в эквиваленте цены при условии немедленного платежа денежными средствами. Разница между номинальной стоимостью возмещения и эквивалентом цены при условии немедленного платежа денежными средствами признается как процентный доход в соответствии с МСФО (IAS) 18, отражая эффективную доходность данной дебиторской задолженности.
- 117 Амортизация нематериального актива с конечным сроком полезного использования не прекращается с прекращением использования актива, за исключением случаев, когда актив уже полностью самортизирован или классифицируется как предназначенный для продажи (или включен в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

Раскрытие информации

Общие положения

118. Предприятие должно раскрыть следующую информацию по каждому классу нематериальных активов, с разграничением между самостоятельно созданными нематериальными активами и прочими нематериальными активами:
- (a) является ли срок полезного использования соответствующих активов неопределенным или конечным и, если конечный, срок полезного использования или примененные нормы амортизации;
 - (b) методы начисления амортизации, использованные в отношении нематериальных активов с конечным сроком полезного использования;
 - (c) валовую балансовую стоимость и любую накопленную амортизацию (объединенную с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец соответствующего периода;
 - (d) статью(и) отчета о совокупном доходе, в которую(ые) включена любая амортизация нематериальных активов;
 - (e) сверку балансовой стоимости на начало и конец соответствующего периода, отражающую:
 - (i) поступления, указав отдельно те, которые были получены в результате внутренних разработок, те, которые были приобретены как отдельные активы, и те, которые были приобретены в рамках сделок по объединению бизнеса;
 - (ii) активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и прочие выбытия;
 - (iii) увеличения или уменьшения в течение данного периода, возникшие в результате переоценок согласно пунктам 75, 85 и 86, и в результате убытков от обесценения, признанных или восстановленных непосредственно в составе прочего совокупного дохода в соответствии с МСФО (IAS) 36 (если таковые имеют место);
 - (iv) убытки от обесценения, признанные в составе прибыли или убытка в течение указанного периода в соответствии с МСФО (IAS) 36 (если таковые имеют место);
 - (v) убытки от обесценения, восстановленные в прибыли или убытке в течение указанного периода в соответствии с МСФО (IAS) 36 (если таковые имеют место);
 - (vi) любую амортизацию, признанную в течение данного периода;
 - (vii) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в валюту представления отчетности, и при пересчете показателей иностранного подразделения в валюту представления отчетности предприятия;
 - (viii) прочие изменения балансовой стоимости в течение указанного периода.
119. Класс нематериальных активов представляет собой группировку активов, сходных по характеру и тому, каким образом они используются в деятельности предприятия. Примерами отдельных классов могут служить:
- (a) фирменные наименования;
 - (b) титульные данные и названия публикуемых изданий;
 - (c) компьютерное программное обеспечение;
 - (d) лицензии и франшизы;
 - (e) авторские права, патенты и другие права промышленной собственности, права на обслуживание и эксплуатацию;
 - (f) рецепты, формулы, модели, чертежи и прототипы; и
 - (g) нематериальные активы в процессе разработки.

Указанные выше классы разбиваются на менее крупные (объединяются в более крупные) классы, если это обеспечивает пользователей финансовой отчетности более уместной информацией.

- 120 Предприятие раскрывает информацию об обесцененных нематериальных активах в соответствии с МСФО (IAS) 36 в дополнение к информации, требуемой пунктом 118(e)(iii)–(v).
- 121 МСФО (IAS) 8 требует, чтобы предприятие раскрывало информацию о характере и величине какого-либо изменения в бухгалтерской оценке, оказывающего существенное воздействие в текущем периоде или, как ожидается, окажет существенное воздействие в последующих периодах. Такое раскрытие может быть необходимо в связи с изменениями в:
- (a) оценке срока полезного использования нематериального актива;
 - (b) методе начисления амортизации; или
 - (c) остаточной стоимости.
- 122 Предприятие должно также раскрыть следующую информацию:
- (a) применительно к нематериальному активу, классифицированному как нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования — балансовую стоимость этого актива и основания для его оценки как нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования. Раскрывая такие основания, предприятие должно описать фактор или факторы, которые в значительной мере повлияли на решение о том, что этот актив имеет неопределенный срок полезного использования.
 - (b) описание, балансовую стоимость и оставшийся период начисления амортизации в отношении любого отдельного нематериального актива, являющегося существенным для финансовой отчетности предприятия.
 - (c) применительно к нематериальным активам, приобретенным при помощи государственной субсидии и первоначально признанным по справедливой стоимости (см. пункт 44):
 - (i) справедливую стоимость, по которой эти активы были первоначально признаны;
 - (ii) их балансовую стоимость;
 - (iii) оцениваются ли они после признания с использованием модели учета по фактическим затратам или модели учета по переоцененной стоимости.
 - (d) 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;
 - (e) сумму принятых на себя по договору обязанностей по приобретению нематериальных активов.
- 123 Когда предприятие описывает фактор или факторы, которые сыграли значительную роль при определении того, что срок полезного использования нематериального актива является неопределенным, предприятие должно принимать во внимание перечень факторов, приведенных в пункте 90.

Нематериальные активы, оцениваемые после признания с использованием модели учета по переоцененной стоимости

- 124 Если нематериальные активы учитываются по переоцененной стоимости, предприятие должно раскрыть следующую информацию:
- (a) по классам нематериальных активов:
 - (i) дату, на которую проводилась переоценка;
 - (ii) балансовую стоимость переоцененных нематериальных активов; и
 - (iii) балансовую стоимость, которая была бы признана, если бы переоцененный класс нематериальных активов оценивался после признания с использованием модели учета по фактическим затратам, описанной в пункте 74;
 - (b) сумму прироста стоимости от переоценки, относящейся к нематериальным активам, на начало и конец периода с указанием изменений в течение этого периода и любых ограничений по распределению остатка акционерам; и
 - (c) методы и значительные допущения, использованные при расчетной оценке справедливой стоимости активов.

- 125 В целях раскрытия информации может потребоваться объединение классов переоцененных активов в более крупные классы. Однако классы не укрупняются, если это привело бы к появлению комбинированного класса нематериальных активов, включающего суммы, оцененные как на основе метода учета по фактическим затратам, так и на основе метода учета по переоцененной стоимости.

Затраты на исследования и разработки

- 126 **Предприятие должно раскрыть агрегированную сумму затрат на исследования и разработки, признанных в качестве расходов в течение периода.**
- 127 Затраты на исследования и разработки включают в себя все затраты, непосредственно относящиеся к деятельности по исследованиям и разработкам (см. пункты 66 и 67, где содержатся указания относительно типов затрат, включаемых в расчет в целях выполнения требования к раскрытию информации в соответствии с пунктом 126).

Прочая информация

- 128 Приветствуется, но не требуется раскрытие предприятием следующей информации:
- (a) описания любых полностью амортизированных нематериальных активов, которые все еще находятся в эксплуатации;
 - (b) краткого описания значительных нематериальных активов, контролируемых предприятием, но не признанных в качестве активов, поскольку они не удовлетворяют критериям признания, установленным настоящим стандартом, или поскольку они были приобретены или созданы до вступления в силу МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» в редакции 1998 г.

Условие переходного периода и дата вступления в силу

- 129 [Удален]
- 130 **Предприятие должно применять настоящий стандарт:**
- (a) при учете нематериальных активов, приобретенных в рамках сделок по объединению бизнеса, дата соглашения по которым приходится на 31 марта 2004 г. или любую последующую дату;
 - (b) при учете всех остальных нематериальных активов перспективно с начала первого годового периода, начинающегося 31 марта 2004 г. или после этой даты. При этом предприятие не должно вносить корректировки в балансовую стоимость нематериальных активов, признанную на указанную дату. Однако предприятие должно на указанную дату применить настоящий стандарт для повторной оценки срока полезного использования таких нематериальных активов. Если в результате этой повторной оценки предприятие меняет свою оценку срока полезного использования актива, это изменение должно учитываться как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.
- 130A Предприятие должно применять поправки, изложенные в пункте 2, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IFRS) 6 в отношении более раннего периода, то оно должно применять указанные поправки в отношении такого более раннего периода.
- 130B МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS). Более того, он внес поправки в пункты 85, 86 и 118(е)(iii). Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 130C МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) внес поправки в пункты 12, 33-35, 68, 69, 94 и 130, удалил пункты 38 и 129 и добавил пункт 115А. В пункты 36 и 37 были внесены поправки публикацией «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в апреле 2009г. Предприятие должно применять указанные поправки на перспективной основе в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Следовательно, в величины статей нематериальных активов и гудвила, признанные при предыдущем объединении бизнеса, корректировки вноситься не должны. Если предприятие применит МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки

должны применяться в отношении такого более раннего периода, и предприятие должно раскрыть данный факт.

- 130D Публикация «Улучшения в МСФО», выпущенная в мае 2008 г., привела к внесению поправок в пункты 69, 70 и 98 и добавлению пункта 69А. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт.
- 130E Пункты 40 и 41 были добавлены публикацией «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в апреле 2009г. Предприятие должно применить данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применяет поправки для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.

Обмен сходными активами

- 131 Содержащееся в пунктах 129 и 130 (b) требование применять настоящий стандарт перспективно означает, что, если обмен активами оценивался до даты вступления в силу настоящего стандарта на основе балансовой стоимости актива, переданного в обмен, то предприятие не корректирует балансовую стоимость данного приобретенного актива с целью отражения его справедливой стоимости на дату приобретения.

Досрочное применение

- 132 Приветствуется, чтобы предприятия, к которым применяется пункт 130, начали применение требований настоящего стандарта до дат вступления в силу, указанных в пункте 130. Однако если предприятие применяет настоящий стандарт до указанных дат вступления в силу, оно также обязано одновременно применять МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 36 (в редакции 2004 г.).

Прекращение действия МСФО (IAS) 38 (в редакции 1998 г.)

- 133 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (в редакции 1998 г.).

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

Цель

- 1 Целью настоящего стандарта является установление принципов признания и оценки финансовых активов, финансовых обязательств и некоторых контрактов по покупке или продаже нефинансовых статей. Требования по представлению информации о финансовых инструментах содержатся в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации». Требования по раскрытию информации о финансовых инструментах содержатся в МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

Сфера применения

- 2 Настоящий стандарт должен применяться всеми предприятиями ко всем типам финансовых инструментов за исключением:
- (a) долей участия в дочерних и ассоциированных предприятиях, а также в совместном предпринимательстве, которые учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия» или МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве». Тем не менее, предприятиям следует применять настоящий стандарт к долям участия в совместном предпринимательстве, дочерних или ассоциированных предприятиях, которые в соответствии с МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 28 или МСФО (IAS) 31 учитываются согласно настоящему стандарту. Предприятия также должны применять настоящий стандарт к производным инструментам на доли участия в совместном предпринимательстве, дочернем или ассоциированном предприятии за исключением случаев, когда производный инструмент соответствует определению долевого инструмента предприятия, данному в МСФО (IAS) 32.
 - (b) прав и обязательств по договорам аренды, к которым применяется МСФО (IAS) 17 «Аренда». Однако:
 - (i) к дебиторской задолженности по аренде, признанной арендодателем, применяются положения настоящего стандарта по прекращению признания и обесценению (см. пункты 15–37, 58, 59, 63–65 и пункты AG36-AG52 и AG84-AG93 приложения А);
 - (ii) к кредиторской задолженности по финансовой аренде, признанной арендатором, применяются положения настоящего стандарта по прекращению признания (см. пункты 39–42 и пункты AG57-AG63 приложения А);
 - (iii) к встроенным в договор аренды производным инструментам применяются положения настоящего стандарта, относящиеся к встроенным производным инструментам (см. пункты 10–13 и пункты AG27-AG33 приложения А).
 - (c) прав и обязательств работодателей по планам вознаграждения работникам, к которым применяется МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».
 - (d) финансовых инструментов, выпущенных предприятием, которые соответствуют определению долевого инструмента, данному в МСФО (IAS) 32 (включая опционы и варранты), или финансовых инструментов, которые следует классифицировать как долевыми инструментами в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D МСФО (IAS) 32. Однако владелец таких долевыми инструментами должен применять

настоящий стандарт к этим инструментам, кроме случаев, когда они являются исключением в соответствии с вышеуказанным пунктом (а);

- (e) права и обязательства, возникающие по (i) договору страхования в соответствии с определением в МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования», за исключением прав и обязательств эмитента, возникающих по договору страхования, который соответствует определению договора финансовой гарантии в пункте 9, или (ii) договору, входящему в сферу применения МСФО (IFRS) 4 ввиду того, что он содержит в себе возможность участия по усмотрению. Тем не менее, настоящий стандарт применяется к производному инструменту, встроенному в договор, входящий в сферу применения МСФО (IFRS) 4, если производный инструмент сам не является договором, входящим в сферу применения МСФО (IFRS) 4 (см. пункты 10–13 и пункты AG27–AG33 приложения А настоящего стандарта). Кроме того, если эмитент договоров финансовой гарантии ранее прямо утверждал, что он рассматривает такие договоры в качестве договоров страхования, и использовал порядок учета, применимый к договорам страхования, эмитент может по своему усмотрению применять к таким договорам финансовой гарантии либо настоящий стандарт, либо МСФО (IFRS) 4 (см. пункты AG4 и AG4A). Эмитент может принимать такое решение в отношении каждого отдельного договора, однако решение, принятое по каждому договору, не может быть отозвано.
- (f) [удален]
- (g) любого форвардного контракта между покупателем и продающим акционером на покупку или продажу приобретаемого предприятия, который приведет к объединению бизнеса при приобретении в будущем. Срок этого форвардного контракта не должен превышать длительность разумного периода, обычно необходимого для получения каких-либо требуемых одобрений и для завершения сделки.
- (h) обязательства по займам, за исключением обязательств по займам, описанных в пункте 4. Эмитент обязательств по займам должен применять МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы» к обязательствам по займам, не входящим в сферу применения настоящего стандарта. Тем не менее, положения настоящего стандарта по прекращению признания (см. пункты 15-42 и пункты AG36-AG63 приложения А) применяются ко всем обязательствам по займам.
- (i) финансовых инструментов, договоров и обязательств в операциях платежа, основанного на акциях, к которым применяется МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях», за исключением договоров, входящих в сферу применения пунктов 5–7 настоящего стандарта, к которым применяется настоящий стандарт.
- (j) права на получение платежей, компенсирующих предприятию затраты, необходимые для урегулирования обязательства, которое предприятие признало в качестве оценочного обязательства в соответствии с МСФО (IAS) 37 или в отношении которого предприятие признало оценочные резервы в более раннем периоде в соответствии с МСФО (IAS) 37.

3 [Удален]

4 В сферу применения настоящего стандарта входят следующие обязательства по займам:

- (a) обязательства по займам, которые предприятие классифицирует в качестве финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка. Предприятие, у которого имелась практика продажи активов, возникающих в результате обязательств по займам, вскоре после предоставления таких займов, должны применять настоящий стандарт ко всем своим обязательствам по займам, относящимся к одному и тому же виду.
- (b) обязательства по займам, по которым возможен нетто-расчет с использованием денежных средств или путем поставки или выпуска другого финансового инструмента. Такие обязательства по займам представляют собой производные инструменты. Нетто-расчет по обязательству по займу не считается произведенным только в силу того, что заем выплачивается регулярными взносами (например, заем на ипотечное строительство, выплачиваемый по частям по мере осуществления строительства).
- (c) обязательства по предоставлению займа по процентной ставке ниже рыночной. В пункте 47(d) указан порядок последующей оценки обязательств, возникающих в результате таких обязательств по займам.

5 Настоящий стандарт следует применять к тем договорам на покупку или продажу нефинансовых статей, по которым может быть произведен нетто-расчет с помощью денежных средств или другого финансового инструмента, или путем обмена финансовыми инструментами, как если бы

эти договоры были финансовыми инструментами. Исключением являются договоры, заключенные и удерживаемые с целью получения или поставки нефинансовой статьи в соответствии с ожидаемыми потребностями предприятия в закупках, продажах или потреблении.

- 6 Существуют различные способы, с помощью которых может быть произведен нетто-расчет денежными средствами или другим финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами, по договору на покупку или продажу нефинансовой статьи. Они включают:
- (a) разрешение по условиям договора любой стороне произвести нетто-расчет денежными средствами или другим финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами;
 - (b) наличие у предприятия практики нетто-расчета по аналогичным договорам с помощью денежных средств или другого финансового инструмента, или путем обмена финансовыми инструментами (либо со встречной стороной путем заключения договора по взаимозачету, либо путем продажи договора до его исполнения или прекращения) в случае, когда возможность нетто-расчета денежными средствами или другим финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами четко не определена условиями договора;
 - (c) наличие у предприятия практики работы с аналогичными договорами по получению поставки актива и продажи его в течение короткого периода после поставки с целью получения прибыли от краткосрочных колебаний цены или дилерской наценки; и
 - (d) возможность быстрой конвертации нефинансовой статьи, являющейся предметом договора, в денежные средства.

Договор, к которому применяются пункты (b) или (c), не заключается с целью получения или поставки нефинансовой статьи в соответствии с ожидаемыми потребностями предприятия в закупках, продажах или потреблении и, следовательно, находится в сфере применения настоящего стандарта. Другие договоры, к которым применяется пункт 5, оцениваются, чтобы определить, были ли они заключены и удерживаются ли они с целью получения или поставки нефинансовой статьи в соответствии с ожидаемыми потребностями предприятия в закупках, продажах или потреблении и, следовательно, находятся ли они в сфере применения настоящего стандарта.

- 7 Выпущенный опцион на покупку или продажу нефинансовой статьи, по которому может быть произведен нетто-расчет с помощью денежных средств или другого финансового инструмента, или путем обмена финансовыми инструментами в соответствии с пунктами 6(a) или (d) находится в сфере применения настоящего стандарта. Такой договор не может быть заключен с целью получения или поставки нефинансовой статьи в соответствии с ожидаемыми потребностями предприятия в закупках, продажах или потреблении.

Определения

- 8 Термины, определенные в МСФО (IAS) 32, используются в настоящем стандарте в значениях, указанных в пункте 11 МСФО (IAS) 32. МСФО (IAS) 32 дает определение следующим терминам:
- финансовый инструмент
 - финансовый актив
 - финансовое обязательство
 - долевого инструмент

и предоставляет руководство по применению этих определений.

- 9 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Определение производного инструмента

Производный инструмент – финансовый инструмент или другой договор, находящийся в сфере применения настоящего стандарта (см. пункты 2–7), имеющий три следующие характеристики:

- (a) его стоимость меняется в результате изменения установленной процентной ставки, цены финансового инструмента, цены товара, обменного курса валют, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса, или другой переменной, при условии, что в случае с нефинансовой переменной (иногда называемой «базисной») она не является специальной для стороны договора;

- (b) для него не требуется первоначальной чистой инвестиции или требуется первоначальная чистая инвестиция, меньшая, чем та, которая была бы необходима для других видов договоров, которые, как ожидается, аналогичным образом реагировали бы на изменения рыночных факторов; и
- (c) расчеты по нему осуществляются в будущем.

Определения четырех категорий финансовых инструментов

Финансовые активы или финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка – финансовые активы или финансовые обязательства, которые соответствуют одному из следующих условий:

- (a) классифицируются как предназначенные для торговли. Финансовые активы или финансовые обязательства классифицируются как предназначенные для торговли, если они
 - (i) приобретены или приняты, в основном, с целью их продажи или выкупа в ближайшем будущем;
 - (ii) при первоначальном признании являются частью портфеля идентифицированных финансовых инструментов, управление которыми осуществляется совместно, и недавние операции с которыми свидетельствуют о тенденции к получению краткосрочной прибыли; или
 - (iii) являются производными инструментами (за исключением производных инструментов, представляющих собой договоры финансовой гарантии или классифицированные и эффективные инструменты хеджирования).
- (b) При первоначальном признании они классифицируются предприятием как финансовые активы или финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка. Предприятие может использовать эту классификацию только тогда, когда это разрешено пунктом 11А или это обеспечивает более уместную информацию в связи с тем, что либо
 - (i) ликвидируется или значительно сокращается непоследовательность применения принципов оценки или признания (иногда именуемая «учетным несоответствием»), которая в противном случае возникла бы при оценке активов или обязательств или признании относящихся к ним прибылей и убытков с использованием различных баз; либо
 - (ii) управление группой финансовых активов, группой финансовых обязательств или группой финансовых активов и финансовых обязательств и оценка относящихся к такой группе результатов осуществляются на основе справедливой стоимости в соответствии с задокументированной стратегией управления рисками или инвестиционной стратегией, а ключевым членам руководящего персонала предприятия (в соответствии с определением в МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (в редакции 2003 г.)), например, совету директоров и генеральному директору предприятия, предоставляется внутренняя информация о такой группе, сформированная на той же основе.

Согласно пунктам 9–11 и В4 МСФО (IFRS) 7 предприятие обязано раскрывать информацию о финансовых активах и финансовых обязательствах, классифицированных как учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, включая информацию о выполнении этих условий предприятием. Применительно к инструментам, удовлетворяющим критериям вышеизложенного пункта (ii), подлежащая раскрытию информация включает словесное описание того, насколько классификация этих инструментов в качестве оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, соответствует задокументированной стратегии управления рисками или инвестиционной стратегии предприятия.

Инвестиции в долевые инструменты, которые не имеют рыночных котировок на активном рынке и справедливая стоимость которых не может быть надежно оценена (см. пункт 46(с) и пункты AG80 и AG81 приложения А), не могут быть классифицированы как «оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка».

Следует отметить, что пункты 48, 48А, 49, а также пункты AG69–AG82 приложения А, которые устанавливают требования по определению надежного показателя справедливой

стоимости финансового актива или финансового обязательства, применяются в равной мере ко всем статьям, которые оцениваются по справедливой стоимости на основе классификации или по иным причинам или справедливая стоимость которых подлежит раскрытию.

Инвестиции, удерживаемые до погашения – производные финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами и фиксированным сроком погашения, которые предприятие планирует и может удерживать до погашения (см. пункты AG16–AG25 приложения А), отличные от:

- (a) активов, которые предприятие после первоначального признания классифицирует как «оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка»;
- (b) активов, которые предприятие классифицирует как имеющиеся в наличии для продажи; и
- (c) активов, которые подпадают под определение займов и дебиторской задолженности.

Предприятие не должно классифицировать какие-либо финансовые активы как удерживаемые до погашения, если предприятие в течение текущего финансового года или в течение двух предшествующих финансовых лет продавало или реклассифицировало до наступления срока погашения инвестиции, удерживаемые до погашения, на более чем незначительную сумму (более чем незначительную по сравнению с общей суммой инвестиций, удерживаемых до погашения), за исключением продажи или реклассификации, которые:

- (i) имеют место незадолго до даты погашения финансового актива (например, менее чем за три месяца до наступления срока погашения), и поэтому возможное изменение рыночной процентной ставки не оказало бы существенного влияния на справедливую стоимость финансового актива;
- (ii) имеют место после получения предприятием первоначальной основной суммы финансового актива практически в полном объеме благодаря регулярным или авансовым платежам; или
- (iii) связаны с отдельным событием, которое находится вне контроля организации, не является повторяющимся, и предприятие не имеет разумных оснований, чтобы предвидеть наступление такого события.

Займы и дебиторская задолженность – производные финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами, не котируемые на активном рынке, за исключением:

- (a) активов, которые предприятие намеревается продать немедленно или в ближайшем будущем, которые должны быть классифицированы как предназначенные для торговли, а также активы, которые предприятие при первоначальном признании классифицирует как «оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка»;
- (b) активов, классифицированных предприятием при первоначальном признании как «имеющиеся в наличии для продажи»; и
- (c) активов, по которым владелец может не возместить значительную часть своих первоначальных инвестиций, за исключением случаев, когда это происходит из-за ухудшения кредитоспособности, и которые должны быть классифицированы как имеющиеся в наличии для продажи.

Доля, приобретенная в группе активов, которые не являются займами или дебиторской задолженностью (например, доля активов взаимного или аналогичного фонда) не является займом или дебиторской задолженностью.

Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи, – производные финансовые активы, которые классифицируются, как имеющиеся в наличии для продажи, и не классифицируются как (a) займы и дебиторская задолженность, (b) инвестиции, удерживаемые до погашения, или (c) финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка.

Определение договора финансовой гарантии

Договор финансовой гарантии представляет собой договор, согласно которому эмитент обязан произвести определенные выплаты с целью возмещения держателю инструмента убытка, понесенного им в связи с тем, что определенный должник не в состоянии совершить платеж в

установленный срок в соответствии с первоначальными или пересмотренными условиями долгового инструмента.

Определения, связанные с признанием и оценкой

Амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства – величина, в которой финансовые активы или обязательства оцениваются 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.

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 чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства. 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), но не должно принимать во внимание будущие кредитные потери. Расчет включает все вознаграждения и суммы, выплаченные или полученные сторонами по договору, которые являются неотъемлемой частью эффективной ставки процента (см. МСФО (IAS) 18 «Выручка»), затрат по сделке и всех прочих премий или скидок. Существует предположение, что потоки денежных средств и ожидаемый срок существования группы аналогичных финансовых инструментов могут быть достоверно рассчитаны. Однако в тех редких случаях, когда невозможно достоверно рассчитать потоки денежных средств или ожидаемый срок существования финансового инструмента (или группы финансовых инструментов), предприятие должно использовать данные по движению денежных средств, предусмотренные договором, на протяжении всего договорного срока финансового инструмента (или группы финансовых инструментов).

Прекращение признания – исключение ранее признанного финансового актива или финансового обязательства из отчета о финансовом положении предприятия.

Справедливая стоимость – сумма, на которую может быть обменян актив или исполнено обязательство при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.*

Стандартная процедура покупки или продажи – покупка или продажа финансового актива согласно договору, условия которого требуют поставки актива в течение периода времени, установленного правилами или соглашениями, принятыми на соответствующем рынке.

Затраты по сделке – дополнительные затраты, непосредственно связанные с приобретением, выпуском или выбытием финансового актива или финансового обязательства (см. пункт AG13 приложения А). *Дополнительные затраты* – затраты, которые бы не возникли, если бы предприятие не приобрело, не выпустило или не продало финансовый инструмент.

Определения, связанные с учетом хеджирования

Твердое соглашение – соглашение, имеющее обязательную силу, об обмене оговоренного количества ресурсов по оговоренной цене в оговоренную будущую дату или даты.

Прогнозируемая операция – необязательная, но ожидаемая будущая операция.

Инструмент хеджирования – определенный производный инструмент или (только для хеджирования изменений курсов обмена валют) определенный непроизводный финансовый актив или непроизводное финансовое обязательство, справедливая стоимость и движение денежных средств которых должны компенсировать изменения справедливой стоимости назначенной хеджируемой статьи (более подробное определение инструмента хеджирования рассматривается в пунктах 72–77 и пунктах AG94–AG97 приложения А).

* Пункты 48–49 и AG69–AG82 приложения А содержат требования по определению справедливой стоимости финансового актива или финансового обязательства.

Хеджируемая статья – актив, обязательство, твердое соглашение, весьма вероятная прогнозируемая операция или чистые инвестиции в зарубежную деятельность, которые (а) подвергают предприятие риску изменений справедливой стоимости или будущего движения денежных средств и (б) определяются как хеджируемые (более подробное определение хеджируемых статей рассматривается в пунктах 78–84 и пунктах AG98–AG101 приложения А).

Эффективность хеджирования – степень, в которой изменения справедливой стоимости или движения денежных средств хеджируемой статьи, относящиеся к хеджируемому риску, компенсируются изменениями справедливой стоимости или движения денежных средств инструмента хеджирования (см. пункты AG105-AG113 приложения А).

Встроенные производные инструменты

10 Встроенный производный инструмент – часть гибридного (комбинированного) инструмента, который также включает непроизводный основной договор, и при этом движение некоторых денежных средств меняется аналогично движению денежных средств самостоятельного производного инструмента. Встроенный производный инструмент определяет изменение движения некоторых или всех денежных потоков, которые в противном случае определялись бы договором, согласно оговоренной ставке процента, цене финансового инструмента, цене товара, курсу обмена валют, индексу цен или ставок, кредитному рейтингу или кредитному индексу или другой переменной, при условии, что в случае с нефинансовой переменной она не является специальной для стороны договора. Производный инструмент, который привязан к финансовому инструменту, однако по договору может быть передан независимо от такого инструмента, или предусматривает контрагента, отличного от контрагента финансового инструмента, является не встроенным производным инструментом, а независимым финансовым инструментом.

11 Встроенный производный инструмент является независимым от основного договора и учитывается как производный инструмент в соответствии с настоящим стандартом, если, и только если:

- (а) экономические характеристики и риски встроенного производного инструмента не связаны тесно с экономическими характеристиками и рисками основного договора (см. пункты AG30 и AG33 приложения А);
- (б) независимый инструмент, предусматривающий условия, аналогичные условиям встроенного производного инструмента, подпадает под определение производного инструмента; и
- (с) гибридный (комбинированный) инструмент не оценивается по справедливой стоимости с отнесением изменений справедливой стоимости на прибыль или убыток (т.е. производный инструмент, встроенный в финансовый актив или финансовое обязательство, оцениваемое по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, не является независимым).

Если встроенный производный инструмент является независимым, основной договор учитывается в соответствии с настоящим стандартом, если он представляет собой финансовый инструмент, и в соответствии с другим надлежащим стандартом, если он не является финансовым инструментом. Настоящий стандарт не оговаривает обязательного отдельного отражения встроенных финансовых инструментов в отчете о финансовом положении.

11А Несмотря на положения пункта 11, если договор содержит один или более встроенных производных инструментов, предприятие может классифицировать весь гибридный (комбинированный) договор как финансовый актив или финансовое обязательство, оцениваемое по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, за исключением следующих случаев:

- (а) встроенный производный инструмент (инструменты) не вызывает значительного изменения потоков денежных средств по сравнению с теми, которые в противном случае потребовались бы согласно договору; или
- (б) даже без проведения глубокого анализа или при полном отказе от анализа в случае первоначального рассмотрения аналогичного гибридного (комбинированного) инструмента очевидно, что нельзя отделять встроенный производный инструмент (инструменты), например, встроенный в заем опцион на досрочное погашение, который позволяет держателю осуществлять досрочный возврат займа приблизительно по его амортизированной стоимости.

- 12 Если предприятие должно отделить встроенный производный инструмент от основного договора согласно требованиям настоящего стандарта, однако не в состоянии отдельно оценить встроенный производный инструмент при приобретении или на конец последующего отчетного периода, оно должно классифицировать весь гибридный (комбинированный) договор как «оцениваемый по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка». Аналогичным образом, если предприятие не в состоянии отдельно оценить встроенный производный инструмент, который должен отделяться согласно реклассификации гибридного (комбинированного) договора не по справедливой стоимости через категорию прибыли или убытка, то подобная реклассификация запрещена. При таких обстоятельствах гибридный (комбинированный) договор по-прежнему классифицируется по справедливой стоимости через прибыль или убыток в полном объеме.
- 13 Если предприятие не может достоверно определить справедливую стоимость встроенного производного инструмента на основе его условий и положений (например, в связи с тем, что встроенный производный инструмент основан на некотируемом долевым инструменте), то справедливая стоимость встроенного производного инструмента – это разница между справедливой стоимостью гибридного инструмента и справедливой стоимостью основного договора, если они могут быть определены согласно настоящему стандарту. Если предприятие не может определить справедливую стоимость встроенного производного инструмента с использованием указанного метода, то применяется пункт 12 и гибридный (комбинированный) инструмент классифицируется как «оцениваемый по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка».

Признание и прекращение признания

Первоначальное признание

- 14 Предприятию следует признавать финансовый актив или финансовое обязательство в своем отчете о финансовом положении только тогда, когда оно становится стороной договорных положений инструмента. (См. пункт 38, касающийся стандартной процедуры покупки финансовых активов.)

Прекращение признания финансового актива

- 15 В консолидированной финансовой отчетности пункты 16–23 и пункты AG34-AG52 приложения А применяются для консолидированного уровня. Следовательно, предприятие сначала консолидирует все дочерние предприятия в соответствии с МСФО (IAS) 27 и ПКР (SIC) 12 «Консолидация – предприятия специального назначения», а затем применяет пункты 16–23 и пункты AG34-AG52 приложения А к получившейся в результате группе.
- 16 Прежде чем оценить, является ли уместным прекращение признания согласно пунктам 17–23, и в какой степени, предприятие определяет, следует ли применять эти пункты к части финансового актива (или части группы аналогичных финансовых активов) или финансовому активу (или группе аналогичных финансовых активов) в целом, следующим образом:
- (а) пункты 17–23 применяются к части финансового актива (или части группы аналогичных финансовых активов) только в случае, если для части, рассматриваемой на предмет прекращения ее признания, выполняется одно из трех следующих условий:
- (i) эта часть включает только конкретно идентифицированные потоки денежных средств от финансового актива (или группы аналогичных финансовых активов). Например, если предприятие заключает процентный стрип, по которому другая сторона сделки получает право потока денежных средств от процентов, но не на основные потоки денежных средств от долгового инструмента, то пункты 17–23 применяются к потокам денежных средств от процентов;
 - (ii) эта часть включает только полную пропорциональную (соразмерную) долю потоков денежных средств от финансового актива (или группы аналогичных финансовых активов). Например, если предприятие заключает соглашение, по которому другая сторона сделки получает право на 90-процентную долю всех потоков денежных средств от долгового инструмента, то пункты 17–23 применяются к 90 процентам этих потоков денежных средств. Если количество встречных сторон более одной, то не требуется, чтобы каждая из них имела

пропорциональную долю потоков денежных средств при условии, что передающее предприятие имеет полностью пропорциональную долю;

(iii) эта часть включает только полную пропорциональную (соразмерную) долю конкретно идентифицируемых потоков денежных средств от финансового актива (или группы аналогичных финансовых активов). Например, если предприятие заключает соглашение, по которому другая сторона сделки получает право на 90-процентную долю потоков денежных средств от процентов по финансовому активу, то пункты 17–23 применяются к 90 процентам этих потоков денежных средств от процентов. Если количество встречных сторон более одной, то не требуется, чтобы каждая из них имела пропорциональную долю конкретно идентифицируемых потоков денежных средств при условии, что передающее предприятие имеет полностью пропорциональную долю;

(b) во всех остальных случаях пункты 17–23 применяются ко всему финансовому активу (или ко всей группе аналогичных финансовых активов). Например, если предприятие передает (i) права на первые или последние 90 процентов поступлений денежных средств от финансового актива (или группы финансовых активов) или (ii) права на 90 процентов потоков денежных средств от группы дебиторской задолженности, но предоставляет гарантию для компенсации покупателю кредитных потерь в размере до 8 процентов от основной суммы дебиторской задолженности, то пункты 17–23 применяются ко всему этому финансовому активу (или ко всей группе аналогичных финансовых активов).

В пунктах 17–26 термин «финансовый актив» относится как к части финансового актива (или части группы аналогичных финансовых активов), как это определено в пункте (a) ранее, или ко всему финансовому активу (или всей группе аналогичных финансовых активов).

17 Предприятие должно прекратить признание финансового актива только тогда, когда:

- (a) истекает срок действия договорных прав на потоки денежных средств от этого финансового актива; или
- (b) оно передает финансовый актив, как изложено в пунктах 18 и 19, и при этом передача удовлетворяет требованиям прекращения признания в соответствии с пунктом 20.

(См. пункт 38 относительно стандартной процедуры покупки финансовых активов.)

18 Предприятие передает финансовый актив только тогда, когда:

- (a) оно передает договорные права на получение потоков денежных средств от этого финансового актива; или
- (b) сохраняет договорные права на получение потоков денежных средств от финансового актива, но принимает на себя договорное обязательство выплатить эти денежные средства одному или более получателям по соглашению, которое удовлетворяет условиям, приведенным в пункте 19.

19 Если предприятие сохраняет договорные права на получение потоков денежных средств от финансового актива («первоначального актива»), но принимает на себя договорное обязательство выплатить эти денежные средства одному или более предприятиям («конечным получателям»), это предприятие рассматривает данную операцию как передачу финансового актива только тогда, когда выполняются три следующие условия:

- (a) предприятие не имеет обязательства выплатить суммы конечным получателям, если оно не получит эквивалентные суммы по первоначальному активу. Выдача предприятиям краткосрочных авансов с правом полного возмещения выданной суммы плюс начисленных процентов по рыночной ставке, не нарушает это условия;
- (b) условиями договора по передаче денежных средств предприятию запрещается продавать или отдавать в залог первоначальный актив, за исключением передачи его конечному получателю в качестве обеспечения обязательства выплатить денежные средства;
- (c) у предприятия есть обязательство перечислять денежные средства, собираемые от имени конечного получателя, без существенных задержек. Кроме того, у предприятия нет права реинвестировать такие денежные средства, за исключением инвестиций в денежные средства или эквиваленты денежных средств (как определено в МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств»), в течение короткого периода проведения расчетов от даты получения денежных средств до даты требуемого перечисления их окончательному получателю, при этом проценты, заработанные от такой инвестиции, передаются конечному получателю.

- 20 Когда предприятие передает финансовый актив (см. пункт 18), ему следует оценить степень, в которой оно сохраняет риски и вознаграждения, связанные с владением финансовым активом. В этом случае:
- (a) если предприятие передает практически все риски и вознаграждения, связанные с владением финансовым активом, то оно должно прекратить признание финансового актива и признать отдельно в качестве активов или обязательств те права и обязательства, которые были созданы или сохранены при передаче;
 - (b) если предприятие сохраняет практически все риски и вознаграждения, связанные с владением финансовым активом, то оно должно продолжать признавать финансовый актив;
 - (c) если предприятие не передает и не сохраняет практически все риски и вознаграждения, связанные с владением финансовым активом, то оно должно определить, сохраняется ли контроль над финансовым активом. В этом случае:
 - (i) если предприятие не сохраняет контроль, то оно должно прекратить признание финансового актива и признать отдельно в качестве активов или обязательств те права и обязательства, которые были созданы или сохранены при передаче;
 - (ii) если предприятие сохраняет контроль, то оно должно продолжать признание финансового актива в той степени, в которой оно продолжает участвовать в финансовом активе (см. пункт 30).
- 21 Передача рисков и вознаграждений (см. пункт 20) оценивается путем сравнения риска изменения сумм и сроков чистых денежных потоков от переданного актива, которому подвержено предприятие до и после его передачи. Предприятие сохранило по существу все риски и вознаграждения, связанные с владением финансовым активом, если риск изменения приведенной стоимости будущих чистых потоков денежных средств от финансового актива, которому подвергается предприятие, существенно не меняется в результате передачи (например, в связи с тем, что предприятие продало финансовый актив по договору с обратной покупкой по фиксированной цене или по цене продажи плюс доход кредитора). Предприятие передало по существу все риски и вознаграждения, связанные с владением финансовым активом, если риск этих изменений не является более существенным по отношению к общим возможным изменениям приведенной стоимости будущих чистых потоков денежных средств, связанных с финансовым активом (например, в связи с тем, что предприятие продало финансовый актив на условии только возможности выкупить его обратно по справедливой цене на момент обратной покупки или передало полностью пропорциональную долю потоков денежных средств от большего финансового актива по такому соглашению, как участие в займе, которое отвечает условиям пункта 19).
- 22 Во многих случаях бывает очевидным, что предприятие передало либо сохранило практически все риски и вознаграждения, связанные с владением финансовым активом, и нет необходимости в выполнении каких-либо расчетов. В других случаях необходимо рассчитать и сравнить воздействие на предприятие изменений приведенной стоимости будущих чистых потоков денежных средств до и после передачи. Расчет и сравнение делаются с использованием в качестве ставки дисконтирования соответствующей текущей рыночной процентной ставки. Во внимание принимаются все обоснованно возможные изменения чистых потоков денежных средств, при этом большее значение придается тем результатам, вероятность возникновения которых выше.
- 23 Сохранение предприятием контроля (см. пункт 20(c)) над переданным активом зависит от возможности принимающей стороны продать актив. Если у принимающей стороны есть практическая возможность продать весь актив несвязанной третьей стороне, и при этом принимающая сторона может использовать такую возможность односторонне, без необходимости налагать дополнительные ограничения на такую передачу, то предприятие не сохранило контроль. Во всех других случаях предприятие сохраняет контроль.

Передачи, удовлетворяющие требованиям для прекращения признания (см. пункты 20 (a) и (c)(i))

- 24 Если предприятие передает финансовый актив таким образом, что передача удовлетворяет требованиям для прекращения признания в полном объеме, и сохраняет право обслуживать финансовый актив за вознаграждение, то оно должно признать актив или обязательство по такому контракту на обслуживание. Если ожидается, что подлежащее получению вознаграждение не компенсирует предприятию осуществление обслуживания в достаточной мере, то должно признаваться обязательство по обслуживанию по справедливой стоимости. Если ожидается, что подлежащее получению вознаграждение будет более чем достаточной компенсацией за

обслуживание, должен признаваться то актив по обслуживанию в сумме, определенной на основе распределения балансовой стоимости большего финансового актива в соответствии с пунктом 27.

- 25 Если в результате передачи признание финансового актива прекращено в полном объеме, но передача приводит к появлению у предприятия нового финансового актива или принятию нового финансового обязательства, или обязательства по обслуживанию, то предприятие должно признать новый финансовый актив, финансовое обязательство или обязательство по обслуживанию по справедливой стоимости.
- 26 При прекращении признания финансового актива в полном объеме разница между
- (a) балансовой стоимостью и
 - (b) суммой (i) полученного возмещения (включая новые полученные активы за вычетом новых принятых обязательств) и (ii) накопленного дохода или убытка, признанного в составе прочего совокупного дохода (см. пункт 55 (b)),

должна быть признана в составе прибыли или убытка.

- 27 Если переданный актив является частью большего финансового актива (например, когда предприятие передает потоки денежных средств от процентов, являющиеся частью долгового инструмента (см. пункт 16(a)) и эта переданная часть удовлетворяет требованиям для прекращения признания в полном объеме, то предшествующая балансовая стоимость большего финансового актива должна быть распределена между частью, признание которой продолжается, и частью, признание которой прекращено, основываясь на относительной справедливой стоимости этих частей на дату передачи. Для этой цели сохраняемый актив по обслуживанию должен быть учтен как часть, признание которой продолжается. Разница между

- (a) балансовой стоимостью, отнесенной на часть, признание которой прекращено, и
- (b) суммой (i) возмещения, полученного за часть, признание которой прекращено (включая новые полученные активы за вычетом новых принятых обязательств) и (ii) накопленного дохода или убытка, отнесенного на эту часть, который был признан в составе прочего совокупного дохода (см. пункт 55 (b)),

должна быть признана в составе прибыли или убытка. Накопленный доход или убыток, который был признан в составе прочего совокупного дохода, распределяется между частью, признание которой продолжается, и частью, признание которой прекращено, основываясь на относительной справедливой стоимости этих частей.

- 28 Если предприятие распределяет предыдущую балансовую стоимость большего финансового актива между частью, признание которой продолжается, и частью, признание которой прекращено, то должна быть определена справедливая стоимость той части, признание которой продолжается. Если у предприятия имеется опыт продажи частей активов, аналогичных части, признание которой продолжается, или существуют другие рыночные операции для подобных частей активов, то последние цены фактических операций обеспечивают наилучшую расчетную оценку справедливой стоимости этой части актива. Если не существует котируемой цены или недавних рыночных операций, которые могли бы служить основанием для определения справедливой стоимости части актива, признание которой продолжается, наилучшей расчетной оценкой является разница между справедливой стоимостью большего финансового актива в целом и возмещением, полученным от принимающей стороны за часть актива, признание которой прекращено.

Передачи, не удовлетворяющие требованиям для прекращения признания (см. пункт 20 (b))

- 29 Если передача не приводит к прекращению признания, потому что предприятие сохранило практически все риски и вознаграждения, связанные с владением переданным активом, то предприятие должно продолжать признавать переданный актив в полном объеме и должно признать финансовое обязательство в отношении полученного возмещения. В последующие периоды предприятие должно признавать все доходы от переданного актива и все расходы, понесенные по финансовому обязательству.

**Продолжающееся участие в переданных активах
(см. пункт 20(с)(ii))**

- 30 Если предприятие ни передало, ни сохранило практически все риски и вознаграждения, связанные с владением переданным активом, и сохранило контроль над переданным активом, то предприятие продолжает признавать переданный актив в той степени, в какой продолжается его участие в данном активе. Степень продолжающегося участия предприятия в переданном активе является степенью его подверженности риску изменения стоимости переданного актива. Например:
- (a) если продолжающееся участие предприятия принимает форму гарантии по переданному активу, то степень продолжающегося участия предприятия является наименьшей величиной из (i) балансовой стоимости актива и (ii) максимальной суммы полученного возмещения, которую предприятие может быть обязано вернуть («сумма гарантии»);
 - (b) если продолжающееся участие предприятия принимает форму выпущенного или купленного опциона (или того и другого вместе) на переданный актив, то степень продолжающегося участия предприятия является балансовой стоимостью переданного актива, который предприятие может выкупить. Однако в случае выпущенного опциона на продажу актива, оцениваемого по справедливой стоимости, степень продолжающегося участия предприятия ограничена наименьшей величиной из справедливой стоимости переданного актива и цены исполнения опциона (см. пункт AG48);
 - (c) если продолжающееся участие предприятия принимает форму опциона, расчет по которому производится денежными средствами, или аналогичных оценочных резервов по переданному активу, то степень продолжающегося участия предприятия оценивается таким же образом, как и при опционе, расчет по которому ведется не денежными средствами, как изложено в пункте (b) ранее.
- 31 Если предприятие продолжает признавать актив в той степени, в которой оно продолжает участвовать в нем, то предприятие также признает связанное обязательство. Несмотря на другие требования настоящего стандарта по оценке переданный актив и связанное обязательство оцениваются на основе, отражающей права и обязательства, сохраняемые предприятием. Связанное обязательство оценивается таким образом, что чистая балансовая стоимость переданного актива и связанного обязательства является
- (a) амортизированной стоимостью прав и обязательств, сохраняемых предприятием, если переданный актив оценивается по амортизированной стоимости; или
 - (b) равной справедливой стоимости сохраняемых предприятием прав и обязательств, оцениваемых на самостоятельной основе, если переданный актив оценивается по справедливой стоимости.
- 32 Предприятие должно продолжать признавать любой доход, возникающий от переданного актива, в той степени, в которой оно продолжает участвовать в нем, и должно признавать расходы, понесенные по связанному обязательству.
- 33 В целях последующей оценки признанные изменения в справедливой стоимости переданного актива и связанного обязательства учитываются согласованно в соответствии с пунктом 55 и не должны взаимозачитываться.
- 34 Если предприятие продолжает участвовать только в части финансового актива (например, когда предприятие сохраняет право обратной покупки части переданного актива или сохраняет остаточную долю в этом активе, которая не приводит к сохранению практически всех рисков и вознаграждений, связанных с владением активом, и при этом предприятие сохраняет контроль), то предприятие распределяет предыдущую балансовую стоимость финансового актива между частью, которую оно продолжает признавать в соответствии со своим продолжающимся участием, и частью, признание которой прекращено, основываясь на относительной справедливой стоимости этих частей на дату передачи. Для этих целей применяются требования пункта 28. Разница между
- (a) балансовой стоимостью, отнесенной на часть, которая более не признается, и
 - (b) суммой (i) возмещения, полученного за часть, более не признаваемую, и (ii) всего накопленного дохода или убытка, отнесенного на нее, который был признан в составе прочего совокупного дохода (см. пункт 55 (b)),
- должна быть признана в составе прибыли или убытка. Накопленный доход или убыток, который был признан в составе прочего совокупного дохода, распределяется между частью, признание которой продолжается, и частью, более не признаваемой, на основе относительной справедливой стоимости этих частей.

- 35 Если переданный актив оценивается по амортизированной стоимости, то возможность, предусмотренная настоящим стандартом, классифицировать финансовое обязательство как учтенное по справедливой стоимости через прибыль или убыток, не применима к связанному обязательству.

Все передачи

- 36 Если продолжается признание переданного актива, то актив и связанное обязательство не должны взаимозачитываться. Аналогично, предприятие не должно взаимозачитывать доходы, возникающие от переданного актива, с расходами, понесенными по связанному обязательству (см. МСФО (IAS) 32 пункт 42).
- 37 Если передающая сторона предоставляет неденежное обеспечение (такое, как долговой или долевого инструмента) 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:
- (a) если получающая сторона имеет право, согласно договору или общепринятой практике, продать или перезаложить это обеспечение, то передающая сторона должна переклассифицировать такой актив в своем отчете о финансовом положении (например, в качестве заемного актива, отданного в залог долевого инструмента или дебиторской задолженности по обратной покупке) отдельно от других активов;
 - (b) если принимающая сторона продает обеспечение, переданное ей в залог, то она должна признавать поступления от продажи и обязательство, оцененное по справедливой стоимости, вернуть это обеспечение;
 - (c) 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;
 - (d) за исключением случаев, предусмотренных в пункте (c), передающая сторона должна продолжать учитывать это обеспечение как свой актив, а принимающая сторона не должна учитывать это обеспечение как актив.

Стандартная процедура покупки или продажи финансового актива

- 38 Признание стандартной процедуры покупки или продажи финансового актива или прекращение признания, если применимо, должно осуществляться с использованием учета по дате заключения сделки или учета по дате расчетов (см. пункты AG53-AG56 приложения А).

Прекращение признания финансового обязательства

- 39 Предприятие исключает финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) из отчета о финансовом положении, только когда оно погашено, то есть когда указанное в договоре обязательство исполнено, или аннулировано, или срок его действия истек.
- 40 Обмен между существующими заемщиком и кредитором долговыми инструментами с существенно различающимися условиями должен учитываться как погашение первоначального финансового обязательства и признание нового финансового обязательства. Аналогично, значительное изменение условий существующего финансового обязательства или его части (независимо от того, связано это изменение с финансовыми трудностями должника или нет) следует учитывать как погашение первоначального финансового обязательства и признание нового финансового обязательства.
- 41 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 в составе прибыли или убытка.
- 42 Если предприятие выкупает часть своего финансового обязательства, оно должно распределить предыдущую балансовую стоимость финансового обязательства между частью, признание которой

продолжается, и частью, признание которой прекращено, основываясь на относительной справедливой стоимости этих частей на дату выкупа. Разница между (а) балансовой стоимостью, распределенной на часть, признание которой прекращено, и (б) выплаченным возмещением за часть, признание которой прекращено, включая переданные неденежные активы или принятые обязательства, должна быть признана в составе прибыли или убытка.

Оценка

Первоначальная оценка финансовых активов и финансовых обязательств

- 43 При первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства, предприятие оценивает такой финансовый актив или финансовое обязательство по справедливой стоимости плюс, в случае финансового актива или финансового обязательства, не учитываемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, затраты по сделке, которые напрямую связаны с приобретением или выпуском такого финансового актива или финансового обязательства.
- 44 При использовании предприятием учета по дате расчетов для актива, который впоследствии оценивается по себестоимости или амортизируемой стоимости, такой актив первоначально признается по справедливой стоимости на дату заключения сделки (см. пункты AG53–AG56 приложения А).

Последующая оценка финансовых активов

- 45 В целях оценки финансового актива после первоначального признания финансовые активы в настоящем стандарте классифицируются по следующим четырем категориям, определенным в пункте 9:
- (а) финансовые активы, учтенные по справедливой стоимости через прибыль или убыток;
 - (б) инвестиции, удерживаемые до погашения;
 - (с) займы и дебиторская задолженность; и
 - (d) финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи.
- Эти категории применяются для оценки и признания прибыли или убытка согласно настоящему стандарту. Предприятие может использовать другие описания для этих категорий или другие деления на категории при представлении информации в финансовой отчетности. Предприятие должно раскрывать в примечаниях информацию, требуемую МСФО (IFRS) 7.
- 46 После первоначального признания предприятию следует оценивать финансовые активы, в том числе производные инструменты, являющиеся активами, по справедливой стоимости без вычета затрат по сделке, которые могут быть понесены при продаже или другом выбытии, за исключением следующих финансовых активов:
- (а) займов и дебиторской задолженности, определенных в пункте 9, которые должны оцениваться по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента;
 - (б) инвестиций, удерживаемых до погашения, определенных в пункте 9, которые должны оцениваться по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента; и
 - (с) инвестиций в долевые инструменты, которые не имеют рыночных котировок на активном рынке и справедливая стоимость которых не может быть надежно оценена, а также производных инструментов, связанных с такими некотируемыми долевыми инструментами, расчеты по которым должны быть осуществлены путем поставки этих активов, которые должны оцениваться по себестоимости (см. пункты AG80 и AG81 приложения А).

Финансовые активы, определенные в качестве хеджируемых статей, подлежат оценке согласно требованиям учета хеджирования, изложенным в пунктах 89–102. Все финансовые активы, кроме оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, подлежат проверке на обесценение в соответствии с пунктами 58–70 и пунктами AG84–AG93 приложения А.

Последующая оценка финансовых обязательств

- 47 После первоначального признания предприятие должно оценивать все финансовые обязательства по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента, за исключением:
- (a) финансовых обязательств, учтенных по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Такие обязательства, включая производные инструменты, являющиеся обязательствами, должны оцениваться по справедливой стоимости, за исключением обязательств по производным инструментам, которые связаны с некотируемыми долевыми инструментами (справедливую стоимость которых нельзя надежно оценить, и которые должны быть оценены по фактическим затратам) и расчет по которым должен быть осуществлен путем такой поставки;
 - (b) финансовые обязательства, возникающие, когда передача финансового актива не удовлетворяет критериям для прекращения признания или когда применяется подход продолжающегося участия. Оценка таких финансовых обязательств производится в соответствии с пунктами 29 и 31.
 - (c) договоры финансовой гарантии в соответствии с определением, содержащимся в пункте 9. После первоначального признания эмитент такого инструмента должен (за исключением случаев, когда применяется пункт 47(a) или (b)) оценивать его по наибольшему из следующих значений:
 - (i) суммы, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 37; и
 - (ii) первоначально признанной суммы (см. пункт 43) за вычетом, если это уместно, накопленной амортизации, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18.
 - (d) обязательства по предоставлению займа по процентной ставке ниже рыночной. После первоначального признания эмитент такого обязательства должен (за исключением случаев, когда применяется пункт 47(a)) оценивать его по наибольшему из следующих значений:
 - (i) сумма, определенная в соответствии с МСФО (IAS) 37; и
 - (ii) первоначально признанной суммы (см. пункт 43) за вычетом, если это уместно, накопленной амортизации, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18.

Финансовые обязательства, определенные в качестве хеджируемых статей, подлежат оценке в соответствии с требованиями учета хеджирования, изложенными в пунктах 89-102.

Вопросы оценки по справедливой стоимости

- 48 При определении справедливой стоимости финансового актива или финансового обязательства в целях применения настоящего стандарта, МСФО (IAS) 32 или МСФО (IFRS) 7 предприятие должно применять пункты AG69–AG82 приложения А.
- 48А Наилучшим подтверждением справедливой стоимости являются котируемые цены на активном рынке. Если рынок финансового инструмента не является активным, то предприятие устанавливает справедливую стоимость, используя метод оценки. Цель применения метода оценки состоит в том, чтобы определить, какой была бы цена операции на дату оценки при совершении мотивированного нормальными деловыми соображениями обмена между независимыми сторонами. Приемы оценки включают использование информации о недавних рыночных операциях между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить такие операции сторонами, при наличии таковой, сопоставление с текущей справедливой стоимостью другого, практически идентичного инструмента, анализ дисконтированных денежных потоков и моделей оценки опциона. Если существует метод оценки, широко используемый участниками рынка для определения цены инструмента, и было продемонстрировано, что этот метод обеспечивает надежные расчетные оценки цен, полученных на основе фактических рыночных операций, то предприятие использует этот метод. Выбранный метод оценки должен максимально использовать рыночные исходные данные и как можно меньше опираться на исходные данные, характерные для предприятия. Метод оценки включает все факторы, которые учитывались бы участниками рынка при установлении цены, и соответствует общепринятой экономической методологии ценообразования финансовых инструментов. Предприятие периодически выверяет метод оценки и проверяет его правильность, используя информацию о ценах в наблюдаемых текущих рыночных операциях с таким же инструментом (т.е. без модификации и внесения изменений), или исходя из имеющихся наблюдаемых рыночных данных.

- 49 Справедливая стоимость финансового обязательства, погашаемого по требованию кредитора (например, депозит до востребования), будет не меньшей, чем сумма, подлежащая выплате по требованию, дисконтированная с первой даты, на которую может быть потребована выплата этой суммы.

Реклассификация

50 Предприятие:

- (a) не должно реклассифицировать производный инструмент из категории инструментов, «оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка», в течение периода владения им или пока этот инструмент находится в обращении;
- (b) не должно реклассифицировать любой финансовый инструмент из категории «оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка», если после первоначального признания такой финансовый инструмент был определен предприятием как «оцениваемый по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка»; и
- (c) может, если финансовый актив больше не удерживается с целью продажи или выкупа в краткосрочной перспективе (несмотря на то что такой финансовый актив мог бы быть приобретен или принят, главным образом, с целью продажи или выкупа в краткосрочной перспективе), реклассифицировать такой финансовый актив из категории «оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка», при условии выполнения условий, изложенных в пунктах 50B и 50D.

Предприятие не должно реклассифицировать любой финансовый инструмент в категорию «оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка» после первоначального признания.

50A Представленные ниже изменения в обстоятельствах не являются реклассификацией в целях пункта 50:

- (a) производный инструмент, который ранее являлся классифицированным и эффективным инструментом хеджирования при хеджировании денежных потоков или чистых инвестиций, более не классифицируется в указанном качестве;
- (b) производный инструмент становится классифицированным и эффективным инструментом хеджирования при хеджировании денежных потоков или чистых инвестиций;
- (c) финансовые активы реклассифицируются в результате изменения страховой компанией своей учетной политики в соответствии с пунктом 45 МСФО (IFRS) 4.

50B Финансовый актив, попадающий в сферу применения пункта 50(c) (за исключением финансового актива, принадлежащего к классу, описанному в пункте 50D) может быть реклассифицирован из категории активов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, но лишь в редких случаях.

50C Если предприятие реклассифицирует финансовый актив из категории активов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, в соответствии с пунктом 50B, такой финансовый актив должен быть реклассифицирован по его справедливой стоимости на дату реклассификации. Прибыль или убыток, признанные в составе прибыли или убытка, не подлежат восстановлению. Справедливая стоимость финансового актива на дату реклассификации становится его новой себестоимостью или амортизированной стоимостью, сообразно обстоятельствам.

50D Финансовый актив, попадающий в сферу применения пункта 50(c), который удовлетворял бы определению займов или дебиторской задолженности (если бы не требовалось классифицировать финансовый актив как предназначенный для продажи при первоначальном признании), может быть реклассифицирован из категории активов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, если предприятие имеет намерение и возможность удерживать финансовый актив в обозримом будущем или вплоть до погашения.

50E Финансовый актив, классифицированный как имеющийся в наличии для продажи, который удовлетворял бы определению займов или дебиторской задолженности (если бы он не был классифицирован как имеющийся в наличии для продажи), может быть реклассифицирован из категории активов, имеющихся в наличии для продажи в категорию займов и дебиторской

задолженности, если предприятие имеет намерение и возможность удерживать финансовый актив в обозримом будущем или вплоть до погашения

- 50F Если предприятие реклассифицирует финансовый актив из категории активов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, в соответствии с пунктом 50D или из категории активов, имеющих в наличии для продажи, в соответствии с пунктом 50E, то ему следует реклассифицировать финансовый актив по его справедливой стоимости на дату реклассификации. Что касается финансового актива, реклассифицированного в соответствии с пунктом 50D, любая прибыль или убыток, ранее признанные в составе прибыли или убытка, восстановлению не подлежат. Справедливая стоимость финансового актива на дату реклассификации становится его новой себестоимостью или амортизированной стоимостью, сообразно обстоятельствам. Что касается финансового актива, реклассифицированного из категории активов, имеющих в наличии для продажи, в соответствии с пунктом 50E, любая прибыль или убыток по такому активу, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 55(b), учитываются в соответствии с пунктом 54.
- 51 Если в результате изменения намерения или возможности предприятия инвестиция больше не удовлетворяет определению удерживаемой до погашения, необходимо переклассифицировать ее в категорию «имеющихся в наличии для продажи» и переоценить ее по справедливой стоимости. При этом разница между ее балансовой стоимостью и справедливой стоимостью должна учитываться в соответствии с пунктом 55(b).
- 52 Всякий раз, когда продажа или переклассификация инвестиций, удерживаемых до погашения, на более чем незначительную сумму, не соответствует какому-либо условию пункта 9, все оставшиеся инвестиции, удерживаемые до погашения, должны быть переклассифицированы в категорию «имеющихся в наличии для продажи». При такой переклассификации разница между их балансовой стоимостью и справедливой стоимостью должна учитываться в соответствии с пунктом 55(b).
- 53 Если становится возможным надежная оценка финансового актива или финансового обязательства, для которого такая оценка не была возможна ранее, и этот актив или обязательство должны оцениваться по справедливой стоимости при наличии надежной оценки (см. пункты 46(c) и 47), то актив или обязательство должны быть переоценены по справедливой стоимости, при этом разница между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью должна учитываться в соответствии с пунктом 55.
- 54 Если в результате изменения намерения или возможности предприятия, либо в редких случаях, когда надежная оценка справедливой стоимости становится невозможным (см. пункты 46(c) и 47), либо из-за окончания указанных в пункте 9 «двух предыдущих финансовых лет», финансовый актив или финансовое обязательство требуется учитывать по фактическим затратам или по амортизируемой стоимости, а не по справедливой стоимости, то справедливая стоимость, являющаяся балансовой стоимостью этого финансового актива или финансового обязательства, с этого момента становится новой величиной себестоимости или, соответственно, амортизированной стоимости этого финансового актива или финансового обязательства. Предыдущий доход или убыток, полученный от такого актива, признанный непосредственно в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 55(b), должен учитываться следующим образом:
- (a) в случае финансового актива с фиксированным сроком погашения доход или убыток должен амортизироваться на прибыль или убыток на протяжении остающегося срока инвестиции, удерживаемой до погашения, с использованием метода эффективной ставки процента. Разницу между новой величиной амортизируемой стоимости и суммой к погашению необходимо также амортизировать в течение оставшегося срока до погашения финансового актива, с использованием метода эффективной ставки процента, аналогично амортизации премии или дисконта. Если финансовый актив впоследствии обесценивается, то доход или убыток, признанный в составе прочего совокупного дохода, исключается из состава капитала и признается в составе прибыли или убытка в соответствии с пунктом 67;
 - (b) в случае финансового актива, не имеющего фиксированного срока погашения, доход или убыток должен признаваться в составе прибыли или убытка до момента продажи или иного выбытия финансового актива. Если финансовый актив впоследствии обесценивается, то предыдущий доход или убыток, признанный в составе прочего совокупного дохода, исключается из состава капитала и признается в составе прибыли или убытка в соответствии с пунктом 67.

Доходы и убытки

- 55 Доход или убыток, возникающий от изменения справедливой стоимости финансового актива или финансового обязательства, которое не является частью отношений хеджирования (см. пункты 89-102), должен признаваться следующим образом:
- (a) доход или убыток по финансовому активу или финансовому обязательству, оцениваемому по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, должен признаваться в составе прибыли или убытка;
 - (b) доход или убыток от финансового актива, имеющегося в наличии для продажи, должен быть признан в составе прочего совокупного дохода за исключением убытков от обесценения (см. пункты 67-70) и прибылей и убытков от изменения курсов иностранных валют (см. пункт AG83 приложения А) до тех пор, пока не прекращено признание финансового актива. В этот момент накопленный доход или убыток, ранее признанный в составе прочего совокупного дохода, должен быть исключен из состава капитала и признан в составе прибыли или убытка в качестве корректировки при реклассификации (см. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.)). Однако проценты, рассчитанные с использованием метода эффективной ставки процента (см. пункт 9), признаются в составе прибыли или убытка (см. МСФО (IAS) 18). Дивиденды по имеющимся в наличии для продажи долевым инструментам признаются в составе прибыли или убытка, когда установлено право предприятия на получение платежа (см. МСФО (IAS) 18).
- 56 Доход или убыток от финансовых активов и финансовых обязательств, учитываемых по амортизированной стоимости (см. пункты 46 и 47), признаются в составе прибыли или убытка при прекращении признания финансового актива или обязательства, либо при его обесценении, а также через процесс амортизации. Однако для финансовых активов или финансовых обязательств, являющихся хеджируемыми статьями (см. пункты 78–84 и пунктам AG98-AG101 приложения А), учет доходов и убытков должен осуществляться согласно пунктам 89-102.
- 57 Если предприятие признает финансовые активы, используя учет по дате расчетов (см. пункт 38 и пункты AG53 и AG56 приложения А), то изменения в справедливой стоимости актива, подлежащего получению, произошедшие в течение периода между датой заключения сделки и датой расчетов, не признаются в случае, если актив учитывается по себестоимости или по амортизированной стоимости (за исключением убытков от обесценения). Однако для активов, учитываемых по справедливой стоимости, такие изменения справедливой стоимости должны признаваться в составе прибыли или убытка либо в капитале в соответствии с пунктом 55.

Обесценение и безнадежная задолженность по финансовым активам

- 58 На конец каждого отчетного периода предприятию следует оценивать наличие объективных свидетельств того, что финансовый актив или группа финансовых активов обесценилась. Если такое свидетельство существует, то предприятие должно применять пункт 63 (для финансовых активов, учитываемых по амортизированной стоимости), пункт 66 (для финансовых активов, учитываемых по себестоимости) или пункт 67 (для финансовых активов, имеющих в наличии для продажи) для определения суммы убытка от обесценения.
- 59 Финансовый актив или группа финансовых активов обесцениваются и имеют место убытки от обесценения, если и только если существует объективное подтверждение обесценения в результате одного или нескольких событий, которые имели место после первоначального признания актива («событие, приводящее к убытку»), и такое событие, приводящее к убытку (или событиям), влияет на ожидаемые будущие денежные потоки по финансовому активу или группе финансовых активов, сумма которых может быть надежно оценена. Определить одно конкретное событие, которое приводит к обесценению, невозможно. Обесценение вызывается совокупностью событий. Убытки, ожидаемые в результате будущих событий, не признаются вне зависимости от степени вероятности их понесения. Объективные подтверждения обесценения финансового актива или группы финансовых активов включают наблюдаемые данные, которые становятся известны держателю актива, о следующих событиях, приводящих к убытку:
- (a) значительные финансовые затруднения эмитента или должника;
 - (b) нарушение договора, например, неуплата или нарушение сроков платежа процентов или основной суммы долга;

- (с)- предоставление кредитором должнику уступок, экономически или юридически связанных с финансовыми затруднениями заемщика, которые не были бы предоставлены в противном случае;
 - (d) возможность банкротства или иного рода финансовой реорганизации заемщика;
 - (е) исчезновение активного рынка для финансового актива в результате финансовых затруднений; или
 - (f) 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, включая:
 - (i) негативные изменения платежного статуса заемщиков в группе (например, увеличение количества просроченных платежей или заемщиков, которые исчерпали кредитный лимит по кредитным картам и погашают причитающиеся суммы ежемесячными минимальными взносами); или
 - (ii) национальные или местные экономические условия, которые соотносятся с неплатежами по активам в группе (например, увеличение уровня безработицы в географическом регионе заемщиков, снижение цен на недвижимость для ипотечных займов в соответствующем регионе, снижение цен на нефть для ссудных активов или негативные изменения условий в отрасли, которые влияют на заемщиков в группе).
- 60 Исчезновение активного рынка для финансового инструмента предприятия в результате прекращения открытой торговли не является подтверждением обесценения. Снижение кредитного рейтинга предприятия само по себе не является подтверждением обесценения, хотя может свидетельствовать об обесценении в совокупности с другими доступными данными. Снижение справедливой стоимости финансового актива ниже фактических затрат или амортизируемой стоимости не обязательно является подтверждением обесценения (например, снижение справедливой стоимости инвестиций в долговые инструменты в результате повышения безрисковой ставки процента).
- 61 В дополнение к типам событий, описанных в пункте 59, объективное свидетельство обесценения инвестиции в долевой инструмент включает информацию о значительных изменениях с неблагоприятным эффектом, имевших место в технологической, рыночной, экономической или правовой среде, в которой эмитент осуществляет деятельность, указывающих на то, что себестоимость инвестиции в долевой инструмент может не быть возмещена. Значительное или продолжающееся снижение справедливой стоимости инвестиции в долевой инструмент ниже ее себестоимости также является объективным свидетельством обесценения.
- 62 В некоторых случаях наблюдаемая информация, требуемая для расчета суммы убытка от обесценения по финансовому активу, может быть ограничена или может более не соответствовать текущим обстоятельствам. Например, такая ситуация может возникнуть, когда у заемщика имеются финансовые трудности и имеется мало исторических данных, относящихся к аналогичным заемщикам. В таких случаях предприятие использует свое суждение, основанное на опыте, для того, чтобы оценить сумму убытка от обесценения. Аналогичным образом, предприятие использует свое суждение, основанное на опыте, для того, чтобы уточнить наблюдаемую информацию о группе финансовых активов, с целью отразить текущие обстоятельства (см. пункт AG89). Использование обоснованных расчетных оценок является важной частью подготовки финансовой отчетности и не снижает степени ее надежности.

Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости

- 63 Если существует объективное свидетельство понесения убытка от обесценения займов и дебиторской задолженности или удерживаемых до погашения инвестиций, учитываемых по амортизированной стоимости, то сумма убытка оценивается как разница между балансовой стоимостью актива и приведенной стоимостью расчетных будущих потоков денежных средств (исключая будущие кредитные убытки, которые не были понесены), дисконтированная по первоначальной эффективной ставке процента по финансовому активу (т.е. эффективной ставке процента, рассчитанной при первоначальном признании). Балансовая стоимость актива должна быть уменьшена непосредственно или с использованием счета оценочного резерва. Сумма убытка должна быть признана в составе прибыли или убытка.
- 64 Предприятие сначала оценивает, существует ли объективное свидетельство обесценения, отдельно для финансовых активов, являющихся значительными по отдельности, а также отдельно или совместно для финансовых активов, не являющихся значительными по отдельности (см. пункт 59). Если предприятие установило, что не существует объективного свидетельства обесценения отдельно оцененного финансового актива, независимо от того, является этот актив значительным или нет, оно включает

данный актив в группу финансовых активов с аналогичными характеристиками кредитного риска и оценивает их на обесценение совместно. Отдельно оцененные на обесценение активы, для которых был признан или продолжает признаваться убыток от обесценения, не включаются в совместную оценку обесценения в составе группы активов.

- 65 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 непосредственно, либо путем корректировки счета оценочного резерва. Такая реверсивная запись не должна приводить к тому, чтобы балансовая стоимость финансового актива превысила его амортизированную стоимость, рассчитанную, как если бы обесценение не было признано, на дату восстановления обесценения. Сумма реверсивной записи должна быть признана в составе прибыли или убытка.

Финансовые активы, учитываемые по себестоимости

- 66 Если существует объективное свидетельство того, что по некотируемому долевого инструменту, который не учитывается по справедливой стоимости потому, что его справедливая стоимость не может быть надежно оценена, или по активу, являющемуся производным инструментом, который связан с таким некотируемым долевым инструментом, и расчет по которому должен быть произведен путем поставки такого долевого инструмента, был понесен убыток от обесценения, сумма убытка от обесценения оценивается как разница между балансовой стоимостью финансового актива и приведенной стоимостью расчетных будущих потоков денежных средств, дисконтированных по текущей рыночной норме доходности для аналогичного финансового актива (см. пункт 46(с) и пункты AG80 и AG81 приложения А). Такие убытки от обесценения в дальнейшем не должны восстанавливаться.

Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи

- 67 Если снижение справедливой стоимости имеющегося в наличии для продажи финансового актива признано в составе прочего совокупного дохода, и при этом имеется объективное свидетельство обесценения актива (см. пункт 59), то накопленный убыток, признанный в составе прочего совокупного дохода, должен быть исключен из состава капитала и признан в составе прибыли или убытка в качестве корректировки при реклассификации, даже если признание финансового актива не было прекращено.
- 68 Сумма накопленного убытка, исключенная из капитала и признанная в составе прибыли или убытка согласно пункту 67, представляет собой разницу между затратами на приобретение актива (за вычетом полученных выплат основной суммы и амортизации) и текущей справедливой стоимостью, за вычетом убытка от обесценения этого финансового актива, ранее признанного в составе прибыли или убытка.
- 69 Убытки от обесценения, признанные в составе прибыли или убытка, по инвестиции в долевой инструмент, классифицированной как имеющаяся в наличии для продажи, в дальнейшем не должны восстанавливаться через прибыль или убыток.
- 70 Если в последующем периоде справедливая стоимость долгового инструмента, классифицированного как имеющийся в наличии для продажи, увеличивается, и это увеличение можно объективно связать с событием, случившимся после признания убытка от обесценения в составе прибыли или убытка, то убыток от обесценения следует восстановить, а сумму реверсивной записи признать в составе прибыли или убытка.

Хеджирование

- 71 Если существует определенное отношение хеджирования между инструментом хеджирования и хеджируемой статьей, как описано в пунктах 85–88 и пунктах AG102-AG104 приложения А, то учет дохода или убытка по инструменту хеджирования и хеджируемой статье ведется в соответствии с пунктами 89-102.

Инструменты хеджирования

Инструменты, отвечающие определенным требованиям

- 72 Настоящий стандарт не ограничивает обстоятельства, при которых производный инструмент может быть определен как инструмент хеджирования, при условии соблюдения критериев пункта 88, за исключением некоторых выпущенных опционов (см. пункт AG94 приложения А). Однако финансовый актив или финансовое обязательство, не являющееся производным инструментом, может быть определено как инструмент хеджирования только для хеджирования валютного риска.
- 73 Для целей учета хеджирования только инструменты с участием стороны, внешней для отчитывающегося предприятия (т.е. внешней для группы или отдельного предприятия, по которому представляется отчетность), могут быть определены как инструменты хеджирования. Хотя отдельные предприятия в рамках группы, представляющей консолидированную отчетность, или подразделения в рамках одного предприятия могут осуществлять операции по хеджированию с другими предприятиями в рамках группы или подразделениями в рамках предприятия, такие внутригрупповые операции исключаются при консолидации. Следовательно, такие операции хеджирования не удовлетворяют критериям для учета хеджирования в консолидированной финансовой отчетности группы. Несмотря на это они могут удовлетворять критериям для учета хеджирования в индивидуальной или отдельной финансовой отчетности отдельных предприятий в рамках группы при условии, что они являются внешними для отдельного предприятия, по которому представляется отчетность.

Определение инструмента хеджирования

- 74 Как правило, существует единая величина справедливой стоимости инструмента хеджирования в целом, при этом факторы, вызывающие изменения справедливой стоимости, являются взаимозависимыми. Таким образом, отношения хеджирования определяются предприятием для инструмента хеджирования в целом. Единственными разрешенными исключениями являются:
- (a) разделение внутренней стоимости и временной стоимости опционного контракта и определение в качестве инструмента хеджирования только изменения во внутренней стоимости опциона, исключая изменения его временной стоимости; и
 - (b) разделение процентного элемента и спот-цены форвардного контракта.
- Эти исключения разрешены, потому что внутренняя стоимость опциона и премия по форварду, как правило, могут быть оценены отдельно. Динамическая стратегия хеджирования, в которой оценивается и внутренняя, и временная стоимости опциона, может удовлетворять критериям для учета хеджирования.
- 75 При отношениях хеджирования часть инструмента хеджирования, например, 50% от его номинальной стоимости, может быть определена в качестве инструмента хеджирования. Однако отношения хеджирования не могут быть определены только для части периода, в течение которого инструмент хеджирования находится в обращении.
- 76 Один и тот же инструмент хеджирования может быть определен для хеджирования двух и более видов риска при условии, что (a) можно четко идентифицировать хеджируемые риски, (b) можно продемонстрировать эффективность хеджирования и (c) возможно обеспечить конкретное определение инструмента хеджирования и позиций по различным рискам.
- 77 Два или более производных инструмента или их части (либо, в случае хеджирования валютного риска, два или более непроизводных инструмента или их части, либо сочетание производных и непроизводных инструментов или их частей) могут рассматриваться в сочетании и вместе определяться в качестве инструмента хеджирования, в том числе тогда, когда риск (риски), являющийся результатом некоторых производных инструментов, взаимозачитывается с рисками, возникающими от других инструментов. Однако фиксированные максимум и минимум процентной ставки или другой производный инструмент, сочетающий выпущенный и купленный опционы, не квалифицируется в качестве инструмента хеджирования, если он является на самом деле чистым выпущенным опционом (по которому получена чистая премия). Аналогичным образом, два или более инструмента (или их части) могут быть определены в качестве инструмента хеджирования только в том случае, если ни один из них не является выпущенным опционом или чистым выпущенным опционом.

Хеджируемые статьи

Статьи, отвечающие определенным требованиям

- 78 Хеджируемая статья может быть признанным активом или обязательством, непризнанным твердым соглашением, весьма возможной прогнозируемой операцией или чистой инвестицией в зарубежную деятельность. Хеджируемая статья может быть (а) отдельным активом, обязательством, твердым соглашением, весьма возможной прогнозируемой операцией или чистой инвестицией в зарубежную деятельность, (b) группой активов, обязательств, твердых соглашений, весьма возможных прогнозируемых операций или чистых инвестиций в зарубежную деятельность с похожими характеристиками риска или (с) только при хеджировании портфеля процентных рисков, частью портфеля финансовых активов или финансовых обязательств, у которых общий хеджируемый риск.
- 79 В отличие от займов и дебиторской задолженности инвестиция, удерживаемая до погашения, не может быть хеджируемой статьей в отношении риска процентной ставки или риска досрочного погашения, потому что определение инвестиции как удерживаемой до погашения требует намерения удерживать инвестицию до погашения без учета изменений в справедливой стоимости или потоках денежных средств от такой инвестиции, относимых к изменениям процентной ставки. Однако удерживаемая до погашения инвестиция может быть хеджируемой статьей в отношении рисков изменения обменных курсов валют и кредитного риска.
- 80 Для целей учета хеджирования определять в качестве хеджируемых статей можно только активы, обязательства, твердые соглашения или весьма возможные прогнозируемые операции с участием стороны, внешней по отношению к предприятию. Отсюда следует, что учет хеджирования может применяться для операций между предприятиями одной группы только в индивидуальной или отдельной финансовой отчетности этих предприятий, но не в консолидированной финансовой отчетности группы. Как исключение, валютный риск по внутригрупповой монетарной статье (например, кредиторская/дебиторская задолженность между двумя дочерними предприятиями) может удовлетворять критериям хеджируемой статьи в консолидированной финансовой отчетности, если он приводит к вероятности возникновения прибыли или убытка от изменений обменных курсов валют, которые не полностью исключаются при консолидации в соответствии с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют». Согласно МСФО (IAS) 21 прибыли и убытки от изменений обменных курсов валют по внутригрупповым монетарным статьям не полностью исключаются при консолидации, если сделка по внутригрупповой монетарной статье заключается между двумя предприятиями группы, имеющими разные функциональные валюты. Кроме того, валютный риск по весьма вероятной прогнозируемой внутригрупповой сделке может удовлетворять критериям хеджируемой статьи в консолидированной финансовой отчетности, при условии что такая сделка выражена в валюте, отличной от функциональной валюты предприятия, заключающего сделку, а валютный риск повлияет на консолидированную прибыль или консолидированный убыток.

Определение финансовых статей в качестве хеджируемых статей

- 81 Если хеджируемой статьей является финансовый актив или финансовое обязательство, эта статья может являться хеджируемой по отношению к рискам, связанным только с частью ее потоков денежных средств или справедливой стоимости (например, один или более выделенных потоков денежных средств по договору или их частей, или определенный процент от справедливой стоимости), при условии, что эффективность может быть оценена. Например, определяемая и отдельно оцениваемая часть риска процентной ставки по процентному активу или обязательству может быть определена как хеджируемый риск (например, компонент безрисковой или базовой процентной ставки в общем риске процентной ставки по хеджируемому финансовому инструменту).
- 81A При хеджировании справедливой стоимости от воздействия изменений процентной ставки на портфель финансовых активов или финансовых обязательств (и только при таком хеджировании) хеджируемая часть может быть определена в качестве денежной величины (например, как сумма в долларах, евро, фунтах или рэндах), а не в качестве отдельных активов (или обязательств). Несмотря на то, что для целей управления рисками портфель может включать активы и обязательства, определенная для хеджирования величина равна сумме активов или сумме обязательств. Определять для хеджирования чистую сумму, включая активы и обязательства, не разрешается. Предприятие может хеджировать часть процентного риска, связанного с этой определенной суммой. Например, в случае с хеджированием портфеля, который содержит активы, подлежащие предварительной оплате, предприятие может хеджировать изменение справедливой стоимости, относимое на изменение хеджируемой процентной ставки на основе ожидаемых, а не договорных, дат пересмотра ставки процента. Когда хеджируемая часть основана на ожидаемых датах пересмотра ставки процента, результат изменений хеджируемой процентной ставки на эти ожидаемые даты пересмотра ставки процента должен учитываться при определении изменения

справедливой стоимости хеджируемой статьи. Соответственно, в случае хеджирования портфеля, который содержит статьи, подлежащие предварительной оплате, вместе с производным инструментом, не подлежащим предварительной оплате, возникает неэффективный результат, если сроки ожидаемой предоплаты по статьям в хеджируемом портфеле пересматриваются или фактические даты предоплаты отличаются от ожидаемых дат.

Определение нефинансовых статей в качестве хеджируемых статей

- 82 Если хеджируемой статьей является нефинансовый актив или нефинансовое обязательство, то оно определяется в качестве хеджируемой статьи (а) для валютных рисков или (b) полностью для всех рисков, так как трудно выделить и оценить соответствующую часть потоков денежных средств или изменений справедливой стоимости, которая относится к конкретным рискам, за исключением валютных.

Определение групп статей в качестве хеджируемых статей

- 83 Аналогичные активы или обязательства должны объединяться и хеджироваться как группа, только если каждый отдельный актив или обязательство в группе подвергаются воздействию риска, который определен как подлежащий хеджированию. При этом ожидается, что изменение справедливой стоимости, связанное с хеджируемым риском для каждой отдельной статьи в группе, будет примерно пропорционально общему изменению справедливой стоимости, относимому к хеджируемому риску, по группе статей.
- 84 Так как предприятие оценивает эффективность хеджирования путем сравнения изменения справедливой стоимости или потока денежных средств по инструменту хеджирования (или группы аналогичных инструментов хеджирования) и хеджируемой статье (или группы аналогичных хеджируемых статей), сравнение инструмента хеджирования с общей нетто-позицией (например, нетто по всем активам и обязательствам с фиксированной ставкой процента и аналогичными сроками погашения), а не с конкретной хеджируемой статьей, не удовлетворяет требованиям для учета хеджирования.

Учет хеджирования

- 85 При учете хеджирования в составе прибыли или убытка признаются результаты взаимозачета изменений в справедливой стоимости инструмента хеджирования и хеджируемой статьи.
- 86 Существует три вида отношений хеджирования:
- (a) *хеджирование справедливой стоимости*: хеджирование подверженности риску изменения справедливой стоимости признанного актива или обязательства или непризнанного твердого соглашения, или идентифицированной части такого актива, обязательства или твердого соглашения, которое связано с конкретным риском и может оказать влияние на финансовый результат.
 - (b) *хеджирование потоков денежных средств*: хеджирование подверженности риску изменений движения денежных средств, которые (i) связаны с отдельным риском, имеющим отношение к признанному активу или обязательству (например, всем или некоторым будущим процентным выплатам по долгу по переменной ставке процента), или вероятной будущей операцией и (ii) могут оказать влияние на финансовый результат.
 - (c) *хеджирование чистых инвестиций в иностранные компании* в соответствии с определением МСФО (IAS) 21.
- 87 Хеджирование валютного риска твердого соглашения может учитываться как хеджирование справедливой стоимости или хеджирование движения денежных средств.
- 88 Отношения хеджирования соответствуют критериям учета хеджирования в соответствии с пунктами 89–102, если и только если выполняются все следующие условия.
- (a) В начале хеджирования формально определяются и документируются отношения хеджирования и цели предприятия в отношении управления риском, а также стратегия хеджирования. Необходимые документы включают определение инструмента хеджирования, хеджируемой статьи или операции, характера хеджируемого риска и способа оценки предприятием эффективности хеджирования для компенсации подверженности риску изменений справедливой стоимости хеджируемой статьи или денежных потоков в связи с хеджируемым риском.

- (b) Ожидается, что хеджирование будет высокоэффективным (см. пункты AG105–AG113 приложения А) в отношении компенсации изменений справедливой стоимости или денежных потоков в связи с хеджируемым риском в соответствии с первоначально задокументированной стратегией управления риском для соответствующего отношения хеджирования.
- (c) В случае хеджирования движения денежных средств вероятность хеджируемых будущих операций должна быть высокой, и такие будущие операции должны приводить к возникновению подверженности риску изменений денежных потоков, которые могут повлиять на финансовый результат.
- (d) Эффективность хеджирования может быть надежно оценена, т.е. справедливая стоимость или денежные потоки хеджируемой статьи и справедливая стоимость инструмента хеджирования могут быть надежно оценены (рекомендации по определению справедливой стоимости представлены в пунктах 46 и 47 и пунктах AG80 и AG81 приложения А).
- (e) Хеджирование оценивается на постоянной основе, и эффективность хеджирования оценивается по всем отчетным периодам, для которых определяется хеджирование.

Хеджирование справедливой стоимости

89 Если в течение периода хеджирование справедливой стоимости удовлетворяет условиям пункта 88, его необходимо учитывать следующим образом:

- (a) доход или убыток от переоценки инструмента хеджирования по справедливой стоимости (для производного инструмента хеджирования) или валютной составляющей его балансовой стоимости, оцененной в соответствии с МСФО (IAS) 21 (для непроизводного инструмента хеджирования) признается в составе прибыли или убытка; и
- (b) доход или убыток по хеджируемой статье, связанный с хеджируемым риском, корректирует балансовую стоимость хеджируемой статьи и признается в составе прибыли или убытка. Этот метод применяется, если хеджируемая статья оценивается по себестоимости. Признание дохода или убытка, связанного с хеджируемым риском, в составе прибыли или убытка применяется, если хеджируемая статья является финансовым активом, имеющимся в наличии для продажи.

89А При хеджировании справедливой стоимости части портфеля финансовых активов или финансовых обязательств от воздействия изменений процентной ставки (и только при таком хеджировании) может быть удовлетворено требование пункта 89(b) путем представления прибыли или убытка, относимого на хеджируемую статью:

- (a) отдельной статьей в составе активов для тех временных периодов пересмотра ставки процента, в которых хеджируемая статья является активом; либо
- (b) отдельной статьей в составе обязательств для тех временных периодов пересмотра ставки процента, в которых хеджируемая статья является обязательством.

Отдельные статьи, указанные в пунктах (a) и (b), должны представляться сразу за финансовыми активами или финансовыми обязательствами. Суммы, включенные в эти статьи, должны быть исключены из отчета о финансовом положении в момент прекращения признания активов или обязательств, к которым они относятся.

90 Если хеджируются только конкретные риски, связанные с хеджируемой статьей, то признанные изменения справедливой стоимости хеджируемой статьи, не относящиеся к хеджируемому риску, признаются в соответствии с пунктом 55.

91 Предприятие должно перспективно прекратить учет хеджирования, установленный в пункте 89, если

- (a) срок инструмента хеджирования истек, либо инструмент продан или исполнен (для этих целей замена или продление инструмента хеджирования другим инструментом хеджирования не является истечением или прекращением срока действия, если такая замена или продление является частью документированной стратегии хеджирования предприятия);
- (b) хеджирование больше не удовлетворяет критериям учета хеджирования, описанным в пункте 88; или
- (c) предприятие отменяет определение хеджирования.

- 92 Любая возникающая из пункта 89(b) корректировка балансовой стоимости хеджируемого финансового инструмента, для которого используется метод эффективной процентной ставки (либо, в случае с хеджированием портфеля процентных рисков, отдельной статьи отчета о финансовом положении, описанной в пункте 89A), должна амортизироваться на прибыль или убыток. Предприятие может начать амортизировать корректировку как только она возникнет, но не позже момента, когда оно прекратит корректировать хеджируемую статью на величину изменений ее справедливой стоимости, относящихся к хеджируемому риску. Корректировка основывается на пересчитанной эффективной ставке процента на дату начала амортизации. Однако если в случае хеджирования справедливой стоимости портфеля финансовых активов или финансовых обязательств от воздействия изменений процентной ставки (и только при таком хеджировании) амортизация с использованием пересчитанной эффективной ставки процента представляется практически неосуществимой, то корректировка должна амортизироваться по прямолинейному методу. Корректировка должна быть полностью амортизирована к сроку погашения финансового инструмента или, в случае с хеджированием портфеля процентных рисков, до истечения соответствующего периода пересмотра ставки процента.
- 93 Если непризнанное твердое соглашение определяется в качестве хеджируемой статьи, то последующее накопленное изменение справедливой стоимости твердого соглашения, связанного с хеджируемым риском, признается как актив или обязательство с соответствующим доходом или убытком, признанным в составе прибыли или убытка (см. пункт 89(b)). Изменения в справедливой стоимости инструмента хеджирования также признаются в составе прибыли или убытка.
- 94 Если предприятие заключает твердое соглашение, являющееся хеджируемой статьей при хеджировании справедливой стоимости, приобрести актив или принять на себя обязательство, то первоначальная балансовая стоимость актива или обязательства, возникших в результате выполнения предприятием твердого соглашения, корректируется, чтобы включить накопленное изменение справедливой стоимости твердого соглашения, связанное с хеджируемым риском, которое было признано в отчете о финансовом положении.

Хеджирование движения денежных средств

- 95 Если в течение периода хеджирование движения денежных средств удовлетворяет условиям пункта 88, то его необходимо учитывать следующим образом:
- (a) часть дохода или убытка от инструмента хеджирования, эффективность которого была установлена (см. пункт 88), следует признавать в составе прочего совокупного дохода; и
 - (b) неэффективная часть дохода или убытка от инструмента хеджирования признается в составе прибыли или убытка.
- 96 Если подробнее, хеджирование движения денежных средств учитывается следующим образом:
- (a) отдельные компоненты капитала, связанные с хеджируемой статьей, корректируются в пользу меньшей из следующих сумм (в абсолютном выражении):
 - (i) сумма прибыли или убытка по инструменту хеджирования, накопленная с момента начала хеджирования; и
 - (ii) сумма совокупного изменения справедливой стоимости (приведенной стоимости) ожидаемых будущих денежных средств хеджируемой статьи, накопленная с момента начала хеджирования;
 - (b) любые оставшиеся прибыли или убытки по инструменту хеджирования или определенному компоненту инструмента хеджирования (который не является эффективным хеджированием) относятся на прибыль или убыток; и
 - (c) если стратегия управления риском для определенного отношения хеджирования исключает из оценки эффективности хеджирования отдельную часть прибылей или убытков или связанные денежные потоки инструмента хеджирования (см. пункты 74, 75 и 88(a)), такая исключаемая часть прибылей или убытков признается в соответствии с пунктом 55.
- 97 Если хеджирование прогнозируемой операции впоследствии приводит к признанию финансового актива или финансового обязательства, то соответствующий доход или убыток, признанный в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 95, должен быть исключен из состава капитала и признан в составе прибыли или убытка в качестве корректировки при реклассификации (см. МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.)) в том же самом периоде или периодах, в течение которых хеджируемые прогнозируемые потоки денежных средств влияют на прибыль или убыток (например, в периоды, когда признан доход или расход по процентам). Однако если предприятие ожидает, что весь убыток или его часть, признанная в составе прочего совокупного

дохода, не будет возмещена в течение одного или более будущих периодов, то оно должно реклассифицировать в прибыль или убыток в качестве корректировки при реклассификации ту сумму, возмещение которой не ожидается.

- 98 Если хеджирование прогнозируемой операции впоследствии приводит к признанию нефинансового актива или нефинансового обязательства, или прогнозируемая операция по нефинансовому активу или нефинансовому обязательству становится твердым соглашением, для которого применяется учет хеджирования справедливой стоимости, то предприятие должно принять один из следующих пунктов (а) или (б):
- (а) оно реклассифицирует соответствующие доходы или убытки, признанные в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 95, в прибыль или убыток в качестве корректировки при реклассификации (см. МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.)) в том же самом периоде или периодах, в течение которых приобретенный актив или принятое обязательство влияет на прибыль или убыток (например, в периоды, когда признан амортизационный расход или себестоимость продаж). Однако если предприятие ожидает, что весь убыток или его часть, признанная в составе прочего совокупного дохода, не будет возмещена в течение одного или более будущих периодов, то оно должно перенести сумму, возмещение которой не ожидается, из капитала в состав прибыли или убытка в качестве корректировки при реклассификации;
 - (б) оно исключает связанные доходы или убытки, признанные в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 95, и включает их в первоначальную стоимость или другую балансовую стоимость соответствующего актива или обязательства.
- 99 Предприятие должно принять пункт (а) или (б) в пункте 98 в качестве своей учетной политики и применять его последовательно ко всем операциям хеджирования, к которым относится пункт 98.
- 100 Для хеджирования денежных потоков, кроме рассматриваемых в пункте 97 и 98, суммы, признанные в составе прочего совокупного дохода, должны быть исключены из состава капитала и признаны в составе прибыли или убытка в качестве корректировки при реклассификации (см. МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.)) того же самого периода или периодов, в течение которых хеджируемые прогнозируемые потоки денежных средств оказывают влияние на прибыль или убыток (например, когда осуществляется прогнозируемая продажа).
- 101 В любом из следующих случаев предприятие должно перспективно прекратить учет хеджирования, оговариваемый в пунктах 95–100:
- (а) срок инструмента хеджирования истек, либо инструмент продан или исполнен (для этих целей замена или продление инструмента хеджирования другим инструментом хеджирования не является истечением или прекращением срока действия, если такая замена или продление является частью документированной стратегии хеджирования предприятия); В этом случае сумма накопленной прибыли или убытка по инструменту хеджирования, признанная в составе прочего совокупного дохода, начиная с периода, в котором хеджирование было эффективным (см. пункт 95(а)), остается признанной отдельной строкой в составе капитала до возникновения прогнозируемой операции. После того, как производится такая прогнозируемая операция, применяются пункты 97, 98 или 100.
 - (б) хеджирование больше не удовлетворяет критериям учета хеджирования, описанным в пункте 88. В этом случае сумма накопленной прибыли или убытка по инструменту хеджирования, признанная в составе прочего совокупного дохода, начиная с периода, в котором хеджирование было эффективным (см. пункт 95(а)), остается признанной отдельной строкой в составе капитала до возникновения прогнозируемой операции. После того, как производится такая прогнозируемая операция, применяются пункты 97, 98 или 100.
 - (с) выполнение операции больше не ожидается, и в этом случае сумма накопленной прибыли или убытка по инструменту хеджирования, признанная в составе прочего совокупного дохода, начиная с периода, в котором хеджирование было эффективным (см. пункт 95(а)), должна быть исключена из состава капитала и отражена в составе прибыли или убытка в качестве корректировки при реклассификации. Если выполнение будущей операции больше не является высоко вероятным (см. пункт 88(с)), выполнение операции может быть ожидаемым.
 - (д) предприятие отменяет определение хеджирования. В случае хеджирования будущих операций, сумма накопленной прибыли или убытка по инструменту хеджирования, признанная в составе прочего совокупного дохода, начиная с периода, в котором хеджирование было эффективным (см. пункт 95(а)), остается признанной отдельной

строкой в составе капитала до проведения операции или до того момента, когда проведение операции больше не ожидается. После того, как производится такая прогнозируемая операция, применяются пункты 97, 98 или 100. Если выполнение такой операции больше не ожидается, сумма накопленной прибыли или убытка, признанная в составе прочего совокупного дохода, должна быть исключена из состава капитала и признана в составе прибыли или убытка в качестве корректировки при реклассификации.

Хеджирование чистых инвестиций

102 Хеджирование чистых инвестиций в зарубежную деятельность, включая хеджирование монетарной статьи, учитываемой как часть чистой инвестиции (см. МСФО (IAS) 21), должно учитываться аналогично хеджированию движения денежных средств:

- (а) часть дохода или убытка от инструмента хеджирования, эффективность которого была установлена (см. пункт 88), следует признавать в составе прочего совокупного дохода; и
- (б) неэффективная часть должна быть признана в составе прибыли или убытка.

Доход или убыток от инструмента хеджирования, относящийся к эффективной части хеджирования, признанный в составе прочего совокупного дохода, должен быть исключен из состава капитала и признан в составе прибыли или убытка в качестве корректировки при реклассификации (см. (в редакции 2007 г.)) в соответствии с пунктами 48-49 МСФО (IAS) 1 при выбытии или в период выбытия зарубежной деятельности.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

- 103 Предприятие должно применять настоящий стандарт (включая поправки, выпущенные в марте 2004 г.) для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Предприятие не должно применять настоящий стандарт (включая поправки, выпущенные в марте 2004 г.) для годовых периодов, начинающихся до 1 января 2005 г., за исключением случаев, когда оно также применяет МСФО (IAS) 32 (выпущенный в декабре 2003 г.). Если предприятие применяет настоящий стандарт в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 г., то оно обязано раскрыть этот факт.
- 103А Предприятие должно применять поправку, содержащуюся в пункте 2(j), в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 г. или после этой даты. Если предприятие применяет Разъяснение КРМФО (IFRIC) 5 «Права на участие, возникающие из фондов вывода объектов из эксплуатации, восстановления занимаемых ими участков и экологической реабилитации» в отношении более раннего периода, эту поправку следует применять в отношении такого более раннего периода.
- 103В Документом «Договоры финансовой гарантии» (поправки в 39 и МСФО (IFRS) 4), опубликованным в августе 2005 г., внесены изменения в пункты 2(e) и (h), 4, 47 и AG4, добавлен пункт AG4A, добавлено новое определение договоров финансовой гарантии в пункте 9 и удален пункт 3. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применяет эти поправки к более раннему периоду, то оно должно раскрыть данный факт и одновременно применить соответствующие поправки в МСФО (IAS) 32* и МСФО (IFRS) 4.
- 103С МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Более того он внес поправки в пункты 26, 27, 34, 54, 55, 57, 67, 68, 95(a), 97, 98, 100, 102, 105, 108, AG4D, AG4E(d)(i), AG56, AG67, AG83 и AG99B. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, указанные поправки должны быть применены в отношении такого более раннего периода.
- 103D МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) вызвал удаление пункта 2(f). Предприятие должно применять эту поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, поправка также должна применяться в отношении такого более раннего периода. Однако, поправка не распространяется на условное возмещение, возникающее в результате объединения бизнеса, дата приобретения по которому предшествует дате применения МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.). Вместо

* Если предприятие применяет МСФО (IFRS) 7, ссылка на МСФО (IAS) 32 заменяется ссылкой на МСФО (IFRS) 7.

этого, предприятие должно отражать такое возмещение в учете в соответствии с пунктами 65A-65E МСФО (IFRS) 3 (с учетом поправок 2010 г.).

- 103E МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008 г.) внес поправку в пункт 102. Предприятие должно применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, указанная поправка также должна применяться в отношении такого более раннего периода.
- 103F Предприятие должно применять поправку, содержащуюся в пункте в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит публикацию «*Финансовые инструменты с правом обратной продажи и обязательства, возникающие при ликвидации*» (Поправки в МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 1), выпущенную в феврале 2008 г., в отношении более раннего периода, поправка в пункте 2 должна применяться в отношении такого более раннего периода.
- 103G Предприятие должно применять пункты AG99BA, AG99E, AG99F, AG110D и AG110B ретроспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты, в соответствии с МСФО (IAS) 8 «*Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки*». Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит публикацию «*Разрешенные хеджируемые статьи*» (Поправка в МСФО (IAS) 39) в отношении периодов, начинающихся до 1 июля 2009 г., ему следует раскрыть этот факт.
- 103H Публикация «*Реклассификация финансовых активов*» (Поправки в МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 7), выпущенная в октябре 2008 г., внесла поправки в пункты 50 и AG8 и добавила пункты 50B-50F. Предприятие должно применять указанные поправки, начиная с 1 июля 2008 г. или после этой даты. Предприятие не должно реклассифицировать финансовые активы в соответствии с пунктом 50B, 50D или 50E до 1 июля 2008 г. Любая реклассификация финансового актива, осуществленная 1 ноября 2008 г. или после этой даты, должна вступать в силу только с той даты, когда была произведена реклассификация. Реклассификация в соответствии с пунктом 50B, 50D или 50E не должна производиться ретроспективно до 1 июля 2008 г.
- 103I Публикация «*Реклассификация финансовых активов – дата вступления в силу и переход*» (Поправки в МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 7), выпущенная в ноябре 2008 г., внесла поправки в пункт 103H. Предприятие должно применять указанную поправку, начиная с 1 июля 2008 г. или после этой даты.
- 103J Предприятие должно применять поправки, сделанные в пункте 12 «*Встроенные производные инструменты*» (Поправки к Разъяснению КРМФО (IFRIC) 9 и МСФО (IAS) 39), выпущенные в марте 2009 года, в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 30 июня 2009 г. или после этой даты.
- 103K Пункты 2(g), 97, 100 были добавлены публикацией «*Улучшения в МСФО (IFRSs)*», выпущенной в апреле 2009г. Предприятие должно применить поправки в пунктах 2(g), 97 и 100 перспективно ко всем договорам с не истекшим сроком для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 г. или после этой даты. Предприятие должно применить данные поправки в пункте AG30(g) для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет поправки для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.
- 103L [Удален]
- 103M [Удален]
- 103N Публикация «*Улучшения в МСФО*», выпущенная в мае 2010 г., внесла поправки в пункт 103D. Предприятие должно применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается.
- 104 Настоящий стандарт должен применяться ретроспективно за исключением случаев, указанных в пунктах 105–108. Начальное сальдо нераспределенной прибыли для самого раннего из представленных предыдущих периодов и все другие сравнительные суммы должны корректироваться так, как если бы настоящий стандарт использовался всегда, за исключением случаев, когда пересчет информации был бы практически невозможен. Если пересчет практически невозможен, то предприятие должно раскрыть этот факт и указать степень, до которой информация была пересчитана.
- 105 Если настоящий стандарт применяется впервые, предприятию разрешается классифицировать ранее признанный финансовый актив как имеющийся в наличии для продажи. Применительно к любому такому финансовому активу, предприятие должно признавать все накопленные изменения в справедливой стоимости в отдельном компоненте капитала до последующего прекращения признания или обесценения, когда предприятие должно перевести этот накопленный доход или убыток из капитала в состав прибыли или убытка в качестве корректировки при реклассификации (см. МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.)). Предприятие также обязано:

- (a) пересчитать финансовый актив с использованием новой классификации в сравнительной финансовой отчетности; и
 - (b) раскрыть справедливую стоимость финансовых активов на дату классификации, а также их классификацию и балансовую сумму в предыдущей финансовой отчетности.
- 105A Предприятие должно применять пункты 11А, 48А, АG4В–АG4К, АG33А и АG33В и опубликованные в 2005 г. поправки в пунктах 9, 12 и 13 в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется.
- 105В Предприятие, впервые применяющее пункты 11А, 48А, АG4В–АG4К, АG33А и АG33В и опубликованные в 2005 г. поправки в пунктах 9, 12 и 13 в отношении годового периода, начинающегося до 1 января 2006 г.
- (a) при первом применении этих новых и измененных пунктов может классифицировать как оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, любые ранее признанные финансовые активы или финансовые обязательства, которые в такой момент удовлетворяют критериям для этой классификации. Если годовой период начинается до 1 сентября 2005 г., такую классификацию можно выполнить до 1 сентября 2005 г., и она также может включать финансовые активы и финансовые обязательства, признанные в промежуток времени между началом этого годового периода и 1 сентября 2005 г. Несмотря на положения пункта 91, любые финансовые активы и финансовые обязательства, классифицированные как оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка в соответствии с настоящим подпунктом, которые ранее классифицировались как хеджируемая статья в рамках учета хеджирования справедливой стоимости, должны быть выведены за рамки такого учета одновременно с классификацией их как оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка.
 - (b) должно раскрыть справедливую стоимость любых финансовых активов или финансовых обязательств, классифицированных в соответствии с подпунктом (а), на дату классификации, а также их классификацию и балансовую стоимость в предыдущей финансовой отчетности.
 - (c) должно реклассифицировать любой финансовый актив или любое финансовое обязательство, которые ранее классифицировались как оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, если они не удовлетворяют критериям для такой классификации в соответствии с этими новыми и измененными пунктами. Если после реклассификации финансовый актив или финансовое обязательство подлежат оценке по амортизированной стоимости, дата реклассификации считается датой его первоначального признания.
 - (d) должно раскрыть справедливую стоимость любых финансовых активов или финансовых обязательств, реклассифицированных в соответствии с подпунктом (с), на дату реклассификации, с указанием их новой классификации.
- 105С Предприятие, впервые применяющее пункты 11А, 48А, АG4В–АG4К, АG33А и АG33В и опубликованные в 2005 г. поправки в пунктах 9, 12 и 13 в отношении годового периода, начинающегося 1 января 2006 г. или после этой даты
- (a) должно реклассифицировать любой финансовый актив или любое финансовое обязательство, которые ранее классифицировались как оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, только если они не удовлетворяют критериям для такой классификации в соответствии с этими новыми и измененными пунктами. Если после реклассификации финансовый актив или финансовое обязательство подлежат оценке по амортизированной стоимости, дата реклассификации считается датой его первоначального признания.
 - (b) не должно классифицировать как оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, любые ранее признанные финансовые активы или финансовые обязательства.
 - (c) должно раскрыть справедливую стоимость любых финансовых активов или финансовых обязательств, реклассифицированных в соответствии с подпунктом (а), на дату реклассификации, с указанием их новой классификации.
- 105D Предприятие должно пересчитать свою сравнительную финансовую отчетность с использованием новой классификации, предусмотренной пунктом 105В или 105С, при условии что, применительно к финансовому активу, финансовому обязательству, группе финансовых активов, группе финансовых обязательств или группе финансовых активов и финансовых обязательств, классифицированным как оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка,

эти статьи или группы удовлетворяли бы критериям, установленным в пункте 9(b)(i), 9(b)(ii) или 11А, на начало сравнительного периода или, в случае их приобретения после начала сравнительного периода, удовлетворяли бы критериям, установленным в пункте 9(b)(i), 9(b)(ii) или 11, на дату первоначального признания.

- 106 Предприятие должно перспективно применять требования по прекращению признания, изложенные в пунктах 15–37 и пунктах AG36-AG52 приложения А, за исключением случаев, разрешенных в пункте 107. Соответственно, если предприятие прекратило признание финансового актива в соответствии с МСФО (IAS) 39 (редакция 2000 г.) в результате операции, совершенной до 1 января 2004 г., и признание этих активов не было бы прекращено согласно настоящему стандарту, то предприятие не должно признавать эти активы.
- 107 Несмотря на положения пункта 106, предприятие может применять требования по прекращению признания, содержащиеся в пунктах 15–37 и пунктах AG36-AG52 приложения А, ретроспективно с даты, которую предприятие может установить по своему выбору, при условии, что информация, необходимая для применения МСФО (IAS) 39 к активам и обязательствам, признание которых было прекращено в результате прошлых операций, была получена в момент первоначального учета этих операций.
- 107А Несмотря на положения пункта 104, предприятие может применять требования, изложенные в последнем предложении пункта AG76 и в пункте AG76А, с использованием любого из следующих способов:
- перспективно в отношении сделок, заключенных после 25 октября 2002 г.; или
 - перспективно в отношении сделок, заключенных после 1 января 2004 г.
- 108 Предприятие не должно корректировать балансовую стоимость нефинансовых активов и нефинансовых обязательств для того, чтобы исключить доходы и убытки, относящиеся к хеджированию потоков денежных средств, которые были включены в балансовую стоимость до начала финансового года, в котором настоящий стандарт был применен впервые. В начале финансового периода, в котором настоящий стандарт применяется впервые, суммы, признанные вне прибыли или убытка (в составе прочего совокупного дохода или непосредственно в капитале) по хеджированию твердого соглашения, которое согласно настоящему стандарту учитывается как хеджирование справедливой стоимости, должны быть реклассифицированы в актив или обязательство, за исключением хеджирования валютного риска, которое продолжает учитываться как хеджирование потоков денежных средств.
- 108А Предприятие должно применять последнее предложение пункта 80 и пункты AG99А и AG99В в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 г. или после этой даты. Если предприятие классифицировало в качестве хеджируемой статьи внешней прогнозируемую сделку, которая
- выражена в функциональной валюте предприятия, заключающего сделку,
 - приводит к возникновению риска, который может повлиять на консолидированную прибыль или консолидированный убыток (т.е. выражена в валюте, отличной от валюты представления отчетности группы), и
 - удовлетворяла бы критериям для учета хеджирования, если бы не была выражена в функциональной валюте предприятия, заключающего эту сделку,
- оно может применять учет хеджирования в консолидированной финансовой отчетности за период (периоды) до даты применения последнего предложения пункта 80 и пунктов AG99А и AG99В.
- 108В Предприятие не обязано применять пункт AG99В к сравнительной информации, относящейся к периодам до даты применения последнего предложения пункта 80 и пункта AG99А.
- 108С Публикация «Улучшения в МСФО (IFRS)», выпущенная в мае 2008 г., внесла поправки в пункты 9, 73 и AG8 и добавила пункт 50А. Пункт 80 был добавлен публикацией «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в апреле 2009г. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Предприятие должно применять поправки, содержащиеся в пунктах 9 и 50А с той же самой даты и тем же самым способом, каким оно применяет поправки 2005 г., описанные в пункте 105А. Досрочное применение поправок разрешается. Если предприятие применяет поправки в отношении более раннего периода, ему следует раскрыть этот факт.

Прекращение действия прочих нормативных документов

- 109 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», в редакции октября 2000 года.

- 110 Настоящий стандарт и прилагающееся руководство по выполнению заменяют руководство по выполнению, выпущенное Комитетом по руководству по выполнению МСФО (IAS) 39, учрежденным бывшим КМСФО.

Приложение А «Руководство по применению»

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

Сфера применения (пункты 2–7)

- AG1 Некоторые договоры требуют осуществления платежа на основе климатических, геологических или других физических переменных. (Договоры, основанные на климатических переменных, часто называют «метеорологическими производными инструментами».) Если такие договоры не попадают в сферу применения МСФО (IFRS) 4, они регулируются настоящим стандартом.
- AG2 Настоящий стандарт не меняет требования, относящиеся к пенсионным планам, которые соответствуют МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам», и договорам о роялти, основанным на объеме продаж или выручке от реализации услуг, которые учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 18.
- AG3 Иногда предприятие осуществляет так называемые «стратегические инвестиции» в долевые инструменты других предприятий с целью установления или поддержания долгосрочных рабочих связей с предприятием, являющимся объектом инвестирования. Предприятие-инвестор применяет МСФО (IAS) 28 для того чтобы определить, является ли метод учета по долевого участию применимым к такой инвестиции. Аналогичным образом предприятие-инвестор использует МСФО (IAS) 31 для того чтобы определить, является ли пропорциональная консолидация или метод долевого участия применимым для таких инвестиций. Если ни метод учета по долевого участию, ни метод пропорциональной консолидации не являются применимыми, предприятие должно применить настоящий стандарт в отношении такой стратегической инвестиции.
- AG3A Настоящий стандарт применяется к финансовым активам и финансовым обязательствам страховых компаний, кроме прав и обязанностей, которые исключаются согласно пункту 2(е), так как они возникают по договорам, входящим в сферу применения МСФО (IFRS) 4.
- AG4 Договоры финансовой гарантии могут иметь разные юридические формы, такие, как гарантия, некоторые виды аккредитивов, договор на случай невыполнения обязательств по кредитам или договор страхования. Их порядок учета не зависит от юридической формы. Ниже представлены примеры приемлемого порядка учета (см. пункт 2(е)):
- (а) Несмотря на то, что договор финансовой гарантии соответствует определению договора страхования в МСФО (IFRS) 4, если передаваемый риск является значительным, эмитент должен применять настоящий стандарт. Тем не менее, если эмитент ранее прямо утверждал, что он рассматривает такие договоры в качестве договоров страхования, и использовал порядок учета, применимый к договорам страхования, эмитент может по своему усмотрению применять к таким договорам финансовой гарантии либо настоящий стандарт, либо МСФО (IFRS) 4. Если применяется настоящий стандарт, в соответствии с требованиями пункта 43 эмитент должен произвести первоначальное признание договора финансовой гарантии по справедливой стоимости. Если договор финансовой гарантии был заключен с несвязанной стороной в рамках самостоятельной сделки между независимыми сторонами, его справедливая стоимость на начальную дату, вероятно, будет равна величине полученной премии при отсутствии каких-либо доказательств, опровергающих это. Соответственно, если договор финансовой гарантии на начальную дату не был классифицирован как оцениваемый по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, и если не применяются пункты 29–37 и AG47–AG52 (когда передача финансового актива не удовлетворяет критериям для прекращения признания или применяется метод продолжающегося участия), эмитент оценивает его по наибольшему из следующих значений:
- (i) сумма, определенная в соответствии с МСФО (IAS) 37; и
- (ii) первоначально признанной суммы за вычетом, если это уместно, накопленной амортизации, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18 (см. пункт 47(с)).

- (b) Некоторые гарантии по кредитам не требуют в качестве неперемного условия для совершения платежа, чтобы держатель мог понести и понес убыток в связи с тем, что должник не совершил платежа по активу, являющемуся предметом гарантии, в установленный срок. Примером такой гарантии является гарантия, требующая совершения платежей в качестве ответной реакции на изменение определенного кредитного рейтинга или кредитного индекса. Такие гарантии не являются договорами финансовой гарантии в соответствии с определением, содержащимся в настоящем стандарте, и не являются договорами страхования в соответствии с определением, содержащимся в МСФО (IFRS) 4. Подобные гарантии представляют собой производные инструменты, и эмитент должен применять к ним настоящий стандарт.
- (c) Если договор финансовой гарантии был заключен в связи с продажей товаров, эмитент применяет МСФО (IAS) 18 при определении того, когда ему следует признавать выручку от гарантии и от продажи товаров.

AG4A Утверждения, что эмитент рассматривает договоры в качестве договоров страхования, обычно содержатся в сообщениях, которыми эмитент обменивается с клиентами и регулирующими органами, договорах, деловой документации и финансовой отчетности. Кроме того, договоры страхования часто попадают под действие требований по учету, которые отличаются от требований, предъявляемых к прочим видам операций, таким, как договоры, заключенные банками или коммерческими фирмами. В этих случаях финансовая отчетность эмитента обычно содержит заявление о том, что эмитент соблюдает эти требования по учету.

Определения (пункты 8 и 9)

Классификация статей как оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка

- AG4B Пункт 9 настоящего стандарта позволяет эмитенту классифицировать финансовый актив, финансовое обязательство или группу финансовых инструментов (группу финансовых активов, группу финансовых обязательств и группу финансовых активов и финансовых обязательств) как оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, при условии что это обеспечивает более уместную информацию.
- AG4C Решение предприятия классифицировать финансовый актив или финансовое обязательство как оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, аналогично выбору учетной политики (хотя, в отличие от учетной политики, эту классификацию не требуется последовательно применять в отношении всех аналогичных операций). Если у предприятия есть право выбора, в соответствии с пунктом 14(b) МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» выбранная политика должна обеспечивать, чтобы финансовая отчетность содержала более надежную и более уместную информацию о воздействии операций, прочих событий и условий на финансовое положение, финансовые результаты или движения денежных средств предприятия. В случае классификации финансовых инструментов как оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, пункт 9 определяет два условия, при которых выполняется требование по обеспечению более уместной информации. Соответственно, для того чтобы иметь возможность выбрать такую классификацию в соответствии с пунктом 9, предприятию нужно показать, что оно удовлетворяет одному (или обоим) из этих двух условий.

Пункт 9(b)(i): Определение устраняет или значительно уменьшает непоследовательность применения принципов оценки или признания, которая имеет место в противном случае

- AG4D Согласно МСФО (IAS) 39 оценка финансового актива или финансового обязательства и классификация признанных изменений в его стоимости определяются на основе классификации соответствующей статьи и того, является ли эта статья частью классифицированного отношения хеджирования. Эти требования могут привести к возникновению непоследовательности применения принципов оценки или признания (иногда именуемой «учетным несоответствием»), когда, например, в отсутствие классификации как оцениваемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, финансовый актив будет классифицироваться как имеющийся в наличии для продажи (с признанием большинства изменений в справедливой стоимости в составе прочего совокупного дохода), а обязательство, которое предприятие считает связанным с таким активом, будет оцениваться по

амортизированной стоимости (без признания изменений в справедливой стоимости). При подобных обстоятельствах предприятие может прийти к заключению, что его финансовая отчетность будет обеспечивать более уместную информацию, если и актив, и обязательство будут классифицироваться как оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка.

AG4E Приведенные ниже примеры показывают, когда это условие выполнимо. Во всех случаях предприятие может использовать данное условие для классификации финансовых активов или финансовых обязательств как оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, только если оно соблюдает принцип, установленный пунктом 9(b)(i).

- (a) У предприятия имеются обязательства с потоками денежных средств, которые в соответствии с договором зависят от поведением активов, которые классифицировались бы в противном случае как имеющиеся в наличии для продажи. Например, у страховой компании могут быть обязательства, содержащие в себе возможность участия по усмотрению, когда выплаты производятся на основе реализованных и/или нереализованных инвестиционных доходов по определенной группе активов страховой компании. Если оценка этих обязательств отражает текущие рыночные цены, классификация активов как оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, означает, что изменения в справедливой стоимости финансовых активов признаются в составе прибыли или убытка за тот же период, что и соответствующие изменения в справедливой стоимости обязательств.
- (b) У предприятия есть обязательства по договорам страхования, оценка которых включает текущую информацию (в соответствии с пунктом 24 МСФО (IFRS) 4), и финансовые активы, которые оно считает связанными с такими обязательствами и которые в противном случае классифицировались бы как имеющиеся в наличии для продажи или оценивались бы по амортизированной стоимости.
- (c) У предприятия есть финансовые активы, финансовые обязательства или и финансовые активы, и финансовые обязательства, подверженные общему риску, например, процентному риску, который вызывает противоположные изменения в справедливой стоимости, имеющие тенденцию к взаимной компенсации. Тем не менее, только часть инструментов будет оцениваться по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка (т.е. являющиеся производными инструментами или классифицируемые как предназначенные для торговли). Также может сложиться ситуация, когда требования для учета хеджирования не выполняются, например, в связи с невыполнением требований в отношении эффективности, установленных в пункте 88.
- (d) У предприятия есть финансовые активы, финансовые обязательства или и финансовые активы, и финансовые обязательства, подверженные общему риску, например, процентному риску, который вызывает противоположные изменения в справедливой стоимости, имеющие тенденцию к взаимной компенсации, и предприятие не удовлетворяет критериям для учета хеджирования, поскольку ни один из этих инструментов не является производным инструментом. Кроме того, в отсутствие учета хеджирования имеет место значительное несоответствие при признании прибылей и убытков. Например:
 - (i) предприятие профинансировало портфель активов с фиксированной ставкой, которые в противном случае классифицировались бы как имеющиеся в наличии для продажи, при помощи долговых обязательств с фиксированной ставкой, и изменения в справедливой стоимости таких активов и обязательств имеют тенденцию к взаимной компенсации. Учет и активов, и долговых обязательств по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, исправляет несоответствие, которое в противном случае возникало бы в результате оценки активов по справедливой стоимости с отражением изменений в составе прочего совокупного дохода, а долговых обязательств – по амортизированной стоимости.
 - (ii) предприятие профинансировало определенную группу займов путем выпуска обращающихся на рынке облигаций, и изменения в справедливой стоимости таких активов и обязательств имеют тенденцию к взаимной компенсации. Если в дополнение к этому предприятие регулярно покупает и продает облигации, но редко покупает и продает займы, если вообще это делает, отражение в учете и займов, и облигаций по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, ликвидирует несоответствие в сроках признания прибылей и убытков, которое в противном случае возникало бы в связи с оценкой и займов, и облигаций по амортизированной стоимости и признанием прибыли или убытка в каждом случае выкупа облигации.

AG4F В случаях, аналогичных описанному в предыдущем пункте, классификация финансовых активов и финансовых обязательств, которые в противном случае оценивались бы иначе, как финансовых активов и

финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, при первоначальном признании может ликвидировать или значительно сократить непоследовательность применения принципов оценки или признания и обеспечить более уместную информацию. В практических целях предприятие не обязано одновременно заключать все сделки по активам и обязательствам, приводящим к возникновению непоследовательности применения принципов оценки или признания. Допускается небольшой временной разрыв, при условии что каждая сделка классифицируется как учитываемая по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, при первоначальном признании и что в этот момент предприятие оценивает все остающиеся сделки как вероятные.

- AG4G Если классификация лишь части финансовых активов и финансовых обязательств, приводящих к возникновению несоответствия, как оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, не обеспечивает ликвидации или значительного сокращения этого несоответствия и, следовательно, более уместной информации, то производить такую классификацию не разрешается. При этом разрешается производить классификацию лишь части из определенного количества аналогичных финансовых активов или аналогичных финансовых обязательств, если это приводит к значительному сокращению (возможно, даже большему, чем в состоянии обеспечить все прочие разрешенные способы классификации) несоответствия. Допустим, например, что у предприятия есть определенное количество аналогичных финансовых обязательств, в сумме составляющих 100 д. е., и определенное количество аналогичных финансовых активов, в сумме составляющих 50 д. е., но оцениваемых с использованием другой базы. Предприятие может значительно сократить несоответствие оценки, если при первоначальном признании будет классифицировать как оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, все активы, но лишь часть обязательств (например, отдельные обязательства, в сумме составляющие 45 д. е.). Однако поскольку только весь финансовый инструмент может быть классифицирован как оцениваемый по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, в представленном выше примере предприятие обязано классифицировать указанным образом целиком одно или более обязательств. Оно не может проводить классификацию применительно к отдельному компоненту обязательства (например, изменения в стоимости, приписываемые только одному виду риска, такие, как изменения в процентной ставке-ориентире) или к какой-либо доле (т.е. проценту) обязательства.

Пункт 9(b)(ii): Управление группой финансовых активов, группой финансовых обязательств или группой финансовых активов и финансовых обязательств и оценка финансовых результатов по такой группе осуществляются на основе справедливой стоимости в соответствии с задокументированной стратегией управления рисками или инвестиционной стратегией

- AG4H Предприятие может управлять группой финансовых активов, группой финансовых обязательств или группой финансовых активов и финансовых обязательств и оценивать относящиеся к ней результаты таким образом, что оценка этой группы по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, обеспечит более уместную информацию. В данном случае акцент делается скорее на том, каким образом предприятие осуществляет управление и оценку результатов, нежели на характере его финансовых инструментов.

- AG4I Приведенные ниже примеры показывают, когда это условие выполнимо. Во всех случаях предприятие может использовать данное условие для классификации финансовых активов или финансовых обязательств как оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, только если оно соблюдает принцип, установленный пунктом 9(b)(ii).

- (a) Предприятие является венчурной организацией, взаимным фондом, паевым фондом или аналогичным предприятием, чья деятельность заключается в осуществлении инвестиций в¹ финансовые активы с целью извлечения прибыли из общего дохода по ним в форме процентов или дивидендов и изменений в справедливой стоимости. МСФО (IAS) 28 и МСФО (IAS) 31 разрешают исключать такие инвестиции из сферы своего применения, при условии что они оцениваются по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка. Предприятие может применять ту же учетную политику и в отношении прочих инвестиций, управление которыми основано на общем доходе, но степень влияния предприятия на которые недостаточна для того, чтобы они могли входить в сферу применения МСФО (IAS) 28 или МСФО (IAS) 31.

* В настоящем стандарте денежные суммы выражены в «денежных единицах» (д.е.)

- (b) У предприятия есть финансовые активы и финансовые обязательства, подверженные одному или более общим рискам, а управление этими рисками и их оценка производятся на основе справедливой стоимости в соответствии с задокументированной политической управлению активами и обязательствами. В качестве примера можно рассмотреть предприятие, которое выпускает «структурированные продукты», содержащие множественные встроенные производные инструменты, и управляет связанными с ними рисками на основе справедливой стоимости с использованием комбинации производных и непроизводных финансовых инструментов. Аналогичным примером может быть предприятие, которое предоставляет займы с фиксированной процентной ставкой и управляет связанным с ними риском изменения процентной ставки-ориентира с использованием комбинации производных и непроизводных финансовых инструментов.
- (c) Предприятие является страховой компанией, которая держит портфель финансовых активов, управляет этим портфелем с целью максимизации общего дохода (т.е. процентов или дивидендов и изменений в справедливой стоимости) и оценивает результаты по портфелю на этой основе. Портфель может быть предназначен для поддержки конкретных обязательств, капитала или и того, и другого. Если портфель предназначен для поддержки конкретных обязательств, то установленное пунктом 9(b)(ii) условие может выполняться в отношении активов вне зависимости от того, использует ли страховая компания справедливую стоимость и для управления и оценки обязательств или же нет. Условие пункта 9(b)(ii) может выполняться в случаях, когда целью страховой компании является максимизация общего дохода по активам в долгосрочной перспективе, даже если суммы, выплаченные держателям договоров участия, зависят от других факторов, таких, как сумма доходов, реализованных за более короткий период (например, год), или определяются по усмотрению страховой компании.

AG4J Как указывалось выше, выполнение этого условия зависит от того, каким образом предприятие управляет рассматриваемой группой финансовых инструментов и оценивает связанные с ней результаты. Соответственно, (с учетом требования произвести классификацию при первоначальном признании) предприятие, классифицирующее финансовые инструменты как оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, на основе этого условия, должно аналогичным образом классифицировать все удовлетворяющие установленным критериям финансовые инструменты, в отношении которых осуществляется общее управление и оценка.

AG4K Документ, регламентирующий стратегию предприятия, не обязательно должен быть объемным, однако он должен быть достаточным для того, чтобы продемонстрировать соблюдение пункта 9(b)(ii). Подобная документация по каждой отдельной статье не требуется, документ может относиться ко всему портфелю в целом. Например, если система управления результатами деятельности подразделения, утвержденная ключевыми членами руководящего персонала предприятия, явно свидетельствует о том, что результаты его деятельности оцениваются на основе общего дохода, дополнительной документацией, демонстрирующей соблюдение пункта 9(b)(ii), не требуется.

Эффективная ставка процента

AG5 В некоторых случаях финансовые активы приобретаются по значительно сниженной цене, которая отражает понесенные кредитные потери. Предприятия включают такие понесенные кредитные потери в расчетные потоки денежных средств при определении эффективной ставки процента.

AG6 При применении метода эффективной ставки процента предприятие обычно амортизирует все вознаграждения и прочие суммы, выплаченные или полученные, затраты по сделке и другие премии или скидки, включенные в расчет эффективной ставки процента, на протяжении ожидаемого периода существования инструмента. Однако если вознаграждения и другие суммы, выплаченные или полученные, затраты по сделке, премии или скидки относятся к более короткому периоду, то применяется этот период. Такая ситуация возникает, если переменная, к которой относятся вознаграждения и другие суммы, выплаченные или полученные, затраты по сделке, премии или скидки, переоценивается по рыночным ставкам до ожидаемого окончания срока действия инструмента. В этом случае подходящим периодом амортизации является период до следующей даты такой переоценки. Например, если премия или скидка по инструменту с плавающей ставкой отражает проценты, начисленные по этому инструменту с последней даты выплаты процентов, или изменения рыночных ставок с того момента, когда плавающая ставка процента была приведена в соответствие с рыночными ставками, она будет амортизироваться в течение периода до следующей даты приведения плавающей ставки в соответствие с рыночными ставками. Это связано с тем, что премия или скидка относится к периоду до следующей даты обновления процентной ставки, потому что на эту дату переменная, к которой относится премия или скидка (т.е. ставки процента), приводится в соответствие с рыночными ставками. Однако если премия или скидка является результатом изменения кредитного спреда на

плавающую ставку, указанную в инструменте, или других переменных, не приводимых в соответствие с рыночными ставками, то она амортизируется на протяжении ожидаемого срока действия инструмента.

- AG7 По финансовым активам и финансовым обязательствам с плавающей процентной ставкой периодическая переоценка денежных потоков с целью отражения движения рыночных процентных ставок приводит к изменению эффективной ставки процента. Если финансовый актив или финансовое обязательство с плавающей 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.
- AG8 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 пересчитывает балансовую стоимость путем расчета приведенной стоимости предполагаемых будущих потоков денежных средств по первоначальной эффективной ставке процента финансового инструмента или, если применимо, по пересмотренной эффективной ставке процента, рассчитанной в соответствии с пунктом 92. Величина корректировки признается в составе прибыли или убытка как доход или расход. Если финансовый актив реклассифицируется в соответствии с пунктом 50B, 50D или 50E и предприятие впоследствии повышает свои расчетные оценки будущих поступлений денежных средств в результате повышения возмещаемости таких денежных поступлений, то эффект такого повышения должен быть признан как корректировка эффективной ставки процента с даты изменения расчетной оценки, а не как корректировка балансовой стоимости актива на дату изменения расчетной оценки.

Производные инструменты

- AG9 Типичными примерами производных инструментов являются фьючерсные, форвардные, опционные контракты и свопы. У производного инструмента обычно имеется условная сумма, т.е. сумма валюты, количество акций, число единиц веса, объема или других единиц, указанных в контракте. Однако, в соответствии с условиями производного инструмента инвестор или эмитент не обязаны инвестировать или, наоборот, получать условную сумму в момент заключения договора. В качестве альтернативы производный инструмент может предусматривать осуществление выплаты фиксированной суммы, либо суммы, которая может меняться (но не пропорционально изменению лежащей в основе суммы) в результате наступления определенного события в будущем, не связанного с условной суммой. Например, договор может предусматривать уплату заранее определенной суммы в размере 1 000 д.е.* в случае, если 6-месячная ставка ЛИБОР увеличится на 100 базисных пунктов. Такой договор является производным инструментом, несмотря на то, что условная сумма не указывается.
- AG10 Определение термина «производные инструменты» в настоящем стандарте включает договоры, расчеты по которым производятся в полной сумме путем поставки лежащей в основе статьи (например, форвардный контракт на покупку долгового инструмента с фиксированной ставкой). Предприятие может заключить договор на покупку или продажу нефинансовой статьи, расчет по которому может быть произведен на нетто-основе с помощью денежных средств или другого финансового инструмента, или путем обмена финансовыми инструментами (например, договор на покупку или продажу товара по фиксированной цене на будущую дату). Такой договор входит в сферу применения настоящего стандарта, если только он не был заключен и не удерживается с целью поставки нефинансовой статьи в соответствии с ожидаемыми потребностями предприятия в закупках, продажах или потреблении (см. пункты 5–7).
- AG11 Одной из определяющих характеристик производного инструмента является то, что он имеет меньшую первоначальную чистую инвестицию, чем та, которая потребовалась бы для других видов договоров, от которых ожидалась бы аналогичная реакция на изменения рыночных факторов. Опционный контракт соответствует этому определению, поскольку премия меньше инвестиции, требуемой для приобретения лежащего в основе финансового инструмента, с которым связан опцион. Валютный своп, требующий первоначального обмена разными валютами, имеющими равную справедливую стоимость, соответствует определению, поскольку у него нулевая первоначальная чистая инвестиция.
- AG12 Стандартная процедура покупки или продажи ведет к возникновению соглашения с фиксированной ценой в период между датой заключения сделки и датой расчетов, которое соответствует определению производного инструмента. Однако в связи с тем, что это соглашение имеет короткий срок действия, оно не признается в качестве производного финансового инструмента. Вместо этого, в настоящем стандарте предусматривается специальный учет таких стандартных договоров (см. пункты 38 и AG53-AG56).

* В настоящем стандарте денежные суммы выражены в «денежных единицах» (д.е.).

AG12A В определении производного инструмента говорится о нефинансовых переменных, которые не относятся к сторонам по договору. Они включают индекс убытков от землетрясений в определенном регионе и индекс температур воздуха в определенном городе. Нефинансовые переменные, относящиеся к сторонам по договору, включают информацию о том, произошел или не произошел пожар, который повреждает или разрушает актив, принадлежащий стороне по договору. Изменение справедливой стоимости нефинансового актива относится исключительно к владельцу, если справедливая стоимость отражает не только изменения рыночных цен для таких активов (финансовую переменную), но также состояние определенного удерживаемого нефинансового актива (нефинансовую переменную). Например, если гарантия остаточной стоимости определенной автомашины подвергает гаранта риску изменения физического состояния автомашины, то изменение этой остаточной стоимости относится исключительно к владельцу автомашины.

Затраты по сделке

AG13 Затраты по сделке включают в себя вознаграждение и комиссионные, уплаченные агентам (включая работников, действующих в качестве агентов), консультантам, брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов и фондовых бирж, а также налоги и сборы за перевод средств. Затраты по сделке не включают в себя премии и скидки по долговым инструментам, затраты на финансирование, внутренние административные расходы или затраты на хранение.

Финансовые активы и финансовые обязательства, предназначенные для торговли

AG14 Торговля в основном отражает активные и часто повторяющиеся операции покупки и продажи, а финансовые инструменты, предназначенные для торговли, главным образом используются с целью получения прибыли от краткосрочных колебаний цен или дилерской маржи.

AG15 Финансовые обязательства, предназначенные для торговли, включают:

- (a) обязательства по производным инструментам, которые не учитываются как инструменты хеджирования;
- (b) обязательства по поставке финансовых активов, заимствованных продавцом «в короткую» (т.е. предприятием, продающим финансовый актив, который оно взяло взаймы и еще не владеет им);
- (c) финансовые обязательства, которые выпускаются с целью их выкупа в ближайшем будущем (например, котирующийся долговой инструмент, который может быть выкуплен эмитентом в ближайшем будущем в зависимости от изменений в его справедливой стоимости); и
- (d) финансовые обязательства, которые являются частью портфеля идентифицированных финансовых инструментов, управление которыми осуществляется совместно и для которых существует свидетельство о недавней схеме поступления краткосрочной прибыли.

Тот факт, что обязательство используется для финансирования торговой деятельности, сам по себе не делает его обязательством, предназначенным для торговли.

Инвестиции, удерживаемые до погашения

AG16 Предприятие не имеет твердого намерения удерживать до наступления срока погашения инвестицию в финансовый актив с фиксированным сроком погашения, если

- (a) предприятие намеревается удерживать финансовый актив в течение неопределенного периода;
- (b) предприятие готово продать финансовый актив (за исключением тех случаев, когда возникает неповторяющаяся ситуация и предприятие не могло обоснованно предусмотреть ее) в ответ на изменения рыночных процентных ставок или рисков, потребность в денежных средствах, изменения степени доступности и доходности альтернативных инвестиций, изменения в условиях и источниках финансирования или изменения валютного риска; или
- (c) эмитент имеет право произвести расчет по финансовому активу в сумме, которая значительно ниже величины его амортизируемой стоимости.

AG17 Долговой инструмент с переменной процентной ставкой может удовлетворять критериям инвестиций, удерживаемых до погашения. Долевые инструменты не могут являться инвестициями, удерживаемыми до погашения, в связи с тем, что они имеют неопределенный срок обращения (например, обыкновенные акции), либо в связи с тем, что суммы, которые владелец может получить, могут изменяться непредсказуемым образом (например, по опционам на акции, варрантам и аналогичным правам). В

отношении определения инвестиций, удерживаемых до погашения, фиксированные или определяемые выплаты, а также фиксированный срок погашения означают, что договорное соглашение устанавливает размеры и даты выплат владельцу, например, процентов и основной суммы. Значительный риск неплатежей не препятствует классификации финансового актива в качестве удерживаемого до погашения при условии, что договорные выплаты являются фиксированными или определяемыми и выполняются прочие критерии этой классификации. Если условия вечного долгового инструмента предусматривают выплаты процентов на протяжении неопределенного периода, то инструмент не может классифицироваться как удерживаемый до погашения, так как отсутствует срок погашения.

- AG18 Финансовый актив, который эмитент может отозвать досрочно, удовлетворяет критериям классификации в качестве инвестиций, удерживаемых до погашения, если владелец собирается и имеет возможность удерживать его до отзыва или погашения, и при этом владельцу удастся возместить практически всю его балансовую стоимость. Право эмитента на отзыв в случае его осуществления всего лишь приближает срок погашения актива. Однако если финансовый актив может быть отозван на основе, которая не позволит владельцу возместить практически всю его балансовую стоимость, то данный финансовый актив не может быть классифицирован как инвестиция, удерживаемая до погашения. При определении возможности возмещения практически всей балансовой стоимости предприятие учитывает выплаченную премию и капитализированные затраты по сделке.
- AG19 Финансовый актив с правом обратной продажи (т.е. у владельца есть право требовать от эмитента погашения или выкупа финансового актива до наступления срока погашения) не может быть классифицирован как инвестиция, удерживаемая до погашения, так как плата за право досрочной продажи финансового актива не согласуется с намерением удерживать финансовый актив до наступления срока погашения.
- AG20 Справедливая стоимость для большинства финансовых активов является более приемлемым методом оценки, чем амортизированная стоимость. Инвестиции, попавшие в категорию «удерживаемые до погашения», составляют исключение, но только в том случае, если предприятие имеет твердое намерение и возможность удерживать эти инвестиции до срока погашения. Если действия предприятия ставят под сомнение его намерение и возможность удерживать такие инвестиции до срока погашения, то на основании пункта 9 указанное исключение перестает действовать в течение определенного периода времени.
- AG21 Маловероятный катастрофический сценарий, такой как массовое изъятие вкладов из банков или другая аналогичная ситуация затрагивающая страховую компанию, не оценивается предприятием при принятии решения о том, имеет ли оно твердое намерение и возможность удерживать инвестицию до срока погашения.
- AG22 Продажи до срока погашения могут удовлетворять условиям пункта 9 (и, следовательно, не ставить под вопрос намерение предприятия удерживать другие инвестиции до срока погашения), если они связаны:
- (a) со значительным ухудшением платежеспособности эмитента. Например, продажа после снижения кредитного рейтинга внешним рейтинговым агентством не обязательно ставит под вопрос намерение предприятия удерживать другие инвестиции до срока погашения, если снижение рейтинга свидетельствует о значительном ухудшении кредитоспособности эмитента по сравнению с кредитным рейтингом при первоначальном признании. Аналогичным образом, если предприятие использует внутренние рейтинги для оценки рисков, то изменения в таких внутренних рейтингах могут помочь определить тех эмитентов, у которых произошло значительное ухудшение платежеспособности при условии, что используемый предприятием метод присвоения внутренних рейтингов и изменения в этих рейтингах дают последовательный, надежный и объективный показатель кредитоспособности эмитентов. При наличии свидетельств обесценения финансового актива (см. пункты 58 и 59) снижение кредитоспособности часто считается значительным;
 - (b) изменением в налоговом законодательстве, в результате которого ликвидируется или значительно сокращается статус освобождения от уплаты налогов с процентов по инвестициям, удерживаемым до погашения (но не с изменением в налоговом законодательстве, в соответствии с которым пересматриваются предельные ставки налогов, уплачиваемых с процентного дохода);
 - (c) значительным объединением бизнеса или выбытием значительной части активов (например, продажа сегмента), в результате которых становится необходимой продажа или передача удерживаемых до погашения инвестиций в целях сохранения существующей позиции предприятия по процентному риску или соблюдения его политики в отношении кредитного риска (хотя объединение бизнеса и является событием, контролируемым предприятием, изменения в его инвестиционном портфеле, производимые для сохранения позиции по процентному риску или соблюдения политики в отношении кредитного риска, скорее, могут быть логически вытекающими из создавшейся ситуации, чем предполагаемыми заранее);

- (d) изменением в законодательстве или требованиях регулирующих органов, в соответствии с которыми значительно меняется состав допустимых инвестиций или максимальный уровень определенных видов инвестиций, в результате чего предприятие вынуждено избавиться от инвестиций, удерживаемых до погашения;
 - (e) значительным повышением нормативных требований к уровню капитала, в результате чего предприятие вынуждено уменьшить объем инвестиций путем продажи инвестиций, удерживаемых до погашения;
 - (f) значительным повышением показателей степени риска по удерживаемым до погашения инвестициям, используемых для расчета нормативов капитала с учетом риска.
- AG23 Предприятие не имеет очевидной возможности удерживать до погашения инвестицию в финансовый актив с фиксированным сроком погашения, если:
- (a) предприятие не имеет доступных финансовых ресурсов для дальнейшего финансирования данной инвестиции до срока погашения; или
 - (b) деятельность предприятия подвержена законодательным или иным ограничениям, которые могут нарушить его планы относительно удержания финансового актива до срока погашения. (Однако право эмитента на отзыв не обязательно нарушает план предприятия удерживать финансовый актив до погашения – см. пункт AG18.)
- AG24 Другие обстоятельства, помимо описанных в пунктах AG16-AG23, также могут указывать на то, что предприятие не имеет твердого намерения или возможности удерживать инвестиции до погашения.
- AG25 Предприятие оценивает свои намерения и возможность удерживать до срока погашения инвестиции, отнесенные в категорию «удерживаемые до погашения», не только в момент первоначального признания таких финансовых активов, но и на конец каждого последующего отчетного периода.

Займы и дебиторская задолженность

- AG26 Любой непроемкий финансовый актив с фиксированными или определимыми платежами (в том числе заемные активы, торговая дебиторская задолженность, инвестиции в долговые инструменты и депозиты в банках) потенциально может соответствовать определению займов и дебиторской задолженности. Однако финансовый актив, котирующийся на активном рынке (например, котируемый долговой инструмент, см. пункт AG71), не отвечает требованиям для классификации в качестве займа или дебиторской задолженности. Финансовые активы, не соответствующие определению займов и дебиторской задолженности, могут классифицироваться как инвестиции, удерживаемые до погашения, если они удовлетворяют условиям такой классификации (см. пункты 9 и AG16-AG25). При первоначальном признании финансового актива, который классифицируется как заем или дебиторская задолженность, предприятие может определить его в качестве финансового актива, оцениваемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, либо в качестве имеющегося в наличии для продажи.

Встроенные производные инструменты (пункты 10–13)

- AG27 Если основной договор не содержит установленного или заранее определенного срока погашения и представляет собой остаточную долю в чистых активах предприятия, он имеет экономические характеристики и риски долевого инструмента, при этом встроенный производный инструмент, чтобы рассматриваться как имеющий тесную связь с основным договором, должен обладать характеристиками долевого инструмента, относящимися к тому же самому предприятию. Если основной договор не является долевым инструментом и соответствует определению финансового инструмента, он имеет экономические характеристики и риски долевого инструмента.
- AG28 Встроенный неопционный производный инструмент (например, встроенный форвардный контракт или своп) отделяется от основного договора на основе указанных или подразумеваемых основных условий с тем, чтобы он имел нулевую справедливую стоимость при первоначальном признании. Встроенный опционный производный инструмент (например, встроенный опцион на продажу или покупку, «кэп», «флор» или свопцион) отделяется от основного договора на основе указанных условий опциона. Исходная балансовая стоимость основного инструмента устанавливается равной остаточной сумме после выделения встроенного производного инструмента.
- AG29 Как правило, множественные встроенные производные инструменты, содержащиеся в одном инструменте, учитываются как один составной встроенный производный инструмент. Однако встроенные производные инструменты, которые классифицируются как капитал (см. МСФО (IAS) 32), учитываются отдельно от инструментов, которые классифицируются как активы или обязательства.

Кроме того, если инструмент имеет более одного встроенного производного инструмента и эти производные инструменты подвержены разным рискам, легко отделимы и независимы друг от друга, они учитываются отдельно друг от друга.

AG30 Экономические характеристики и риски встроенного производного инструмента не имеют тесной связи с основным договором (пункт 11(a)) в приведенных ниже примерах. В этих примерах, при допущении, что условия пункта 11(b) и (c) выполняются, предприятие учитывает встроенный производный инструмент отдельно от основного договора.

- (a) Опцион на продажу, встроенный в инструмент, который позволяет владельцу требовать от эмитента выкупа данного инструмента за денежные средства или другие активы, величина которых меняется в зависимости от изменения стоимости или индекса акций или товаров, не имеет тесной связи с основным долговым инструментом.
- (b) Опцион на покупку, встроенный в долевого инструмент, который позволяет эмитенту выкупить этот долевого инструмент по определенной цене, с точки зрения владельца не имеет тесной связи с основным долевым инструментом (с точки зрения эмитента, опцион на покупку является долевым инструментом, при условии что он удовлетворяет условиям для такой классификации в соответствии с МСФО (IAS) 32; в этом случае опцион на покупку не входит в сферу применения настоящего стандарта).
- (c) Право или автоматическое условие продления периода, оставшегося до наступления срока погашения по долговому инструменту, не имеет тесной связи с основным долговым инструментом, за исключением случаев, когда в момент продления осуществляется одновременная корректировка до приблизительной текущей рыночной ставки процента. Если предприятие выпускает долгового инструмент, а владелец этого долгового инструмента выпускает опцион на покупку долгового инструмента третьей стороне, эмитент рассматривает этот опцион на покупку как продлевающий период до наступления срока погашения долгового инструмента, при условии что от эмитента можно потребовать участия или содействия в повторном маркетинге долгового инструмента в результате исполнения опциона на покупку.
- (d) Индексируемые по акциям проценты или основная сумма долга, встроенные в основной долгового инструмент или в договор страхования, – посредством которых величина процентов или основной суммы долга привязана к стоимости долевого инструментов, – не имеют тесной связи с основным инструментом, так как существуют отличия между рисками, присущими основному инструменту, и рисками встроенного производного инструмента.
- (e) Индексируемые по товару проценты или основная сумма долга, встроенные в основной долгового инструмент или в договор страхования, – посредством которых величина процентов или основной суммы долга привязана к цене товара (например, золота), не имеют тесной связи с основным инструментом, так как существуют отличия между рисками, присущими основному инструменту, и рисками встроенного производного инструмента.
- (f) Встроенное в конвертируемый долгового инструмент право на конвертацию в долевого ценные бумаги, с точки зрения владельца инструмента, не имеет тесной связи с основным долговым инструментом (с точки зрения эмитента, опцион на конвертацию в долевого ценные бумаги является долевым инструментом и не входит в сферу применения настоящего стандарта, при условии что он удовлетворяет условиям для такой классификации в соответствии с МСФО (IAS) 32).
- (g) Опцион на покупку, продажу или возможность досрочного погашения, встроенная в основной долгового договор или договор страхования, не имеет тесной связи с основным договором, за исключением тех случаев, когда:
 - (i) цена исполнения опциона примерно равна амортизированной стоимости основного долгового инструмента или балансовой стоимости основного договора страхования на каждую дату исполнения опциона; или
 - (ii) цена исполнения опциона на возможность досрочного погашения возмещает кредитору сумму до приблизительной приведенной стоимости упущенного вознаграждения в оставшийся срок основного договора. Упущенное вознаграждение – это результат заранее оплаченной основной суммы умноженной на разницу в процентных ставках. Разница в процентных ставках – это превышение суммы эффективной ставки процента по основному договору над суммой эффективной ставки процента, которую предприятие получит на дату предоплаты, если оно реинвестирует заранее оплаченную основную сумму в аналогичный договор в оставшийся срок основного договора.

Наличие тесной связи опциона на покупку или продажу с основным долговым договором определяется до отделения компонента капитала конвертируемого долгового инструмента в соответствии с МСФО (IAS) 32.

- (h) Не имеют тесной связи с основным долговым инструментом кредитные производные инструменты, встроенные в основной долговой инструмент, которые позволяют одной стороне («выгодоприобретателю») передать кредитный риск по определенному указанному активу, возможно, не находящемуся в его собственности, другой стороне («гаранту»). Такие кредитные производные инструменты позволяют гаранту принять на себя кредитный риск, связанный с указанным активом, не владея им напрямую.

AG31 Примером гибридного инструмента является финансовый инструмент, дающий владельцу право вернуть финансовый инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или другие финансовые активы, величина которых меняется в зависимости от изменения индекса акций или товара, который может повышаться или понижаться ("инструмент с правом обратной продажи"). За исключением тех случаев, когда при первоначальном признании эмитент классифицирует инструмент с правом обратной продажи в качестве финансового обязательства, оцениваемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, он должен отделить встроенный производный инструмент (т.е. индексируемую выплату основной суммы) в соответствии с пунктом 11, так как основной договор является долговым инструментом в соответствии с пунктом AG27, а в соответствии с пунктом AG30(a) индексируемая выплата основной суммы не имеет тесной связи с основным долговым инструментом. В связи с тем, что выплата основной суммы может увеличиваться или уменьшаться, встроенный производный инструмент является неопционным производным инструментом, стоимость которого индексируется к лежащей в основе переменной.

AG32 В случае с инструментом с правом обратной продажи, который в любое время можно продать обратно эмитенту за денежную сумму, равную пропорциональной доле стоимости чистых активов предприятия (например, пай взаимного инвестиционного фонда открытого типа или некоторые инвестиционные продукты, связанные с паями), эффект разделения встроенного производного инструмента и учета каждого компонента состоит в оценке комбинированного инструмента по сумме погашения, которая подлежала бы оплате на конец отчетного периода, если бы владелец исполнил свое право вернуть инструмент эмитенту.

AG33 Экономические характеристики и риски встроенного производного инструмента имеют тесную связь с экономическими характеристиками и рисками основного договора в следующих далее примерах. В этих примерах предприятие не учитывает встроенный производный инструмент отдельно от основного договора.

- (a) Встроенный производный инструмент, в основе которого лежит процентная ставка или индекс процентной ставки, который может изменить сумму процентов, выплачиваемых или получаемых по процентному основному долговому договору или договору страхования, имеет тесную связь с основным договором, кроме случаев, когда расчеты по комбинированному договору могут быть произведены таким образом, что его владелец не сможет возместить практически всю балансовую стоимость своих инвестиций или встроенный производный инструмент может, как минимум, удвоить первоначальную норму доходности владельца по основному договору и привести к норме доходности, по меньшей мере в два раза превышающей рыночную доходность по договорам, имеющим такие же условия, что и основной договор;
- (b) Встроенный «флор» или «кэп» процентной ставки по долговому договору или договору страхования тесно связан с основным договором при условии, что в момент выпуска инструмента «кэп» находится на уровне рыночной ставки процента или превышает ее, а «флор» находится на уровне рыночной ставки процента или меньше ее, при этом «кэп» и «флор» не подвержены эффекту рычага (левереджу) по отношению к основному договору. Аналогичным образом условия, включенные в договор на покупку или продажу актива (например, товара), которые устанавливают «кэп» и «флор» цены, подлежащей уплате или получению за этот актив, тесно связаны с основным договором, если «кэп» и «флор» были невыгодными в момент заключения договора и не подвержены эффекту рычага (левереджу);
- (c) Встроенный валютный производный инструмент, который обеспечивает поток выплат процентов или основной суммы, выраженных в иностранной валюте, и встроен в основной долговой инструмент (например, облигация, выраженная в двух валютах), тесно связан с основным долговым инструментом. Такой производный инструмент не отделяется от основного инструмента, поскольку в соответствии с МСФО (IAS) 21 прибыли или убытки от изменения курсов иностранных валют по монетарным статьям требуется признавать в составе прибыли или убытка.
- (d) Валютный производный инструмент, встроенный в основной договор, являющийся страховым договором или не являющийся финансовым инструментом (например, договор на покупку или

продажу нефинансовой статьи, цена по которому выражена в иностранной валюте), тесно связан с основным договором при условии, что он не подвержен эффекту рычага (левереджу), не содержит признаков опциона и платежи должны быть выражены в одной из следующих валют:

- (i) функциональной валюте одной из основных сторон по договору;
 - (ii) валюте, в которой обычно выражается цена соответствующего приобретаемого или поставляемого товара или услуги в ходе коммерческих операций по всему миру (например, доллар США для операций с сырой нефтью); или
 - (iii) валюте, которая широко используется в договорах на покупку или продажу нефинансовых статей в экономической среде, в которой совершается операция (например, относительно стабильная и ликвидная валюта, обычно используемая при совершении внутренних и внешнеторговых операций).
- (e) Встроенный опцион на досрочное погашение в процентном стрипе или стрипе основной суммы тесно связан с основным договором, при условии, что основной договор (i) первоначально появился в результате отделения права на получение предусмотренных договором денежных потоков по финансовому инструменту, не содержащему встроенного производного инструмента, и (ii) не содержит каких-либо условий, отсутствующих в первоначальном основном договоре в форме долгового инструмента.
- (f) Встроенный производный инструмент в основном договоре аренды тесно связан с основным договором, если встроенный производный инструмент представляет собой (i) индекс, привязанный к инфляции, например, индексирование арендных платежей к индексу потребительских цен (при условии, что аренда не подвержена эффекту рычага (левереджу) и индекс привязан к инфляции в экономической среде, в которой действует предприятие), (ii) условную арендную плату, основанную на соответствующем объеме реализации, или (iii) условную арендную плату, основанную на плавающих ставках процента.
- (g) Возможность связывания с единицей, встроенная в основной финансовый инструмент (или основной договор страхования) тесно связана с основным инструментом или основным договором, если платежи, выраженные в единицах, оценены по текущей стоимости единиц, отражающих справедливую стоимость активов фонда. Возможность связывания с единицей является договорным условием, требующим осуществления платежей в единицах внутреннего или внешнего инвестиционного фонда;
- (h) Производный инструмент, встроенный в договор страхования, тесно связан с основным договором страхования, если встроенный производный инструмент и основной договор страхования настолько взаимозависимы, что предприятие не может оценить встроенный производный инструмент отдельно (т.е. без рассмотрения основного договора).

Инструменты, содержащие встроенные производные инструменты

- AG33A Если предприятие становится стороной гибридного (комбинированного) инструмента, содержащего один или более встроенных производных инструментов, в соответствии с пунктом 11 предприятие обязано идентифицировать любой такой встроенный производный инструмент, оценить необходимость его отделения от основного договора и, применительно к тем инструментам, для которых это необходимо, оценивать производные инструменты по справедливой стоимости при первоначальном признании и впоследствии. Эти требования могут оказаться более сложными или привести к возникновению менее надежных оценок по сравнению с оценкой по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, целиком всего инструмента. По этой причине настоящий стандарт разрешает классифицировать как оцениваемый по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, весь инструмент целиком.
- AG33B Таковую классификацию может использовать вне зависимости от того, разрешено ли отделение встроенных производных инструментов от основного договора согласно пункту 11 или же нет. Однако пункт 11A не может использоваться для обоснования классификации гибридного (комбинированного) инструмента как оцениваемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, в случаях, предусмотренных пунктом 11A(a) и (b), поскольку это не приводит ни к упрощению учета, ни к повышению надежности информации.

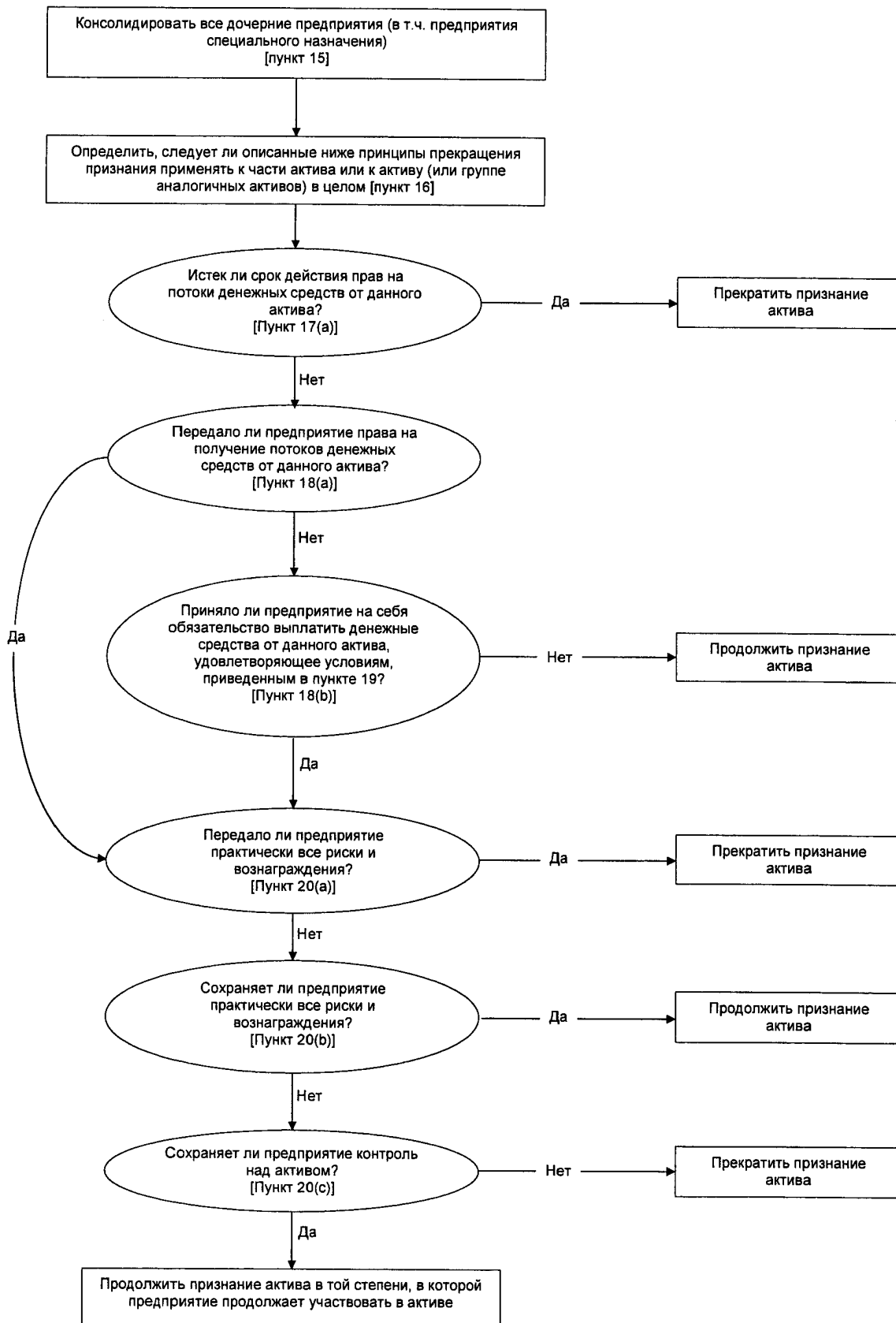
Признание и прекращение признания (пункты 14–42)

Первоначальное признание (пункт 14)

- AG34 В соответствии с принципом, содержащимся в пункте 14, предприятие признает все свои договорные права и обязательства по производным инструментам в своем отчете о финансовом положении соответственно как активы и обязательства, за исключением производных инструментов, в результате которых передача финансовых активов не учитывается как продажа (см. пункт AG49). Если передача финансового актива не удовлетворяет критериям прекращения признания, то принимающая сторона не признает переданный актив как принадлежащий ей (см. пункт AG50).
- AG35 Ниже следуют примеры применения принципа, изложенного в пункте 14:
- (a) безусловная дебиторская и кредиторская задолженность признается как актив или обязательство с момента вступления предприятия в договорные отношения, в результате которых у него возникают юридические права на получение денежных средств или юридическое обязательство выплатить денежные средства;
 - (b) активы и обязательства, возникающие в результате твердых соглашений на покупку или продажу товаров или услуг, обычно не признаются до тех пор, пока хотя бы одна из сторон не совершит такие действия согласно договору. Например, предприятие, получившее твердый заказ, обычно не признает актив (а предприятие, сделавшее заказ, не признает обязательство) в момент заключения соглашения; вместо этого оно откладывает признание до момента отгрузки, поставки заказанных товаров или оказания услуг. Если твердое соглашение на покупку или продажу нефинансовых статей входит в сферу применения настоящего стандарта в соответствии с пунктами 5–7, то его чистая справедливая стоимость признается как актив или обязательство на дату заключения соглашения (см. пункт (c) ниже). Кроме того, если ранее непризнанное твердое соглашение определяется в качестве хеджируемой статьи при хеджировании справедливой стоимости, то изменения чистой справедливой стоимости, связанные с хеджируемым риском, признаются как актив или обязательство после начала хеджирования (см. пункты 93 и 94);
 - (c) форвардный контракт, входящий в сферу применения настоящего стандарта (см. пункты 2-7), признается как актив или обязательство на дату заключения соглашения, а не на дату проведения расчетов. При заключении форвардного контракта справедливая стоимость прав и обязательств зачастую совпадают, поэтому чистая справедливая стоимость форвардного контракта равна нулю. Если чистая справедливая стоимость прав и обязательств не равна нулю, то контракт признается как актив или обязательство;
 - (d) опционные контракты, которые входят в сферу применения настоящего стандарта (см. пункты 2-7), признаются в качестве активов или обязательств, когда владелец опциона или выпускающее его лицо становится стороной по договору;
 - (e) запланированные будущие операции, независимо от вероятности их совершения, не являются активами и обязательствами, так как предприятие не стало стороной по договору.

Прекращение признания финансового актива (пункты 15-37)

AG36 Следующая диаграмма иллюстрирует процесс оценки того, нужно ли прекратить признание финансового актива и в какой степени.



Соглашения, в соответствии с которыми предприятие сохраняет договорные права на получение потоков денежных средств от финансового актива, но принимает на себя договорное обязательство выплачивать денежные средства одному или более получателям (пункт 18(b)).

- AG37 Ситуация, описанная в пункте 18(b) (когда предприятие сохраняет договорные права на получение потоков денежных средств от финансового актива, но принимает на себя договорное обязательство выплачивать эти денежные средства одному или более получателям), возникает, например, в том случае, если предприятие является предприятием специального назначения или трастовой компанией и предоставляет инвесторам бенефициарное участие в принадлежащих ему финансовых активах и обеспечивает обслуживание этих финансовых активов. В таком случае финансовые активы удовлетворяют критериям прекращения признания, если выполняются условия, содержащиеся в пунктах 19 и 20.
- AG38 Применяя пункт 19, предприятие может быть, например, создателем финансового актива или может представлять собой группу, включающую в себя консолидированное предприятие специального назначения, которое приобрело финансовый актив и передает денежные потоки несвязанным третьим сторонам-инвесторам.

Оценка передачи рисков и вознаграждений, связанных с владением активом (пункт 20)

- AG39 Примерами ситуаций, когда предприятие передало практически все риски и вознаграждения, связанные с владением активом, являются:
- (a) безусловная продажа финансового актива;
 - (b) продажа финансового актива вместе с опционом на его обратную покупку по справедливой стоимости на дату обратной покупки;
 - (c) продажа финансового актива вместе с опционом на продажу или покупку с крайне невыгодной ценой исполнения (т.е. опцион имеет настолько невыгодную цену исполнения, что вряд ли она станет выгодной до истечения срока действия опциона).
- AG40 Примерами ситуаций, когда предприятие сохранило практически все риски и вознаграждения, связанные с владением активом, являются:
- (a) операция продажи с обратной покупкой, когда цена обратной покупки является фиксированной или равна продажной цене плюс доход кредитора;
 - (b) договор о предоставлении займа в виде ценных бумаг;
 - (c) продажа финансового актива вместе со свопом остающегося дохода, который передает рыночный риск обратно предприятию;
 - (d) продажа финансового актива вместе с опционом на продажу или покупку с очень выгодной ценой исполнения (т.е. опцион имеет настолько выгодную цену исполнения, что вряд ли она станет невыгодной до истечения срока действия опциона);
 - (e) продажа краткосрочной дебиторской задолженности, при которой предприятие гарантирует принимающей стороне возмещение кредитных потерь, которые могут возникнуть.
- AG41 Если предприятие определяет, что в результате передачи оно передало практически все риски и вознаграждения, связанные с владением переданным активом, то оно не признает этот актив снова в будущем периоде, если только оно не приобретет обратно переданный актив в новой операции.

Оценка передачи контроля

- AG42 Предприятие не сохраняет контроль над переданным активом, если у принимающей стороны есть практическая возможность продать переданный актив. Предприятие сохраняет контроль над переданным активом, если у принимающей стороны нет практической возможности продать переданный актив. У принимающей стороны есть практическая возможность продать переданный актив, если он продается на активном рынке, поскольку принимающая сторона может обратно купить переданный актив на рынке, если ей нужно вернуть его предприятию. Например, принимающая сторона может иметь практическую возможность продать переданный актив, если у предприятия есть право обратной покупки переданного актива, но принимающая сторона может свободно приобрести передаваемый актив на рынке в случае,

если это право будет реализовано. У принимающей стороны нет практической возможности продать переданный актив, если у предприятия есть такое право, но при этом принимающая сторона не может свободно приобрести переданный актив на рынке, если предприятие реализует свое право.

- AG43 У принимающей стороны есть практическая возможность продать переданный актив только в случае, если принимающая сторона может продать переданный актив целиком несвязанной третьей стороне и может использовать эту возможность односторонне и не налагая дополнительные ограничения на такую передачу. Важным вопросом является то, что может сделать принимающая сторона на практике, а не какие договорные права имеются у нее в отношении переданного актива или какие существуют договорные запреты. В частности:
- (a) договорное право продать переданный актив имеет небольшой практический эффект, если не существует рынка для переданного актива; и
 - (b) возможность продать переданный актив имеет небольшой практический эффект, если эту возможность нельзя свободно реализовать. По этой причине:
 - (i) возможность продажи переданного актива принимающей стороной должна быть независимой от действий других сторон (т.е. эта возможность должна быть односторонней);
 - (ii) у принимающей стороны должна быть возможность продать переданный актив без необходимости добавлять ограничивающие условия к передаче (например, условия, касающиеся того, как обслуживается заемный актив или опцион, дающий принимающей стороне право обратной покупки актива).

- AG44 То, что принимающая сторона вряд ли продаст переданный актив, само по себе не означает, что передающая сторона сохранила контроль над переданным активом. Однако если опцион на продажу или гарантия не позволяет принимающей стороне продать переданный актив, то это значит, что передающая сторона сохранила контроль над переданным активом. Например, если опцион на продажу или гарантия являются достаточно ценными, то они не позволяют принимающей стороне продать переданный актив, потому что на практике принимающая сторона не продаст переданный актив третьей стороне, не заключив при этом аналогичный опцион или другие ограничивающие условия. Вместо этого принимающая сторона будет удерживать переданный актив, для того чтобы получать выплаты по гарантии или опциону на продажу. В этих обстоятельствах передающая сторона сохраняет контроль над переданным активом.

Передачи, удовлетворяющие критериям прекращения признания

- AG45 Предприятие может сохранить за собой право на часть процентных выплат по переданным активам в качестве компенсации за обслуживание этих активов. Часть процентных выплат, от которой предприятие готово отказаться по истечении срока договора на обслуживание или при его передаче, относится на актив по обслуживанию или на обязательство по обслуживанию. Та часть процентных выплат, от которых предприятие не готово отказаться, является процентным стрипом к получению. Например, если предприятие не готово отказаться ни от каких процентов при окончании или передаче договора на обслуживание, то весь процентный спред является дебиторской задолженностью по процентному стрипу. В целях применения пункта 27 справедливая стоимость актива по обслуживанию и дебиторской задолженности по процентному стрипу используется для распределения балансовой стоимости дебиторской задолженности между частью актива, признание которой прекращается, и частью, которая по-прежнему признается. Если не указан размер вознаграждения за обслуживание, или предполагается, что подлежащее получению вознаграждение не будет служить достаточной компенсацией предприятию за обслуживание, то признается обязательство по обслуживанию по справедливой стоимости.
- AG46 При оценке справедливой стоимости той части, которую предприятие продолжает признавать, и той части, признание которой прекращается в целях применения пункта 27, в дополнение к пункту 28 предприятие применяет требования оценки справедливой стоимости, изложенные в пунктах 48, 49 и AG69-AG82.

Передачи, не удовлетворяющие критериям прекращения признания

- AG47 Далее следует пример применения принципа, изложенного в пункте 29. Если предоставленная предприятием гарантия по убыткам от невыполнения обязательств по переданному активу не позволяет прекратить признание переданного актива по той причине, что предприятие сохранило практически все риски и вознаграждения, связанные с владением переданным активом, то предприятие продолжает признавать переданный актив целиком, а полученное возмещение признает как обязательство.

Продолжающееся участие в переданных активах

AG48 Ниже приводятся примеры того, как предприятие оценивает переданный актив и связанное с ним обязательство в соответствии с пунктом 30.

Все активы

- (a) Если предоставленная предприятием гарантия выплаты убытка от невыполнения обязательств по переданному активу не позволяет прекратить признание переданного актива в той степени, в какой продолжается участие предприятия в этом активе, то переданный актив на дату передачи оценивается по наименьшей величине из (i) балансовой стоимости актива и (ii) максимальной суммы возмещения, полученного при передаче, которую предприятие может быть обязано вернуть («сумма гарантии»). Связанное обязательство первоначально оценивается суммой, равной сумме гарантии плюс справедливая стоимость гарантии (которая обычно равна сумме возмещения, полученного за гарантию). Впоследствии первоначальная справедливая стоимость гарантии признается в составе прибыли или убытка на пропорциональной временной основе (см. МСФО (IAS) 18), а балансовая стоимость актива уменьшается на сумму убытков от обесценения.

Активы, оцениваемые по амортизированной стоимости

- (b) Если выпущенное предприятием обязательство по опциону на продажу или имеющееся у него право по опциону на покупку не позволяет прекратить признание переданного актива и предприятие оценивает переданный актив по амортизированной стоимости, то связанное обязательство оценивается по его стоимости (т.е. полученному возмещению), скорректированной с учетом амортизации разницы между этой стоимостью и амортизированной стоимостью переданного актива на дату окончания действия опциона. Например, предположим, что амортизированная стоимость и балансовая стоимость актива на дату передачи равна 98 д.е., а полученное возмещение равно 95 д.е. Амортизированная стоимость актива на дату исполнения опциона будет равна 100 д.е. Первоначальная балансовая стоимость связанного обязательства равна 95 д.е., а разница между 95 д.е. и 100 д.е. признается в составе прибыли или убытка с использованием метода эффективной ставки процента. Если опцион исполняется, разница между балансовой стоимостью связанного обязательства и ценой исполнения признается в составе прибыли или убытка.

Активы, оцениваемые по справедливой стоимости

- (c) Если сохраняемое предприятием право по опциону на покупку не позволяет прекратить признание переданного актива и предприятие оценивает переданный актив по справедливой стоимости, то оно продолжает оценивать его по справедливой стоимости. Связанное обязательство оценивается (i) по цене исполнения опциона за вычетом временной стоимости опциона, если опцион имеет выгодную цену исполнения или нулевую внутреннюю стоимость, или (ii) по справедливой стоимости переданного актива за вычетом временной стоимости опциона, если опцион имеет невыгодную цену исполнения. Корректировка оценки связанного обязательства приводит к тому, что чистая балансовая стоимость актива и связанного обязательства равна справедливой стоимости права по опциону на покупку. Например, если справедливая стоимость базового актива равна 80 д.е., цена исполнения опциона равна 95 д.е. и временная стоимость опциона равна 5 д.е., то балансовая стоимость связанного обязательства будет равна 75 д.е. (80 д.е. – 5 д.е.), а балансовая стоимость переданного актива – 80 д.е. (т.е. его справедливая стоимость).
- (d) Если выпущенный предприятием опцион на продажу не позволяет прекратить признание переданного актива и предприятие оценивает переданный актив по справедливой стоимости, то связанное обязательство оценивается по цене исполнения опциона плюс временная стоимость опциона. Оценка актива по справедливой стоимости ограничивается наименьшим значением из справедливой стоимости и цены исполнения опциона, так как предприятие не имеет права на суммы превышения справедливой стоимости переданного актива над ценой исполнения опциона. Это приводит к тому, что чистая балансовая стоимость актива и связанного обязательства равна справедливой стоимости обязательства по опциону на продажу. Например, если справедливая стоимость базисного актива равна 120 д.е., цена исполнения опциона равна 100 д.е. и временная стоимость опциона равна 5 д.е., то балансовая стоимость связанного

обязательства будет равна 105 д.е. (100 д.е. + 5 д.е.), а балансовая стоимость актива – 100 д.е. (в данном случае это цена исполнения опциона).

- (е) Если «колар» в виде приобретенного опциона на покупку и выпущенного опциона на продажу, не позволяет прекратить признание переданного актива и предприятие оценивает актив по справедливой стоимости, то оно продолжает оценивать этот актив по справедливой стоимости. Связанное обязательство оценивается (i) по суммированному значению цены исполнения опциона на покупку и справедливой стоимости опциона на продажу за вычетом временной стоимости опциона на покупку, если опцион на покупку имеет выгодную цену исполнения или нулевую внутреннюю стоимость, или (ii) по суммированному значению справедливой стоимости актива и справедливой стоимости опциона на продажу за вычетом временной стоимости опциона на покупку, если опцион на покупку имеет невыгодную цену исполнения. Корректировка связанного обязательства приводит к тому, что чистая балансовая стоимость актива и связанного обязательства равна справедливой стоимости опционов, удерживаемых и выпущенных предприятием. Например, предположим, что предприятие передает финансовый актив, который оценивается по справедливой стоимости, и одновременно приобретает опцион на покупку с ценой исполнения 120 д.е. и выпускает опцион на продажу с ценой исполнения 80 д.е. Также предположим, что справедливая стоимость актива на дату передачи равна 100 д.е. Временная стоимость опциона на продажу и опциона на покупку равна 1 д.е. и 5 д.е. соответственно. В данном случае предприятие признает актив в размере 100 д.е. (справедливая стоимость актива) и обязательство в размере 96 д.е. [(100 д.е. + 1 д.е.) – 5 д.е.]. При этом чистая стоимость актива равна 4 д.е., что является справедливой стоимостью опционов, удерживаемых и выпущенных предприятием.

Все передачи

- AG49 В той степени, в какой передача финансового актива не удовлетворяет критериям прекращения признания, договорные права или обязательства передающей стороны, связанные с передачей, не учитываются отдельно в качестве производных инструментов, если признание производного инструмента и переданного актива или обязательства, возникшего в результате передачи, привело бы к повторному признанию тех же прав или обязательств. Например, опцион на покупку, сохраняемый передающей стороной, может не позволить учесть передачу финансового актива в качестве продажи. В таком случае опцион на покупку не признается отдельно в качестве актива, являющегося производным инструментом.
- AG50 В той степени, в какой передача финансового актива не удовлетворяет критериям прекращения признания, принимающая сторона не признает переданный актив как принадлежащий ей. Принимающая сторона прекращает признание денежного или другого выплаченного возмещения и признает дебиторскую задолженность от передающей стороны. Если передающая сторона имеет как право, так и обязательство вновь приобрести контроль над всем переданным активом за фиксированную сумму (например, в соответствии с договором на обратную покупку), то принимающая сторона может учитывать свою дебиторскую задолженность как заем или дебиторскую задолженность.

Примеры

- AG51 Представленные ниже примеры иллюстрируют применение принципов прекращения признания, изложенных в настоящем стандарте.
- (а) *Договоры обратной покупки и предоставление ценных бумаг займа.* Если финансовый актив продается согласно договору, предусматривающему его обратную покупку по фиксированной цене или по продажной цене плюс доход кредитора, или если он передан займы в соответствии с договором, предусматривающим его возвращение передающей стороне, то его признание не прекращается, так как передающая сторона сохраняет практически все риски и вознаграждения, связанные с владением активом. Если принимающая сторона получает право продать или заложить актив, то передающая сторона реклассифицирует этот актив в своем отчете о финансовом положении, например, как актив, предоставленный займы, или как дебиторскую задолженность по обратной покупке.
- (б) *Договоры РЕПО и предоставление ценных бумаг займа – практически идентичные активы.* Если финансовый актив продается согласно договору, предусматривающему обратную покупку того же или практически идентичного актива по фиксированной цене или по продажной цене плюс доход кредитора, или если финансовый актив получен займы либо предоставлен займы в соответствии с договором, предусматривающим возвращение того же самого или практически идентичного актива передающей стороне, то его признание не прекращается, так как

передающая сторона сохраняет практически все риски и вознаграждения, связанные с владением активом.

- (c) *Договоры РЕПО и предоставление ценных бумаг займы – право на замещение.* Если договор об обратной покупке по фиксированной цене или цене, равной продажной цене плюс доход кредитора, или аналогичная операция по предоставлению ценных бумаг займы дает принимающей стороне право замещать активы, которые аналогичны переданному активу и имеют такую же справедливую стоимость на дату обратной покупки, то признание актива, проданного или предоставленного займы в рамках операции обратной покупки или предоставления займы ценных бумаг, не прекращается, так как передающая сторона сохраняет практически все риски и вознаграждения, связанные с владением активом.
- (d) *Преимущественное право обратной покупки по справедливой стоимости.* Если предприятие продает финансовый актив и сохраняет только право преимущественной обратной покупки переданного актива по справедливой стоимости в случае, если принимающая сторона впоследствии будет продавать его, то предприятие прекращает признание этого актива, поскольку оно передало практически все риски и вознаграждения, связанные с владением активом.
- (e) *Операция фиктивной продажи.* Обратная покупка финансового актива вскоре после того, как он был продан, иногда называется фиктивной продажей. Такая обратная покупка не мешает прекращению признания при условии, что первоначальная операция удовлетворяла критериям прекращения признания. Однако если договор о продаже финансового актива заключается одновременно с договором об обратной покупке того же актива по фиксированной цене или по продажной цене плюс доход кредитора, то признание этого актива не прекращается.
- (f) *Опционы на продажу и опционы на покупку с очень выгодной ценой исполнения.* Если переданный финансовый актив может быть отозван передающей стороной и опцион на покупку имеет очень выгодную цену исполнения, то передача не удовлетворяет критериям прекращения признания, так как передающая сторона сохранила практически все риски и вознаграждения, связанные с владением активом. Аналогичным образом, если финансовый актив может быть возвращен принимающей стороной и опцион на продажу имеет очень выгодную цену исполнения, то передача не удовлетворяет критериям прекращения признания, так как передающая сторона сохранила практически все риски и вознаграждения, связанные с владением активом.
- (g) *Опционы на продажу и опционы на покупку с очень невыгодной ценой исполнения.* Признание финансового актива, который передается с условием заключения только опциона на продажу, удерживаемого принимающей стороной, или опциона на покупку, удерживаемого передающей стороной, которые имеют очень невыгодную цену исполнения, прекращается. Это происходит, потому что передающая сторона передала практически все риски и вознаграждения, связанные с владением активом.
- (h) *Свободно обращающиеся на рынке активы, при наличии опциона, цена исполнения которого не является очень выгодной или очень невыгодной.* Если предприятие владеет опционом на покупку актива, который свободно обращается на рынке, и цена исполнения этого опциона не является очень выгодной или очень невыгодной, то признание этого актива прекращается. Это происходит, потому что предприятие (i) не сохранило и не передало практически все риски и вознаграждения, связанные с владением активом, и (ii) не сохранило контроль. Однако если актив не обращается свободно на рынке, прекращение признания не производится в пределах суммы актива, в отношении которого заключен опцион на покупку, так как предприятие сохранило контроль над активом.
- (i) *Не обращающийся свободно на рынке актив, в отношении которого предприятием выпущен опцион, цена исполнения которого не является очень выгодной или очень невыгодной.* Если предприятие передает финансовый актив, который не является свободно обращающимся на рынке, и при этом выпускает опцион на продажу, цена исполнения которого не является очень невыгодной, то предприятие не сохраняет и не передает практически все риски и вознаграждения, связанные с владением активом по причине наличия выпущенного опциона на продажу. Предприятие сохраняет контроль над активом, если опцион на продажу является достаточно ценным, чтобы принимающая сторона воздержалась от продажи этого актива, при этом предприятие продолжает признавать актив в пределах продолжающегося участия передающей стороны (см. пункт AG44). Предприятие передает контроль над активом, если опцион на продажу не является достаточно ценным, чтобы принимающая сторона воздержалась от продажи этого актива, при этом предприятие прекращает признавать актив.
- (j) *Активы, являющиеся предметом опциона на продажу или опциона на покупку по справедливой стоимости или форвардного договора на обратную покупку по справедливой стоимости.*

Передача финансового актива при условии заключения только опциона на продажу или покупку или форвардного договора на обратную покупку, который имеет цену исполнения или обратного приобретения, равную справедливой стоимости финансового актива на момент обратного приобретения, приводит к прекращению признания, поскольку переданы практически все риски и вознаграждения, связанные с владением активом.

- (к) *Опционы на покупку или продажу, расчеты по которым осуществляются денежными средствами.* Предприятие оценивает передачу финансового актива, в отношении которого заключен опцион на продажу или покупку или форвардный договор на обратную покупку, нетто-расчет по которому будет осуществлен денежными средствами, для того, чтобы определить, сохранило ли оно или передало практически все риски и вознаграждения, связанные с владением активом. Если предприятие не сохранило практически все риски и вознаграждения, связанные с владением переданным активом на переданный актив, то оно определяет, сохранило ли оно контроль над переданным активом. То, что расчет по опциону на покупку или продажу или форвардному договору на обратную покупку осуществляется на нетто-основе с помощью денежных средств, автоматически не означает, что предприятие передало контроль (см. пункты AG44 и (g), (h) и (i) выше).
- (л) *Условие об исключении счетов.* Условие об исключении счетов – безусловный опцион на обратное приобретение (покупку), дающий предприятию право обратного требования переданных активов, при этом действуют некоторые ограничения. При условии, что такой опцион приводит к тому, что предприятие не сохраняет и не передает практически все риски и вознаграждения, связанные с владением активом, он препятствует прекращению признания только в пределах суммы обратной покупки (допуская, что принимающая сторона не может продать активы). Например, если балансовая стоимость и поступления от передачи заемных активов составляют 100 000 д.е. и любой отдельный заем может быть выкуплен, при этом совокупная сумма займов, которые могут быть выкуплены, не может превышать 10 000 д.е., то 90 000 д.е. из суммы займов отвечают критериям прекращения признания.
- (м) *Опционы на окончательную покупку.* Предприятие, которое может быть передающей стороной, обслуживающее переданные активы, может иметь опцион на окончательную покупку остающихся переданных активов, если сумма активов в обращении падает до определенного уровня, когда затраты на обслуживание этих активов становятся обременительными в сравнении с выгодами от обслуживания. При условии, что такой опцион на окончательную покупку приводит к тому, что предприятие не сохраняет и не передает практически все риски и вознаграждения, связанные с владением активом, и принимающая сторона не может продать активы, он препятствует прекращению признания только в пределах суммы активов, входящих в опцион на покупку.
- (н) *Субординированные доли участия и кредитные гарантии.* Предприятие может повысить качество кредита для принимающей стороны путем субординирования (придания более низкого статуса) некоторых или всех своих долей участия, сохранившихся в переданном активе. В качестве альтернативы предприятие может повысить качество кредита для принимающей стороны, предоставив кредитную гарантию, которая может быть неограниченной либо ограниченной определенной суммой. Если предприятие сохраняет практически все риски и вознаграждения, связанные с владением переданным активом, то оно продолжает признавать этот актив целиком. Если предприятие сохраняет некоторые, но не все риски и вознаграждения, связанные с владением активом, и сохранило контроль, то прекращение признания не производится в пределах суммы денежных средств или других активов, которую предприятие может быть обязано заплатить.
- (о) *Свопы остающегося дохода.* Предприятие может продать финансовый актив принимающей стороне и заключить с ней договор свопа остающегося дохода, в соответствии с которым предприятие получает все потоки денежных средств по процентам по лежащему в основе активу, в обмен на фиксированную выплату или выплату по переменной ставке, и при этом предприятие принимает на себя все повышения или понижения справедливой стоимости лежащего в основе актива. В таком случае запрещается прекращать признание всего актива.
- (р) *Процентные свопы.* Предприятие может передать принимающей стороне финансовый актив с фиксированной ставкой и заключить договор о процентном свопе, в соответствии с которым принимающая сторона получает проценты по фиксированной ставке и платит по переменной ставке, исходя из условной суммы, которая равна основной сумме переданного финансового актива. Процентный своп не препятствует прекращению признания переданного актива при условии, что выплаты по свопу не зависят от производимых выплат по переданному активу.
- (с) *Амортизируемые процентные свопы.* Предприятие может передать принимающей стороне финансовый актив с фиксированной ставкой, который выплачивается частями на протяжении

определенного периода, и заключить договор об амортизируемом процентном свопе, в соответствии с которым принимающая сторона получает процент по фиксированной ставке и платит по переменной ставке на основе условной суммы. Если номинальная сумма свопа амортизируется таким образом, что в любой момент времени она равна непогашенной основной сумме переданного финансового актива, то своп обычно приводит к тому, что предприятие сохраняет значительный риск досрочного погашения, при этом предприятие продолжает признавать переданный актив либо целиком, либо в пределах своего продолжающегося участия. Напротив, если амортизация условной суммы свопа не привязана к непогашенной основной сумме переданного актива, то такой своп не приведет к тому, что предприятие сохранит риск досрочного погашения по активу. Таким образом, он не будет препятствовать прекращению признания переданного актива при условии, что выплаты по свопу не зависят от производимых выплат по процентам по переданному активу и своп не приводит к тому, что предприятие сохраняет какие-либо другие значительные риски и вознаграждения, связанные с владением переданным активом.

AG52 В данном пункте иллюстрируется применение метода продолжающегося участия, когда предприятие продолжает участвовать в части финансового актива.

Предположим, что предприятие имеет портфель займов с возможностью досрочного погашения, купонная и эффективная ставка процента по которым равны 10 процентам, а основная сумма и амортизируемая стоимость равны 10 000 д.е. Оно совершает операцию, в результате которой в обмен на выплату 9 115 д.е. принимающая сторона приобретает право на получение платежей по основной сумме в размере 9 000 д.е. плюс проценты по этой сумме по ставке 9,5%. Предприятие сохраняет права на получение платежей по основной сумме в размере 1 000 д.е. плюс проценты по этой сумме по ставке 10% плюс дополнительный спрэд в размере 0,5 % по оставшейся основной сумме 9 000 д.е. Поступления от досрочного погашения распределяются пропорционально между предприятием и принимающей стороной в соотношении 1:9, но любые суммы по дефолтам вычитаются из доли предприятия, равной 1 000 д.е. до тех пор, пока эта доля не будет исчерпана. Справедливая стоимость займов на дату совершения операции равна 10 100 д.е., а расчетная справедливая стоимость дополнительного спреда в размере 0,5% равна 40 д.е.

Предприятие определяет, что оно передало некоторые значительные риски и вознаграждения, связанные с владением активом (например, значительный риск досрочного погашения), но также и сохранило некоторые из них (вследствие субординирования сохранившейся доли участия) и сохранило контроль. Поэтому оно применяет метод продолжающегося участия.

При применении настоящего стандарта предприятие анализирует операцию как (а) сохранение полностью пропорциональной доли участия в размере 1 000 д.е. плюс (б) субординирование этой сохранившейся доли участия, чтобы повысить качество кредита для принимающей стороны в отношении кредитных потерь.

Согласно расчетам предприятия 9 090 д.е. (90 процентов от 10 100 д.е.) из полученного возмещения 9 115 д.е. представляют собой возмещение за полностью пропорциональную долю в 90 процентов. Остальная часть полученного возмещения (25 д.е.) представляет возмещение, полученное за субординирование сохранившейся доли участия для повышения качества кредита у принимающей стороны в отношении кредитных потерь. Кроме того, дополнительный спрэд в размере 0,5% представляет собой возмещение, полученное за повышение качества кредита. Соответственно, общая сумма возмещения, полученного за повышение качества кредита, равна 65 д.е. (25 д.е. + 40 д.е.).

Предприятие рассчитывает прибыль или убыток от продажи 90-процентной доли в денежных потоках. Предположив, что отсутствуют данные об отдельной справедливой стоимости переданных 10 процентов и сохраненных 90 процентов на дату передачи, предприятие распределяет балансовую стоимость актива в соответствии с пунктом 28 следующим образом:

	<i>Расчетная справедливая стоимость</i>	<i>Процент</i>	<i>Распределенная балансовая стоимость</i>
Переданная часть	9 090	90%	9 000
Сохранившаяся часть	1 010	10%	1 000

Всего	10 100	10 000
<p>Предприятие рассчитывает прибыль или убыток от продажи 90-процентной доли денежных средств путем вычитания распределенной балансовой стоимости переданной части из суммы полученного возмещения, т.е. 90 д.е. (9 090 д.е. – 9 000 д.е.). Балансовая стоимость сохраненной предприятием части равна 1 000 д.е.</p> <p>Кроме того, предприятие признает продолжающееся участие, являющееся результатом субординирования своей сохранившейся доли участия в отношении кредитных потерь. Соответственно, оно признает актив в размере 1 000 д.е. (максимальный размер потоков денежных средств, которые оно не получит в результате субординирования) и связанное обязательство в размере 1 065 д.е. (максимальный размер потоков денежных средств, которые оно не получит в результате субординирования, т.е. 1 000 д.е. плюс справедливая стоимость субординирования в размере 65 д.е.).</p> <p>Предприятие использует всю вышеуказанную информацию для учета операции следующим образом:</p>		
	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
Первоначальный актив	–	9 000
Актив, признанный в результате субординирования, или остаточная доля	1 000	–
Актив за возмещение, полученное в форме дополнительного спреда	40	–
Прибыль или убыток (прибыль от передачи)	–	90
Обязательство	–	1 065
Полученные денежные средства	9 115	–
Всего	10 155	10 155
<p>Сразу после операции балансовая стоимость актива равна 2 040 д.е., включая 1 000 д.е., которые представляют собой распределенную стоимость сохранившейся части, и 1 040 д.е., которые представляют дополнительное продолжающееся участие предприятия в результате субординирования сохранившейся доли участия в отношении кредитных потерь (которые включают дополнительный спред в размере 40 д.е.).</p> <p>В последующие периоды предприятие признает полученное возмещение за повышение качества кредита (65 д.е.) на пропорциональной временной основе, начисляет проценты на признанный актив по методу эффективной ставки процента и признает обесценение кредита по признанным активам. В качестве примера последнего предположим, что в следующем году возникает убыток от обесценения по исходным займам в размере 300 д.е. Предприятие уменьшает свой признанный актив на 600 д.е. (300 д.е., относящиеся к его сохранившейся доле участия, и 300 д.е., относящиеся к дополнительному продолжающемуся участию, которое возникает в результате субординирования сохранившейся доли участия в отношении кредитных потерь) и уменьшает свое признанное обязательство на 300 д.е. Чистым результатом является то, что обесценение кредита в размере 300 д.е. относится на прибыль или убыток.</p>		

Стандартная процедура покупки или продажи финансового актива (пункт 38)

- AG53 Стандартная процедура покупки или продажи финансовых активов признается с использованием метода учета по дате сделки или метода учета по дате расчетов, описанных в пунктах AG55 и AG56. Используемый метод должен применяться последовательно для всех операций покупки и продажи финансовых активов, принадлежащих к одной категории финансовых активов, из определенных в пункте 9. Для этих целей активы, предназначенные для торговли, составляют отдельную категорию от активов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка.
- AG54 Договор, требующий или разрешающий нетто-расчет по изменению стоимости договора, не является стандартным договором. Вместо этого такой договор учитывается как производный инструмент в течение периода между датой заключения сделки и датой расчетов.
- AG55 Дата заключения сделки – дата, когда предприятие принимает на себя обязательство купить или продать актив. Учет на дату заключения сделки предусматривает (а) признание актива, подлежащего получению, и обязательства по его оплате в день заключения сделки, (b) прекращение признания актива, который продан, признание прибыли или убытка от выбытия и признание дебиторской задолженности покупателя на день заключения сделки. Как правило, начисление процентов по активу и соответствующему обязательству начинается не ранее даты расчетов, когда переходит право собственности.
- AG56 Дата расчетов – дата осуществления поставки актива предприятию или предприятием. Учет на дату расчетов предусматривает (а) признание актива в день его получения предприятием, (b) прекращение признания актива и признания прибыли или убытка от выбытия на дату его поставки предприятием. При учете на дату расчетов предприятие учитывает изменение справедливой стоимости актива, подлежащего получению в период между датой заключения сделки и датой расчетов, так же, как оно учитывает изменение стоимости приобретенного актива. Другими словами, изменение стоимости не признается по активам, учитываемым по фактическим затратам или по амортизируемой стоимости; оно включается в прибыль или убыток по активам, классифицируемым как финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка; оно признается в составе прочего совокупного дохода по активам, отнесенным в категорию «имеющиеся в наличии для продажи».

Прекращение признания финансового обязательства (пункты 39–42)

- AG57 Финансовое обязательство (или его часть) погашается, когда должник:
- (а) исполняет обязательство (или его часть), расплачиваясь с кредитором, как правило, денежными средствами, другими финансовыми активами, товарами или услугами; или
 - (b) на законных основаниях освобожден от первичной ответственности по обязательству (или его части) либо в судебном порядке, либо самим кредитором. (Если должник дал гарантию, данное условие все равно может выполняться.)
- AG58 Если эмитент долгового инструмента приобретает инструмент обратно, то долг погашается даже в том случае, если эмитент является маркет-мейкером по данному инструменту или собирается перепродать его в ближайшем будущем.
- AG59 Осуществление выплаты третьей стороне, в том числе трасту (иногда именуемое «по существу аннулирование»), само по себе не освобождает должника от исполнения первичного обязательства перед кредитором при отсутствии юридического освобождения.
- AG60 Если должник платит третьей стороне, чтобы она приняла на себя обязательство, и сообщает своему кредитору, что третья сторона приняла на себя его долговое обязательство, то он не прекращает признавать долговое обязательство, за исключением тех случаев, когда выполняется условие, содержащееся в пункте AG57(b). Должник погашает долг, если платит третьей стороне, чтобы она приняла на себя обязательство, и получает юридическое освобождение от своего кредитора. Однако если должник соглашается осуществлять выплаты по задолженности третьей стороне или направлять их своему первоначальному кредитору, то он признает новое долговое обязательство перед третьей стороной.
- AG61 Даже если признание обязательства прекращается в результате законного освобождения, полученного в судебном порядке или предоставленного кредитором, предприятие может признать новое обязательство в случае, если не удовлетворяются установленные в пунктах 15–37 критерии прекращения признания переданных финансовых активов. Если эти критерии не удовлетворяются, то предприятие не прекращает

признавать переданные активы, при этом оно признает новое обязательство в отношении переданных активов.

- AG62 Для целей пункта 40 условия отличаются существенно, если дисконтированная приведенная стоимость денежных потоков в соответствии с новыми условиями, включая все уплаченные комиссионные, за вычетом полученных комиссионных, при дисконтировании с применением первоначальной эффективной ставки процента, по крайней мере, на 10% отличается от дисконтированной приведенной стоимости оставшихся потоков денежных средств по первоначальному финансовому обязательству. Если обмен долговыми инструментами или изменение условий учитывается как погашение долга, то понесенные затраты или комиссионные признаются частью дохода или убытка от погашения долга. В случае, если обмен финансовыми инструментами или изменение условий не учитываются как погашение долга, то балансовая стоимость обязательства корректируется на сумму понесенных затрат или уплаченных комиссионных, которые амортизируются в течение оставшегося срока обязательства с измененными условиями.
- AG63 В некоторых случаях кредитор освобождает должника от существующего обязательства по осуществлению выплат, при этом должник принимает на себя гарантийное обязательство произвести оплату в случае неисполнения обязательств стороной, взявшей на себя первичную ответственность. В этом случае должник:
- (a) признает новое финансовое обязательство, основанное на справедливой стоимости обязательства по гарантии
 - (b) признает доход или убыток на основе разницы между (i) уплаченной суммой и (ii) балансовой стоимостью первоначального финансового обязательства, за вычетом справедливой стоимости нового финансового обязательства.

Оценка (пункты 43–70)

Первоначальная оценка финансовых активов и финансовых обязательств (пункт 43)

- AG64 Справедливой стоимостью финансового инструмента при первоначальном признании обычно является цена операции (т.е. справедливая стоимость возмещения, переданного или полученного; также см. пункт AG76). Однако если часть возмещения, переданного или полученного, относится не к финансовому инструменту, а к чему-либо другому, то справедливая стоимость финансового инструмента рассчитывается с применением метода оценки (см. пункты AG74-AG79). Например, справедливая стоимость долгосрочного займа или дебиторской задолженности, по которым не предусмотрены проценты, может быть рассчитана как приведенная стоимость всех будущих денежных поступлений, дисконтированных с использованием преобладающей рыночной ставки (ставок) процента для аналогичного инструмента (аналогичного в отношении валюты, срока, типа процентной ставки и других факторов) с аналогичным кредитным рейтингом. Сумма, предоставленная займы сверх этой справедливой стоимости, является расходом или уменьшением дохода за исключением случаев, когда она подлежит признанию как какой-либо другой вид актива.
- AG65 Если предприятие предоставляет заем, имеющий нерыночную ставку процента (например, 5 процентов в то время, как рыночная ставка по аналогичным займам равна 8 процентам), и получает в качестве компенсации авансовое вознаграждение, то оно признает заем по справедливой стоимости, т.е. за вычетом полученного возмещения. Предприятие относит дисконт на прибыль или убыток с использованием метода эффективной ставки процента.

Последующая оценка финансовых активов (пункты 45 и 46)

- AG66 В случае, если финансовый инструмент, который был ранее признан как финансовый актив, оценивается по справедливой стоимости и его справедливая стоимость падает ниже нуля, то он является финансовым обязательством в соответствии с пунктом 47.
- AG67 Следующий пример иллюстрирует учет затрат по сделке при первоначальной и последующей оценке финансового актива, имеющегося в наличии для продажи. Актив приобретается за 100 д.е. плюс комиссия за покупку в размере 2 д.е. Первоначально актив признается по стоимости 102 д.е. Конец отчетного периода наступает день спустя, когда рыночная котировка актива составляет 100 д.е. Если бы актив был продан, то была бы уплачена комиссия в размере 3 д.е. На эту дату актив оценивается по стоимости 100 д.е. (без учета возможной комиссии при продаже), а убыток в размере 2 д.е. признается в

составе прочего совокупного дохода. Если по финансовому активу, имеющемуся в наличии для продажи, имеются фиксированные или определяемые платежи, то затраты по сделке амортизируются на прибыль или убыток с использованием метода эффективной ставки процента. Если по финансовому активу, имеющемуся в наличии для продажи, предусматриваются фиксированные или определяемые платежи, то затраты по сделке признаются в составе прибыли или убытка тогда, когда прекращается признание актива или происходит его обесценение.

- AG68 Инструменты, классифицируемые как займы и дебиторская задолженность, оцениваются по амортизированной стоимости независимо от того, намеревается предприятие удерживать их до погашения или нет.

Вопросы оценки справедливой стоимости (пункты 48–49)

- AG69 В основе определения справедливой стоимости лежит предположение о непрерывности деятельности компании, которая не имеет намерения или необходимости ликвидироваться, значительно сокращать масштабы своей деятельности или осуществлять операции на невыгодных условиях. Таким образом, справедливая стоимость не является той суммой, которую предприятие получило бы или заплатило бы при вынужденной операции, принудительной ликвидации или продаже по крайне низким ценам. Однако справедливая стоимость отражает кредитное качество инструмента.
- AG70 В настоящем стандарте используются термины «цена спроса» и «запрашиваемая цена» (иногда называемая «текущей ценой предложения») в контексте рыночных котировок, а также термин «спрэд между ценами продавца и покупателя», учитывающий только затраты по сделке. Другие корректировки, производимые с целью расчета справедливой стоимости (например, корректировка с учетом кредитного риска встречной стороны), не включаются в термин «спрэд между ценами продавца и покупателя».

Активный рынок: котируемая цена

- AG71 Финансовый инструмент считается котирующимся на активном рынке, если информацию о котируемых ценах можно свободно и регулярно получать от фондовой биржи, дилера, брокера, отраслевой группы, службы ценообразования или регулирующего органа и эти цены представляют действительные и регулярные рыночные операции между независимыми друг от друга сторонами. Определение термина «справедливая стоимость» дается с точки зрения цены, согласованной между независимым покупателем и продавцом, желающими совершить такую сделку. Цель определения справедливой стоимости финансового инструмента, продающегося на активном рынке, состоит в том, чтобы определить цену, по которой была бы совершена операция с этим инструментом на конец отчетного периода (т.е. без модификации или внесения изменений в инструмент), на наиболее выгодном активном рынке, к которому предприятие имеет прямой доступ. Однако предприятие корректирует цену, действующую на более выгодном рынке, для того, чтобы отразить разницы в кредитном риске встречной стороны между инструментами, продающимися на этом рынке, и оцениваемым инструментом. Наличие опубликованных котируемых цен на активном рынке служит наилучшим подтверждением справедливой стоимости, и если они имеются, то используются для оценки финансового актива или финансового обязательства.
- AG72 Рыночной котировкой, которая используется для имеющегося актива или выпускаемого обязательства, обычно считается текущая цена спроса, а для приобретаемого актива или имеющегося обязательства - цена предложения. Когда у предприятия имеются активы и обязательства с взаимно компенсирующими рыночными рисками, оно может использовать среднерыночные цены в качестве базы для определения справедливой стоимости взаимно компенсирующих позиций по риску и применить цену спроса или, соответственно, цену предложения к чистой открытой позиции. В случае отсутствия информации о цене спроса и предложения основой для определения текущей справедливой стоимости служит цена самой последней операции при условии, что с момента ее проведения не произошло существенных изменений экономических условий. Если с момента осуществления операции условия изменились (например, изменилась безрисковая процентная ставка после последней котировки цены для корпоративных облигаций), то справедливая стоимость отражает это изменение условий на основе текущих цен или ставок по аналогичным финансовым инструментам. Аналогичным образом, если предприятие может продемонстрировать, что цена последней операции не является справедливой стоимостью (например, ввиду того, что она отражает сумму, которую предприятие получило или заплатило бы при вынужденной операции, принудительной ликвидации или продаже по крайне низким ценам), то эта цена корректируется. Справедливая стоимость портфеля финансовых инструментов является производением количества единиц инструмента и его рыночной котировки. Если отсутствует опубликованная котировка цены на открытом рынке для финансового инструмента в целом, но в то же время функционирует активный рынок его составных элементов, то справедливая стоимость определяется на основе соответствующих рыночных цен составных элементов.

- AG73 Если ставка (но не цена) котируется на активном рынке, то предприятие использует эту котируемую рыночную ставку в качестве исходной информации в методике оценки для определения справедливой стоимости. Если котируемая рыночная ставка не включает кредитный риск или другие факторы, которые участники рынка учитывали бы при оценке инструмента, то предприятие проводит корректировку с учетом этих факторов.

Отсутствие активного рынка: методы оценки

- AG74 Если рынок финансового инструмента не является активным, то предприятие устанавливает справедливую стоимость, используя метод оценки. Приемы оценки включают использование информации о недавних рыночных операциях между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить такие операции сторонами, при наличии таковой, сопоставление с текущей справедливой стоимостью другого, практически идентичного инструмента, анализ дисконтированных денежных потоков и моделей оценки опциона. Если существует метод оценки, широко используемый участниками рынка для определения цены инструмента, и было продемонстрировано, что этот метод обеспечивает надежные расчетные оценки цен, полученных на основе фактических рыночных операций, то предприятие использует этот метод.
- AG75 Цель применения метода оценки состоит в том, чтобы определить, какой была бы цена операции на дату оценки 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 который как можно меньше зависит от исходных данных, специфических для конкретного предприятия. Предполагается, что метод оценки обеспечивает реалистичную оценку справедливой стоимости, если (а) он в достаточной степени отражает ожидаемый метод оценки инструмента рынком и (б) исходные данные для метода оценки обоснованно представляют рыночные ожидания и оценки коэффициентов риск-доходность, присущих финансовому инструменту.
- AG76 Следовательно, метод оценки (а) включает все факторы, которые учитывались бы участниками рынка при установлении цены, и (б) соответствует общепринятой экономической методологии ценообразования финансовых инструментов. Предприятие периодически выверяет метод оценки и проверяет его правильность, используя информацию о ценах в наблюдаемых текущих рыночных операциях с таким же инструментом (т.е. без модификации и внесения изменений), или исходя из имеющихся наблюдаемых рыночных данных. Наилучшим подтверждением справедливой стоимости финансового инструмента при первоначальном признании является цена операции (т.е. справедливая стоимость возмещения, переданного или полученного), за исключением тех случаев, когда справедливая стоимость этого инструмента подтверждается путем сравнения с другими наблюдаемыми текущими рыночными операциями с таким же инструментом (т.е. без модификации и внесения изменений) или на основе такого метода оценки, в котором переменные величины включают только данные с наблюдаемых рынков.
- AG76A Последующая оценка финансового актива или финансового обязательства и последующее признание прибылей и убытков должны производиться в соответствии с требованиями настоящего стандарта. Применение пункта AG76 может привести к тому, что при первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства не будут признаны никакие прибыли или убытки. В этом случае в соответствии с МСФО (IAS) 39 прибыль или убыток после первоначального признания признаются только в той мере, в которой их образование связано с изменением фактора (включая временной фактор), который учитывался бы участниками рынка при установлении цены.
- AG77 Первоначальное приобретение или предоставление финансового актива, или возникновение финансового обязательства является рыночной операцией, которая служит основой для оценки справедливой стоимости финансового инструмента. В частности, если финансовый инструмент является долговым инструментом (например, заем), то его справедливую стоимость можно определить на основании рыночных условий, существовавших на дату его приобретения или предоставления, и текущих рыночных условий или процентных ставок, начисляемых в настоящее время предприятием или другими сторонами по аналогичным долговым инструментам (т.е. аналогичный оставшийся период до даты погашения, схема движения денежных средств, валюта, кредитный риск, залог и база начисления процентов). В качестве альтернативы при условии, что в кредитном риске дебитора и в применимых кредитных спредах не произошло изменений после возникновения долгового инструмента, расчет текущей рыночной процентной ставки может быть осуществлен посредством использования базовой процентной ставки, отражающей лучшую кредитоспособность, чем у рассматриваемого долгового инструмента, сохранения кредитного спреда неизменным и корректировки с учетом изменения базовой процентной ставки с даты возникновения долгового инструмента. Если с момента осуществления самой последней рыночной операции условия изменились, то соответствующее изменение справедливой стоимости оцениваемого финансового инструмента определяется на основе текущих цен или ставок по

аналогичным финансовым инструментам, скорректированных при необходимости с учетом отличий от оцениваемого инструмента.

- AG78 Не на каждую дату оценки возможно получение одинаковой информации. Например, на ту дату, когда предприятие получает заем или приобретает долговой инструмент, который активно не продается на рынке, ему известна цена операции, которая также является рыночной ценой. Однако на следующую дату оценки может быть не получена новая информация об операциях и, несмотря на то, что предприятие может определить общий уровень рыночных процентных ставок, оно может не знать, какой уровень кредитного или другого риска могут учитывать участники рынка при оценке стоимости инструмента на эту дату. Предприятие может не иметь информацию о последних операциях для определения соответствующего кредитного спреда над базовой процентной ставкой, чтобы использовать его при определении ставки дисконтирования для расчета приведенной стоимости. При отсутствии свидетельства обратного будет разумно предположить, что в спреде, который существовал на дату получения займа, не произошло никаких изменений. Однако предполагается, что предприятие предпримет разумные усилия, чтобы определить, существует ли свидетельство того, что произошло изменение в таких факторах. Если имеются свидетельства изменения, то при определении справедливой стоимости финансового инструмента предприятие учитывает влияние этого изменения.
- AG79 При применении анализа дисконтированных денежных потоков предприятие использует одну или несколько ставок дисконтирования, которые равны преобладающим нормам доходности для финансовых инструментов, имеющих практически аналогичные условия, включая кредитоспособность инструмента, оставшийся период действия зафиксированной в договоре ставки процента, оставшийся срок до погашения основной суммы и валюту, в которой должны производиться выплаты. Краткосрочную дебиторскую и кредиторскую задолженность при отсутствии объявленной процентной ставки можно оценивать по первоначальной стоимости, указанной в счете-фактуре, если результат дисконтирования несущественен.

Отсутствие активного рынка: долевые инструменты

- AG80 Справедливая стоимость инвестиций в долевые инструменты, которые не имеют рыночных котировок на активном рынке, и производные инструменты, которые связаны с некотируемым долевым инструментом и расчеты по которым должны производиться путем поставки такого некотируемого долевого инструмента (см. пункты 46(с) и 47), оценивается с достаточной степенью надежности, если (а) диапазон, в котором находятся обоснованные расчетные оценки справедливой стоимости, не является значительным для этого инструмента, или (б) можно обоснованно оценить вероятность разных расчетных оценок в рамках этих пределов и использовать ее в расчете справедливой стоимости.
- AG81 Существует много ситуаций, в которых диапазон, в котором находятся обоснованные расчетные оценки справедливой стоимости инвестиций в долевые инструменты, не имеющие рыночных котировок, и производные инструменты, которые связаны с некотируемым долевым инструментом и расчеты по которым должны производиться путем поставки такого некотируемого долевого инструмента (см. пункты 46(с) и 47), вероятно, не является значительной. Как правило, возможно рассчитать справедливую стоимость финансового актива, приобретенного предприятием 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 инструмент по справедливой стоимости.

Исходная информация в методах оценки

- AG82 Метод оценки справедливой стоимости конкретного финансового инструмента должен использовать наблюдаемую рыночную информацию о рыночных условиях и других факторах, которые, вероятно, повлияют на справедливую стоимость инструмента. Справедливая стоимость финансового инструмента будет основана на одном или нескольких из перечисленных ниже факторов (а также, возможно, на других факторах).
- (а) *Временная стоимость денег (т.е. проценты по базовой или безрисковой ставке).* Базовые процентные ставки обычно можно получить, исходя из наблюдаемых цен на государственные облигации. Они также часто приводятся в финансовых публикациях. Эти ставки обычно меняются в зависимости от ожидаемых дат прогнозируемых потоков денежных средств в соответствии с кривой доходности, на которой представлены ставки процента для разных промежутков времени. По практическим причинам предприятие может использовать признанную и свободно наблюдаемую общую ставку, например, ЛИБОР, или ставку свопа в качестве базовой ставки. (Поскольку общая процентная ставка, такая как ставка ЛИБОР, не является безрисковой процентной ставкой, на основе кредитного рейтинга по такой базовой ставке определяется соответствующая корректировка значения кредитного риска.) В некоторых

странах государственным облигациям присущ значительный кредитный риск, и процент по таким облигациям не может считаться стабильной базовой ставкой для инструментов, деноминированных в валюте таких стран. Некоторые предприятия в этих странах могут иметь лучшую кредитоспособность и более низкую ставку процента по займам, чем центральное правительство. В таком случае базовые процентные ставки можно более точно определить на основе процентных ставок для корпоративных облигаций с самым высоким рейтингом, выпущенных в валюте этой юрисдикции.

- (b) *Кредитный риск.* Влияние кредитного риска на справедливую стоимость (т.е. премию сверх базовой процентной ставки, отражающую кредитный риск) можно определить на основе наблюдаемых рыночных цен на продаваемые инструменты, имеющие разную кредитоспособность, или на основе наблюдаемых процентных ставок, начисляемых кредиторами по займам с различным кредитным рейтингом.
- (c) *Курсы обмена иностранных валют.* Активные рынки обмена валют существуют для большинства крупных валют, и цены приводятся ежедневно в финансовых публикациях.
- (d) *Цены на товары.* Для многих видов товаров существуют наблюдаемые рыночные цены.
- (e) *Цены на долевые инструменты.* На некоторых рынках можно свободно наблюдать цены (и индексы цен) на продаваемые долевые инструменты. Для расчета текущей рыночной цены долевых инструментов, по которым отсутствует информация о наблюдаемых ценах, могут использоваться методы, основанные на приведенной стоимости.
- (f) *Изменчивость (т.е. величина будущих изменений цены финансового инструмента или другой статьи).* Показатели изменчивости активно продаваемых статей обычно можно обоснованно рассчитать на основе исторических рыночных данных или используя данные об изменчивости, подразумеваемые исходя из текущих рыночных цен.
- (g) *Риск досрочного погашения и риск отказа от обязательств.* График ожидаемых досрочных погашений по финансовым активам и график ожидаемых отказов по финансовым обязательствам можно рассчитать на основе исторических данных. (Справедливая стоимость финансового обязательства, от которого может отказаться встречная сторона, не может быть меньше приведенной стоимости суммы отказа – см. пункт 49.)
- (h) *Затраты на обслуживание финансового актива или финансового обязательства.* Затраты на обслуживание можно рассчитать на основе сравнения с текущими суммами вознаграждений, взимаемыми другими участниками рынка. Если затраты на обслуживание финансового актива или финансового обязательства значительны и у других участников рынка возникнут сопоставимые затраты, то эмитент учитывает их при определении справедливой стоимости этого финансового актива или финансового обязательства. Вероятно, что справедливая стоимость договорного права на будущие вознаграждения при его возникновении будет равна затратам на заключение договора, кроме случаев, когда будущие вознаграждения и связанные с ними затраты не совпадают с рыночными сравнительными данными.

Прибыли и убытки (пункты 55–57)

AG83 Предприятие применяет МСФО (IAS) 21 к тем финансовым активам и финансовым обязательствам, которые являются монетарными статьями в соответствии с МСФО (IAS) 21 и выражены в иностранной валюте. Согласно МСФО (IAS) 21 положительные и отрицательные курсовые разницы по монетарным активам и монетарным обязательствам признаются в составе прибыли или убытка. Исключение составляет монетарная статья, определенная в качестве инструмента хеджирования при хеджировании денежных потоков (см. пункты 95-101) или хеджировании чистой инвестиции (см. пункт 102). Для целей признания положительных и отрицательных курсовых разниц в соответствии с МСФО (IAS) 21 монетарный финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи, учитывается так, как если бы он учитывался по амортизированной стоимости в иностранной валюте. Соответственно, курсовые разницы, возникающие в результате изменений в амортизированной стоимости такого финансового актива, признаются в составе прибыли или убытка, а другие изменения балансовой стоимости признаются в соответствии с пунктом 55(b). Для финансовых активов, которые имеются в наличии для продажи и не являются монетарными статьями согласно МСФО (IAS) 21 (например, долевые инструменты), доход или убыток, который напрямую относится на прочий совокупный доход в соответствии с пунктом 55(b), включает валютный компонент. Если между монетарным активом, являющимся производным инструментом, и монетарным обязательством, являющимся производным инструментом, существует отношение хеджирования, то изменения в валютном компоненте этих финансовых инструментов признаются в составе прибыли или убытка.

Обесценение и безнадежная задолженность по финансовым активам (пункты 58–70)

Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости (пункты 63–65)

- AG84 Обесценение финансового актива, учитываемого по амортизированной стоимости, оценивается с использованием первоначальной эффективной ставки процента по финансовому инструменту, так как дисконтирование по текущей рыночной ставке процента фактически означало бы применение оценки по справедливой стоимости к финансовым активам, которые оцениваются по амортизированной стоимости. Если условия займа, дебиторской задолженности или инвестиции, удерживаемой до погашения, пересматриваются или изменяются из-за финансовых затруднений заемщика или эмитента, то обесценение оценивается с использованием первоначальной эффективной ставки процента до изменения условий. Потоки денежных средств, относящиеся к краткосрочной дебиторской задолженности, не дисконтируются, если эффект от дисконтирования незначителен. Если ставка процента по займу, дебиторской задолженности или удерживаемым до погашения инвестициям является переменной, то в качестве ставки дисконтирования, используемой для оценки убытка от обесценения согласно пункту 63, применяется текущая эффективная процентная ставка (ставки), устанавливаемая в соответствии с договором. Исходя из практической целесообразности, кредитор может оценить обесценение финансового актива, учитываемого по амортизированной стоимости, на основе справедливой стоимости инструмента, используя информацию о наблюдаемой рыночной цене. Расчет приведенной стоимости предполагаемых будущих потоков денежных средств по финансовому активу, обеспеченному залогом, отражает потоки денежных средств, которые могут возникнуть в результате обращения взыскания на залог за вычетом затрат на получение и продажу залога, независимо от того, есть ли вероятность обращения взыскания на залог.
- AG85 Процесс расчета обесценения учитывает подверженность всем видам кредитного риска, а не только подверженность риску низкого кредитного качества. Например, если предприятие использует систему внутренней кредитной классификации, оно учитывает все группы кредитного риска, а не только те, которые указывают на серьезное ухудшение кредитоспособности.
- AG86 Процесс расчета суммы убытка от обесценения может привести к получению либо одной суммы, либо диапазона возможных сумм. В последнем случае предприятие признает убыток от обесценения, равный наилучшей расчетной оценке в пределах диапазона*, принимая во внимание всю имеющуюся до выпуска финансовой отчетности информацию об условиях, существующих на конец отчетного периода.
- AG87 Для целей совокупной оценки обесценения финансовые активы объединяются в группы по схожим характеристикам кредитного риска, которые отражают способность дебитора выплачивать все причитающиеся суммы в соответствии с договорными условиями (например, на основе оценки кредитного риска или процесса классификации, при котором учитывается вид актива, отрасль, географическое положение, вид залога, статус просроченной задолженности и другие уместные факторы). Выбранные характеристики уместны для расчета будущих потоков денежных средств для групп таких активов, поскольку они отражают способность дебитора выплачивать все причитающиеся суммы в соответствии с договорными условиями по оцениваемым активам. Однако вероятность убытков и другая статистика по убыткам различается внутри группы между (а) активами, которые индивидуально оценивались на обесценение и по которым было установлено, что они не обесценились, и (b) активами, которые индивидуально не оценивались на обесценение, в результате чего может потребоваться другая сумма обесценения. Если предприятие не имеет группу активов со схожими характеристиками риска, оно не проводит дополнительную оценку.
- AG88 Убытки от обесценения, признанные на групповой основе, представляют собой промежуточный шаг до определения убытков от обесценения по отдельным активам в группе финансовых активов, которые вместе проходят оценку на обесценение. Как только становится доступной информация, позволяющая конкретно определить убытки от отдельно обесценившихся активов внутри группы, эти активы исключаются из группы.
- AG89 Будущие потоки денежных средств в группе финансовых активов, которые вместе оцениваются на обесценение, рассчитываются на основе прошлого опыта возникновения убытков по активам, имеющим характеристики кредитного риска, схожие с таковыми в группе. Предприятия, которые не имеют собственного опыта возникновения убытков или имеют недостаточный опыт, используют опыт

* Пункт 39 МСФО (IAS) 37 содержит указания относительно того, как определять наилучшую расчетную оценку в диапазоне возможных результатов.

предприятий того же уровня для сопоставимых групп финансовых активов. Прошлый опыт возникновения убытков корректируется на основе наблюдаемых текущих данных, для того чтобы отразить влияние текущих условий, не влияющих на период, к которому относится прошлый опыт возникновения убытков, и исключить влияние условий прошлого периода, которые отсутствуют в настоящий момент. Расчетные оценки изменений будущих потоков денежных средств отражают и имеют общую направленность с изменениями в соответствующих наблюдаемых данных из периода в период (например, изменения уровня безработицы, цен на недвижимость, цен на товары, статус платежей или другие факторы, указывающие на возникновение убытков в группе и их размер). Методика и допущения, используемые для оценки будущих потоков денежных средств, регулярно пересматриваются, для того чтобы сократить различия между расчетными убытками и фактическим опытом возникновения убытков.

- AG90 Примером применения пункта AG89 является ситуация, когда предприятие на основе прошлого опыта может определить, что одной из основных причин невыполнения обязательств по займам по кредитным карточкам является смерть заемщика. Предприятие может наблюдать, что уровень смертности не меняется из года в год. Тем не менее, некоторые заемщики в группе займов по кредитным карточкам, имеющейся у предприятия, могли умереть в этом году, что указывает на возникновение убытка от обесценения по этим займам, несмотря на то, что на конец года предприятие еще не знает, кто именно из заемщиков умер. Будет правильным признать убыток от обесценения по таким «возникшим, но не отраженным» убыткам. Однако будет неправильным признавать убыток от обесценения по случаям смертей, которые ожидаются в будущем периоде, поскольку необходимое событие возникновения убытка (смерть заемщика) еще не наступило.
- AG91 Если при оценке будущих потоков денежных средств используется информация о прошлых уровнях убытков, важно, чтобы эта информация применялась к группам, которые определяются соответственно группам, по которым наблюдались прошлые уровни убытков. Таким образом, используемый метод должен связать каждую группу с информацией о прошлом опыте возникновения убытков в группах активов, имеющих аналогичные характеристики кредитного риска, а также с уместной наблюдаемой информацией, отражающей текущие условия.
- AG92 Для определения убытков от обесценения в группе финансовых активов (например, займы с небольшим остатком) могут применяться подходы с использованием формул или статистические методы при условии, что они соответствуют требованиям пунктов 63–65 и AG87-AG91. Используемая модель должна учитывать влияние временной стоимости денег, учитывать движение денежных средств для всего оставшегося срока использования актива (не только следующий год), учитывать срок займов в портфеле и не будет приводить к убытку от обесценения при первоначальном признании финансового актива.

Процентный доход после признания обесценения

- AG93 Начиная с момента частичного списания стоимости финансового актива или группы аналогичных финансовых активов в результате убытка от обесценения, процентный доход признается на основе процентной ставки, используемой для дисконтирования будущих потоков денежных средств в целях оценки убытка от обесценения.

Хеджирование (пункты 71–102)

Инструменты хеджирования (пункты 72–77)

Инструменты, отвечающие определенным требованиям (пункты 72 и 73)

- AG94 Потенциальные убытки от опциона, выпущенного предприятием, могут быть значительно больше потенциального повышения стоимости соответствующей хеджируемой статьи. Другими словами, выпущенный опцион не эффективен для снижения риска изменения прибыли или убытка по хеджируемой статье. Поэтому выпущенный опцион не может удовлетворять требованиям к инструменту хеджирования, за исключением тех случаев, когда он определен в качестве компенсации приобретенного опциона, в том числе встроенного в другой финансовый инструмент (например, выпущенный опцион на покупку, используемый для хеджирования отзывного обязательства). И наоборот, приобретенный опцион имеет потенциальную прибыль равную или большую чем убыток и поэтому имеет возможность уменьшить риск прибыли или убытка от изменения справедливой стоимости или денежных потоков. Следовательно, он может удовлетворять требованиям к инструменту хеджирования.
- AG95 Удерживаемая до погашения инвестиция, учитываемая по амортизированной стоимости, может быть определена в качестве инструмента хеджирования при хеджировании валютных рисков.

- AG96 Инвестиция в некотируемый долевого инструмент, который не учитывается по справедливой стоимости, потому что его справедливая стоимость не может быть надежно оценена, или производный инструмент, который связан с таким некотируемым долевым инструментом и расчеты по которому должны осуществляться путем поставки такого некотируемого долевого инструмента (см. пункты 46(с) и 47), не может быть определен в качестве инструмента хеджирования.
- AG97 Собственные долевого инструменты предприятия не являются его финансовыми активами или финансовыми обязательствами и, следовательно, не могут быть определены в качестве инструментов хеджирования.

Хеджируемые статьи (пункты 78–84)

Статьи, отвечающие определенным требованиям (пункты 78–80)

- AG98 Твердое обязательство приобрести бизнес в ходе объединения бизнеса не может являться хеджируемой статьей, за исключением валютного риска. Это связано с тем, что не представляется возможным точно установить и оценить другие хеджируемые риски. Эти другие риски являются общими деловыми рисками.
- AG99 Инвестиция, учтенная по методу долевого участия, не может быть хеджируемой статьей при хеджировании справедливой стоимости, так как в рамках метода долевого участия в составе прибыли или убытка признается доля участия инвестора в прибыли или убытке ассоциированного предприятия, а не изменения справедливой стоимости инвестиции. По той же причине инвестиция в консолидированное дочернее предприятие не может быть хеджируемой статьей при хеджировании справедливой стоимости, так как при консолидации в составе прибыли или убытка признается прибыль или убыток дочернего предприятия, а не изменения справедливой стоимости инвестиции. Иначе обстоит дело с хеджированием чистой инвестиции в зарубежную деятельность, так как оно является хеджированием валютного риска, а не хеджированием справедливой стоимости изменения в стоимости инвестиции.
- AG99A Согласно пункту 80 в консолидированной финансовой отчетности валютный риск по весьма вероятной прогнозируемой внутригрупповой сделке может удовлетворять критериям хеджируемой статьи при хеджировании потоков денежных средств, при условии что такая сделка выражена в валюте, отличной от функциональной валюты предприятия, заключающего сделку, а валютный риск повлияет на консолидированную прибыль или консолидированный убыток. В целях вышеизложенного положения предприятие может являться материнским предприятием, дочерним предприятием, ассоциированным предприятием, совместным предприятием или филиалом. Если валютный риск по прогнозируемой внутригрупповой сделке не влияет на консолидированную прибыль или консолидированный убыток, то внутригрупповая сделка не удовлетворяет критериям хеджируемой статьи. Это обычно справедливо в отношении выплат роялти, процентов и комиссий за управление в отношениях между членами одной и той же группы при отсутствии связанной с ними внешней сделки. Тем не менее, если валютный риск по прогнозируемой внутригрупповой сделке влияет на консолидированную прибыль или консолидированный убыток, то внутригрупповая сделка может классифицироваться как хеджируемая статья. В качестве примера можно рассмотреть прогнозируемые продажи или покупки запасов между членами одной и той же группы с последующей продажей запасов стороне, которая является внешней по отношению к группе. Аналогичным образом, прогнозируемая внутригрупповая продажа оборудования, где продавцом является участник группы, производящий такое оборудование, а покупателем – другой участник группы, который будет использовать это оборудование в своей деятельности, может повлиять на консолидированную прибыль или консолидированный убыток. Например, это может произойти в результате амортизации оборудования предприятием-покупателем и изменения первоначально признанной стоимости оборудования в случае, если прогнозируемая внутригрупповая сделка выражена в валюте, отличной от функциональной валюты предприятия-покупателя.
- AG99B Если хеджирование прогнозируемой внутригрупповой сделки удовлетворяет критериям для учета хеджирования, любая прибыль или любой убыток, признанные в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 95(а), должны быть исключены из состава капитала и признаны в составе прибыли или убытка как корректировка при реклассификации за тот же период или периоды, в течение которых валютный риск по хеджируемой сделке влияет на консолидированную прибыль или консолидированный убыток.
- AG99BA Предприятие может определить все изменения в потоках денежных средств или справедливой стоимости хеджируемой статьи в отношении хеджирования. Предприятие может также определить только такие изменения в потоках денежных средств или справедливой стоимости хеджируемой статьи, которые выше или ниже указанной цены или другой переменной (односторонний риск). Внутренняя стоимость купленного инструмента хеджирования опциона (при допущении, что он характеризуется теми же основными условиями, что и классифицированный риск), а не его временная стоимость,

отражает односторонний риск по хеджируемой статье. Например, предприятие может определить изменчивость будущих потоков денежных средств в результате повышения цены прогнозируемой покупки товаров. В этой ситуации определяется только сокращение потоков денежных средств в результате повышения цены сверх указанного уровня. Хеджируемый риск не включает временную стоимость купленного опциона, поскольку временная стоимость не является компонентом прогнозируемой операции, которая оказывает влияние на прибыль или убыток (см. пункт 86(b)).

Определение финансовых статей в качестве хеджируемых статей (пункты 81 и 81А)

- AG99C Если часть денежных потоков от финансового актива или финансового обязательства определяется в качестве хеджируемой статьи, то эта определенная часть должна быть меньше суммарных денежных потоков от данного актива или обязательства. Например, в случае с обязательством, по которому эффективная ставка процента ниже ставки ЛИБОР, предприятие не может определять (а) часть обязательства, равную основной сумме плюс проценты по ставке ЛИБОР и (б) отрицательную оставшуюся часть. Однако предприятие может определить все денежные потоки от всего финансового актива или финансового обязательства в качестве хеджируемой статьи и хеджировать их только от одного конкретного риска (например, риска изменений, относимых на изменения ставки ЛИБОР). Например, в случае с финансовым обязательством, у которого эффективная ставка процента на 100 базисных пунктов ниже ставки ЛИБОР, предприятие может определить в качестве хеджируемой статьи все обязательство (т.е. основная сумма плюс проценты по ставке ЛИБОР минус 100 базисных пунктов) и хеджировать изменение справедливой стоимости или денежных потоков от всего обязательства, относимое на изменение ставки ЛИБОР. Предприятие также может выбрать коэффициент хеджирования, отличный от соотношения один к одному для того, чтобы повысить эффективность хеджирования как описано в пункте AG100.
- AG99D Кроме того, если финансовый инструмент с фиксированной ставкой хеджируется через некоторое время после возникновения и за это время процентные ставки изменились, то предприятие может определить часть, равную исходной ставке, которая выше договорной ставки, выплачиваемой по этой статье. Предприятие может сделать это при условии, что исходная ставка ниже эффективной процентной ставки, рассчитанной с учетом допущения о том, что предприятие купило инструмент в момент, когда оно впервые определяет хеджируемую статью. Например, предположим, что предприятие создает финансовый актив с фиксированной ставкой и величина этого актива составляет 100 д.е., а эффективная ставка процента по нему равна 6% в момент, когда ставка ЛИБОР равна 4%. Оно начинает хеджировать этот актив некоторое время спустя, когда ставка ЛИБОР повысилась до 8 процентов, а справедливая стоимость актива снизилась до 90 д.е. Согласно расчетам предприятия, если бы оно купило актив в момент, когда оно впервые определяет этот актив в качестве хеджируемой статьи по справедливой стоимости, равной на тот момент 90 д.е., то фактическая доходность составила бы 9,5 процентов. Так как ставка ЛИБОР ниже этой фактической доходности, предприятие может определить часть по ставке ЛИБОР, равной 8 процентам, которая частично состоит из денежных потоков по договорной ставке процента и частично из величины, равной разнице между текущей справедливой стоимостью (т.е. 90 д.е.) и суммой, выплачиваемой при наступлении срока (т.е. 100 д.е.).
- AG99E Пункт 81 разрешает предприятию определять некоторую иную величину, которая не является совокупным изменением справедливой стоимости или колебанием денежных потоков финансового инструмента. Например:
- (a) все денежные потоки финансового инструмента могут быть определены для изменений в денежных потоках или справедливой стоимости, относимых на некоторые (но не на все) риски; или
 - (b) некоторые (но не все) денежные потоки финансового инструмента могут быть определены для изменений в денежных потоках или справедливой стоимости, относимых на все или лишь некоторые риски (т.е. 'часть' денежных потоков финансового инструмента может быть определена для изменений, относимых на все или лишь некоторые риски).
- AG99F Чтобы удовлетворять критериям для учета хеджирования, определенные риски и части должны представлять собой отдельно идентифицируемые компоненты финансового инструмента, а колебания денежных потоков и справедливой стоимости всего финансового инструмента, возникающие в результате изменений в определенных рисках или частях, должны быть оцениваемыми с достаточной степенью надежности. Например:
- (a) если финансовый инструмент с фиксированной ставкой хеджируется на предмет изменений справедливой стоимости, относимых на изменение безрисковой или базисной ставки процента, то безрисковая или базисная ставка процента, как правило, расценивается и как отдельно

идентифицируемый компонент финансового инструмента, и как оцениваемая с достаточной степенью надежности;

- (b) инфляция не является ни отдельно идентифицируемой, ни оцениваемой с достаточной степенью надежности, и не может быть определена как риск или часть финансового инструмента, кроме случаев, когда выполняются требования пункта (с);
- (с) инфляционная составляющая, определенная согласно договору, денежных потоков признанной облигации с привязкой к инфляции (при допущении, что отдельный учет встроенного производного инструмента не требуется) является отдельно идентифицируемой и оцениваемой с достаточной степенью надежности до тех пор, пока инфляционная составляющая не оказывает влияния на другие денежные потоки инструмента.

Определение нефинансовых статей в качестве хеджируемых статей (пункт 82)

AG100 Изменения цены составной части или элемента нефинансового актива или нефинансового обязательства, как правило, не оказывают предсказуемого, отдельно оцениваемого влияния на цену всей статьи, которое сопоставимо, например, с влиянием изменения рыночных ставок процента на курс облигации. Таким образом, нефинансовый актив или нефинансовое обязательство является хеджируемой статьей только целиком или в той части, которая относится к валютному риску. Если существует разница между условиями инструмента хеджирования и хеджируемой статьи (например, при хеджировании прогнозируемой покупки бразильского кофе с использованием форвардного контракта на покупку колумбийского кофе на аналогичных условиях), отношения хеджирования все равно могут квалифицироваться как таковые при условии, что выполняются все условия пункта 88, включая требование об ожидаемой высокой эффективности хеджирования. Для этих целей величина инструмента хеджирования может быть больше или меньше величины хеджируемой статьи, если это позволит повысить эффективность отношения хеджирования. Например, может быть выполнен регрессионный анализ для определения статистической связи между хеджируемой статьей (например, операция с бразильским кофе) и инструментом хеджирования (например, операция с колумбийским кофе). Если существует действительная статистическая взаимосвязь между двумя переменными (т.е. между ценами на единицу бразильского кофе и колумбийского кофе), то наклон линии регрессии можно использовать для определения коэффициента хеджирования, который максимизирует ожидаемую эффективность. Например, если наклон линии регрессии равен 1,02, то коэффициент хеджирования, основанный на отношении хеджируемых статей в количестве 0,98 к инструменту хеджирования в размере 1,00, максимизирует ожидаемую эффективность. Однако отношение хеджирования может привести к неэффективности, которая признается в составе прибыли или убытка в течение периода отношения хеджирования.

Определение групп статей в качестве хеджируемых статей (пункты 83 и 84)

AG101 Хеджирование общей чистой позиции (например, нетто-величины всех активов и обязательств с фиксированной ставкой, имеющих одинаковые сроки погашения), а не конкретной хеджируемой статьи, не удовлетворяет требованиям учета хеджирования. Однако можно достичь почти такого же воздействия на прибыль или убыток при учете хеджирования для этого типа отношений хеджирования, определив часть лежащих в основе статей в качестве хеджируемой статьи. Например, активы банка составляют 100 д.е., а обязательства с аналогичными рисками и условиями – 90 д.е. Если банк хеджирует сальдо в размере 10 д.е., он может определить в качестве хеджируемой статьи активы в сумме 10 д.е. Данное определение может быть использовано в случае, если такие активы и обязательства являются инструментами с фиксированной ставкой процента; в этом случае это – хеджирование справедливой стоимости, или в случае, если они являются инструментами с переменной ставкой процента, тогда это – хеджирование потоков денежных средств. Точно так же, если у предприятия имеется твердое соглашение осуществить покупку в иностранной валюте на сумму 100 д.е. и твердое соглашение осуществить продажу в иностранной валюте на сумму 90 д.е., то оно может хеджировать нетто-величину 10 д.е. путем приобретения производного инструмента и определения его в качестве инструмента хеджирования, связанного с 10 д.е., которые являются частью твердого соглашения осуществить покупку в размере 100 д.е.

Учет операций хеджирования (пункты 85–102)

AG102 Примером хеджирования справедливой стоимости является хеджирование риска изменения справедливой стоимости долгового инструмента с фиксированной ставкой в результате изменения

процентных ставок. Такое хеджирование может быть осуществлено эмитентом или владельцем финансового инструмента.

- AG103 Примером хеджирования денежных потоков является использование свопа для превращения долга с плавающей ставкой в долг с фиксированной ставкой (т.е. хеджирование будущей операции, где хеджируемыми будущими денежными потоками являются предстоящие выплаты по процентам).
- AG104 Хеджирование твердого соглашения (например, хеджирование изменения в цене топлива, связанного с непризнанным в отчете о финансовом положении договорным обязательством энергетической компании купить топливо по фиксированной цене) является хеджированием риска изменения справедливой стоимости. Следовательно, такое хеджирование является хеджированием справедливой стоимости. Однако в соответствии с пунктом 87 хеджирование валютного риска по твердому соглашению в качестве альтернативы может быть учтено как хеджирование денежных потоков.

Оценка эффективности хеджирования

- AG105 Хеджирование считается высокоэффективным, только если удовлетворятся оба следующих условия:
- В начале хеджирования и в последующие периоды ожидается, что хеджирование окажется высокоэффективным инструментом, обеспечивающим взаимозачет относимых на хеджируемый риск изменений справедливой стоимости или движения денежных средств в течение периода, для которого определяется хеджирование. Такие ожидания можно продемонстрировать разными способами, включая сравнение прошлых изменений справедливой стоимости или движения денежных средств хеджируемой статьи, относимых на хеджируемый риск, с прошлыми изменениями справедливой стоимости или движения денежных средств инструмента хеджирования или показав высокую статистическую корреляцию между справедливой стоимостью или движением денежных средств хеджируемой статьи и инструмента хеджирования. Предприятие может выбрать соотношение при хеджировании, отличное от соотношения один к одному, для того чтобы повысить эффективность хеджирования, как описано в пункте AG100.
 - Фактические результаты хеджирования находятся в диапазоне 80–125 процентов. Например, если фактические результаты таковы, что убыток от инструмента хеджирования составляет 120 д.е., а прибыль от денежного инструмента равняется 100 д.е., то результаты взаимозачета можно оценить на уровне 120/100, то есть 120 процентов, или 100/120, то есть 83 процента. В данном примере, если предположить, что хеджирование удовлетворяет условию в пункте (а), предприятие может сделать вывод, что хеджирование было высокоэффективным.
- AG106 Оценка эффективности хеджирования должна проводиться, как минимум, в момент подготовки годовой или промежуточной финансовой отчетности предприятия.
- AG107 В настоящем стандарте не устанавливается единый метод оценки эффективности хеджирования. Метод, принимаемый предприятием для оценки эффективности хеджирования, зависит от стратегии управления риском. Например, если стратегия управления риском у предприятия заключается в периодической корректировке суммы инструмента хеджирования для отражения изменений в хеджируемой позиции, то предприятию необходимо продемонстрировать, что по его ожиданиям хеджирование будет высокоэффективным только в течение периода до следующей корректировки суммы инструмента хеджирования. В некоторых случаях предприятие принимает разные методы для различных видов хеджирования. В этих процедурах указывается, подвергается ли оценке вся прибыль или убыток от инструмента хеджирования или временная стоимость инструмента хеджирования исключается из рассмотрения.
- AG107A Если предприятие хеджирует менее 100 процентов воздействия на статью, например, 85 процентов, то оно должно определить хеджируемую статью как равную 85 процентам воздействия и должно оценить неэффективность хеджирования на основе изменения этого обозначенного 85-процентного воздействия. Однако при хеджировании обозначенного 85-процентного воздействия предприятие может использовать коэффициент хеджирования, отличный от соотношения один к одному, если это повысит ожидаемую эффективность хеджирования, как объясняется в пункте AG100.
- AG108 При совпадении основных условий инструмента хеджирования и хеджируемого актива, обязательства, твердого соглашения или весьма возможной прогнозируемой операции изменения справедливой стоимости и денежных потоков, относимые к хеджируемому риску, могут полностью компенсировать друг друга как в самом начале хеджирования, так и далее в ходе его осуществления. Например, процентный своп, вероятно, окажется эффективным способом хеджирования, если номинальная и основная суммы, сроки, даты пересмотра ставки процента, даты получения и выплаты процентов и основной суммы, а также основа оценки процентных ставок одинаковы для инструмента хеджирования и

хеджируемой статьи. Кроме того, хеджирование весьма возможной прогнозируемой покупки товара по форвардному контракту будет высокоэффективным, если:

- (a) форвардный контракт на покупку такого же количества того же самого товара заключается в то же самое время и в том же самом месте, что и хеджируемая прогнозируемая покупка;
- (b) справедливая стоимость форвардного контракта в самом начале равна нулю;
- (c) изменение дисконта или премии по форвардному контракту исключается из оценки эффективности и признается в составе прибыли или убытка, либо изменение предполагаемых денежных потоков от весьма возможной прогнозируемой операции основывается на цене товара по форвардным сделкам.

- AG109 Иногда инструмент хеджирования только частично компенсирует хеджируемый риск. Например, хеджирование нельзя считать полностью эффективным, когда инструмент хеджирования и хеджируемая статья выражены в различных валютах, которые не изменяются соответственно друг другу. Кроме того, не будет полностью эффективным хеджирование процентного риска при помощи производного инструмента, если часть изменения справедливой стоимости производного инструмента может быть отнесена на кредитный риск встречной стороны.
- AG110 Чтобы отвечать требованиям учета хеджирования, хеджирование должно относиться к конкретно установленному и обозначенному риску, а не к рискам хозяйственной деятельности предприятия в целом, при этом хеджирование должно, в конечном счете, влиять на прибыль или убыток предприятия. Хеджирование риска морального устаревания активов или риска конфискации имущества государством не подходит для учета хеджирования; в этих случаях степень эффективности нельзя оценить, так как указанные риски невозможно оценить надежно.
- AG110A Пункт 74(а) разрешает предприятию отделять внутреннюю стоимость и временную стоимость опциона и определять в качестве инструмента хеджирования только изменение внутренней стоимости опциона. Такое определение может привести к отношениям хеджирования, которые очень эффективны при достижении компенсирующих изменений в денежных потоках, относимых на хеджируемый односторонний риск по прогнозируемой операции, но только если основные условия прогнозируемой операции совпадают с основными условиями инструмента хеджирования.
- AG110B Если предприятие определяет весь купленный опцион в качестве инструмента хеджирования одностороннего риска, возникающего в результате прогнозируемой операции, то отношения хеджирования не будут высокоэффективными. Это происходит по причине того, что премия, уплаченная за опцион, включает временную стоимость и, как указано в пункте AG99BA, односторонний риск не включает временную стоимость опциона. Следовательно, в такой ситуации денежные потоки, связанные с временной стоимостью премии, уплаченной по опциону, и определенный хеджируемый риск не компенсируются.
- AG111 В случае процентного риска эффективность хеджирования можно оценить, подготовив график сроков платежей по финансовым активам и финансовым обязательствам, отражающий чистую процентную позицию в каждом промежутке времени, при условии, что чистая позиция связана с конкретным активом или обязательством (или конкретной группой активов или обязательств или их определенной частью), приводящим к чистой позиции, а эффективность хеджирования оценивается по отношению к данному активу или обязательству.
- AG112 При оценке эффективности хеджирования предприятие, как правило, учитывает временную стоимость денег. Фиксированная процентная ставка по хеджируемой статье не обязательно должна совпадать с фиксированной процентной ставкой по свопу, выступающему в качестве хеджирования справедливой стоимости. Точно так же плавающая процентная ставка по процентному активу или обязательству не обязательно совпадает с плавающей процентной ставкой по свопу, определенному в качестве хеджирования денежных потоков. Справедливая стоимость свопа вытекает из суммы нетто-расчетов. Фиксированная и переменная ставки по свопу могут измениться, не оказав влияния на нетто-расчеты, при условии, что обе меняются на одну и ту же величину.
- AG113 Если предприятие не отвечает критериям эффективного хеджирования, то оно прекращает учет операций хеджирования с последней даты когда было продемонстрировано соответствие критериям эффективности хеджирования. Однако если предприятие определяет событие или изменение обстоятельств, послужившее причиной того, что отношения хеджирования перестали удовлетворять критериям эффективности и демонстрирует, что хеджирование было эффективным до наступления события или изменения обстоятельств, то оно прекращает учет операций хеджирования с даты, когда происходит событие или изменение обстоятельств.

Учет хеджирования справедливой стоимости при хеджировании портфеля от процентных рисков

AG114 Для хеджирования справедливой стоимости от риска изменения процентной ставки, связанного с портфелем финансовых активов или финансовых обязательств, предприятие будет удовлетворять требованиям настоящего стандарта, если оно соблюдает процедуры, изложенные в следующих далее пунктах (a)-(i) и пунктах AG115-AG132:

- (a) как часть процесса управления рисками предприятие определяет портфель статей, процентный риск которых оно желает хеджировать. Портфель может состоять только из активов, только из обязательств или из того и другого. Предприятие может идентифицировать два или несколько портфелей (например, предприятие может сгруппировать свои активы, имеющиеся в наличии для продажи, в отдельный портфель), при этом оно применяет нижеприведенное руководство отдельно к каждому портфелю;
- (b) предприятие анализирует портфель по периодам пересмотра ставок процента на основе ожидаемых, а не договорных сроков пересмотра ставок процента. Анализ по периодам пересмотра ставок процента может быть осуществлен разными способами, включая составление графика движения денежных средств в периодах, в которых они ожидаются, или составление графика условных основных сумм во всех периодах до момента, когда произойдет ожидаемый пересмотр ставок процентов ;
- (c) на основе этого анализа предприятие решает, какую сумму оно будет хеджировать. Предприятие определяет в качестве хеджируемой статьи сумму активов или обязательств (но не нетто-величину) из установленного портфеля, равную сумме, которую оно желает определить в качестве хеджируемой. Эта сумма также определяет процентный показатель, используемый для проверки эффективности хеджирования в соответствии с пунктом AG126(b);
- (d) предприятие определяет процентный риск, который оно хеджирует. Этот риск может быть частью процентного риска, относящегося к каждой статье в хеджируемой позиции, например, к исходной процентной ставке (например, ставке ЛИБОР);
- (e) предприятие определяет один или несколько инструментов хеджирования для каждого периода пересмотра ставок процента;
- (f) используя информацию об определенных для хеджирования величинах в пунктах (c)-(e), предприятие оценивает в начале хеджирования и в последующие периоды, будет ли хеджирование высокоэффективным в течение периода, для которого определяется хеджирование;
- (g) предприятие периодически оценивает изменение справедливой стоимости хеджируемой статьи (определенной в пункте (c)), связанное с хеджируемым риском (определенный в пункте (d)), на основе ожидаемых сроков пересмотра ставок процента, определенных в пункте (b). При условии, что в ходе оценки с использованием метода оценки эффективности, содержащегося в документах предприятия, установлено, что хеджирование является высокоэффективным, предприятие признает изменение справедливой стоимости хеджируемой статьи в качестве дохода или убытка в составе прибыли или убытка и в одной из двух статей отчета о финансовом положении как описано в пункте 89А. Изменение справедливой стоимости не требуется распределять на отдельные активы или обязательства;
- (h) предприятие оценивает изменение справедливой стоимости инструмента (инструментов) хеджирования (определяемых в пункте (e)) и признает его как доход или убыток в составе прибыли или убытка. Справедливая стоимость инструмента (инструментов) хеджирования признается в качестве актива или обязательства в отчете о финансовом положении;
- (i) неэффективность* будет отнесена на прибыль или убыток как разница между изменением справедливой стоимости, указанной в пункте (g), и изменением справедливой стоимости, указанной в пункте (h).

AG115 Данный подход более подробно описывается далее. Этот подход должен применяться только к хеджированию справедливой стоимости от риска изменения процентной ставки, связанного с портфелем финансовых активов или финансовых обязательств.

AG116 Портфель, определенный в пункте AG114(a), может состоять из активов и обязательств. В качестве альтернативы, этот портфель может состоять только из активов или только из обязательств. Этот

* В данном контексте применимы те же соображения существенности, что и во всех МСФО (IFRS).

портфель используется для определения суммы активов или обязательств, которые предприятие желает хеджировать. Однако портфель сам по себе не определяется в качестве хеджируемой статьи.

AG117 При применении пункта AG114(b) предприятие определяет ожидаемую дату пересмотра ставок процента по статье как более раннюю из даты ожидаемого погашения статьи и даты пересмотра ставок процента до рыночных ставок. Ожидаемые сроки пересмотра ставок процента оцениваются в начале хеджирования и в течение всего срока хеджирования на основе прошлого опыта и другой имеющейся информации, включая информацию и ожидания относительно уровня досрочных погашений, процентных ставок и взаимосвязи между ними. Предприятия, которые не имеют собственного опыта или имеют недостаточный опыт, используют опыт группы предприятий того же уровня, относящийся к сопоставимым финансовым инструментам. Эти расчетные оценки периодически пересматриваются и обновляются с учетом опыта. В случае со статьей, имеющей фиксированную ставку, и которая может быть досрочно погашена, ожидаемой датой пересмотра ставок процента является дата, на которую ожидается досрочное погашение по статье, за исключением случаев, когда она переоценивается до рыночных ставок на более раннюю дату. Для группы аналогичных статей анализ по временным периодам на основе ожидаемых сроков пересмотра ставок процента может принимать форму распределения определенного процента от всей группы, а не отдельных активов, на каждый временной период. Предприятие может применить другие методики для целей такого распределения. Например, оно может использовать множитель уровня досрочных погашений для распределения амортизируемых займов на временные периоды на основе ожидаемых сроков пересмотра ставок процента. Однако методика такого распределения должна соответствовать процедурам и целям управления рисками предприятия.

AG118 В качестве примера определения суммы для хеджирования в соответствии с пунктом AG114(c), можно привести следующую ситуацию: если в определенный период пересмотра ставок процента предприятие оценивает свои активы с фиксированной ставкой в сумме 100 д.е. и обязательства с фиксированной ставкой в размере 80 д.е. и решает хеджировать всю нетто-позицию, равную 20 д.е., то оно определяет в качестве хеджируемой статьи активы в сумме 20 д.е. (часть активов).^{*} Величина, определенная для хеджирования, выражается как «денежная сумма» (например, сумма в долларах, евро, фунтах или рэндах), а не как отдельные активы. Отсюда следует, что все активы (или обязательства), из которых извлекается хеджируемая сумма, т.е. все 100 д.е. стоимости активов в вышеприведенном примере, должны быть:

- (a) статьями, справедливая стоимость которых меняется в ответ на изменения хеджируемой процентной ставки; и
- (b) статьями, которые могли бы удовлетворять требованиям учета хеджирования справедливой стоимости, если бы они были отдельно определены в качестве хеджируемых. В частности, поскольку стандарт[†] определяет, что справедливая стоимость финансового обязательства, подлежащего погашению по требованию (например, депозитов до востребования и некоторых видов срочных депозитов), не меньше суммы, подлежащей оплате по требованию, дисконтированной с первой даты, когда может быть потребована оплата суммы, то такая статья не может удовлетворять требованиям учета хеджирования справедливой стоимости в периоде, превышающем самый короткий период, в котором владелец может потребовать оплаты. В вышеприведенном примере хеджируемой позицией является сумма активов. Поэтому, такие обязательства не являются частью назначенной хеджируемой статьи, но используются предприятием для определения суммы актива, которая назначается как хеджируемая. Если позиция, которую предприятие пожелало хеджировать, являлась суммой обязательств, то сумма, представляющая назначенную хеджируемую статью, должна извлекаться из суммы обязательств с фиксированной ставкой, отличных от тех обязательств, погашение которых может потребоваться от предприятия в более ранний период, а процентный показатель, используемый для оценки эффективности хеджирования в соответствии с пунктом AG126(b), будет рассчитан как процент от этих других обязательств. Например, предположим, что по оценкам предприятия в определенный период пересмотра ставок процента оно имеет обязательства с фиксированной ставкой в сумме 100 д.е., из которых 40 д.е. это депозиты до востребования и 60 д.е. это обязательства, не подлежащие погашению по требованию, а также активы с фиксированной ставкой в размере 70 д.е. Если предприятие решает хеджировать всю нетто-позицию в размере 30 д.е., оно определяет в качестве хеджируемой статьи обязательства в сумме 30 д.е. или 50 процентов[‡] обязательств, не подлежащих погашению по требованию.

^{*} Стандарт разрешает предприятию определять любую величину имеющихся активов или обязательств, которые отвечают определенным требованиям, т.е. в данном примере любую величину активов между 0 д.е. и 100 д.е.

[†] См. параграф 49

[‡] 30 д.е. - (100 д.е. - 40 д.е.) = 50 процентов

AG119 Предприятие также выполняет другие требования относительно определения хеджируемых величин и документирования, изложенные в пункте 88(а). Для хеджирования портфеля процентных рисков эти определения и документирование включают политику предприятия в отношении всех переменных значений, используемых для идентификации хеджируемой суммы, а также и оценки эффективности хеджирования, включая следующее:

- (а) какие активы и обязательства должны быть включены в хеджируемый портфель и какая основа должна использоваться для их исключения из портфеля;
- (б) как предприятие рассчитывает сроки пересмотра ставок процента, включая то, какие допущения по процентной ставке лежат в основе расчета ставок по предоплате и какова основа для изменения этих расчетных величин. Один и тот же метод используется как для первоначальных расчетных оценок в момент включения актива или обязательства в хеджируемый портфель, так и для последующих пересмотров этих расчетных величин;
- (с) количество и продолжительность периодов пересмотра ставок процента;
- (d) как часто предприятие будет проверять эффективность хеджирования и какой из двух методов, указанных в пункте AG126, оно будет использовать;
- (е) используемая предприятием методика определения суммы активов или обязательств, определенных в качестве хеджируемой статьи и, соответственно, процентный показатель, который используется, когда предприятие проверяет эффективность с применением метода, описанного в пункте AG126(б);
- (f) когда предприятие проверяет эффективность хеджирования с использованием метода, описанного в пункте AG126(б), будет ли оно проверять эффективность для каждого периода пересмотра ставок процента отдельно, для всех периодов вместе или использовать какое-либо сочетание того и другого.

Политика, установленная для определения и документирования отношения хеджирования, должна соответствовать процедурам и целям управления рисками предприятия. В политику не должны вноситься изменения в произвольном порядке. Они должны быть оправданы изменениями рыночных условий и других факторов, а также основываться на процедурах и целях управления рисками предприятия и соответствовать им.

AG120 В качестве инструмента хеджирования, указанного в пункте AG114(е), может выступать один производный инструмент или портфель производных инструментов, каждый из которых подвержен воздействию хеджируемого процентного риска, который определен в пункте AG114(д) (например, портфель процентных свопов, каждый из которых подвержен воздействию изменения ставки ЛИБОР). Такой портфель производных инструментов может содержать компенсирующие друг друга рисковые позиции. Однако он не может включать выпущенные опционы или чистые выпущенные опционы, потому что стандарт* не разрешает определять такие опционы в качестве инструментов хеджирования (за исключением случаев, когда выпущенный опцион определяется в качестве компенсации для купленного опциона). Если инструмент хеджирования хеджирует сумму, определенную в пункте AG114(с), на протяжении более одного периода пересмотра ставок процента, то он распределяется на все периоды, которые он хеджирует. Однако весь инструмент хеджирования должен быть распределен на эти периоды пересмотра ставок процента, поскольку стандарт† не разрешает определять отношение хеджирования только для части периода, в течение которого инструмент хеджирования остается в обращении.

AG121 Когда предприятие оценивает изменение справедливой стоимости статей, по которым возможно досрочное погашение, в соответствии с пунктом AG114(г), изменение ставок процента влияет на справедливую стоимость статей, по которым возможно досрочное погашение, двумя способами: Изменение ставок процента влияет на договорные денежные потоки и на справедливую стоимость опциона досрочного погашения, встроенного в статью, которая может быть погашена досрочно. Пункт 81 настоящего стандарта разрешает предприятию определять часть финансового актива или финансового обязательства, имеющих общую подверженность риску, в качестве хеджируемой статьи, при условии, что эффективность хеджирования можно оценить. В отношении статей, по которым возможно досрочное погашение, пункт 81А разрешает делать это путем определения хеджируемой статьи на основе изменения справедливой стоимости, относимого на изменения назначенной процентной ставки, исходя из *ожидаемых*, а не *договорных*, сроков пересмотра ставок процента. Однако влияние изменений хеджируемой процентной ставки на эти ожидаемые сроки пересмотра ставок процента должно учитываться при определении изменения справедливой стоимости хеджируемой статьи. Следовательно, если ожидаемые сроки пересмотра ставок процента меняются (например, с целью отражения изменения

* см. параграфы 77 и AG94

† см. параграф 75

ожидаемого досрочного погашения) или фактические даты пересмотра ставок процента отличаются от ожидаемых, то это приведет к неэффективности хеджирования, описанной в пункте AG126. И наоборот, изменения в ожидаемых сроках пересмотра ставок процента, которые (а) явно являются результатом факторов, отличных от изменений хеджируемой процентной ставки, (b) не коррелируют с изменениями хеджируемой процентной ставки и (с) могут быть надежно отделены от изменений, связанных с хеджируемой процентной ставкой (например, изменение уровня досрочных погашений, явно возникающее в результате изменения демографических факторов или налогового регулирования, а не изменения процентной ставки), не учитываются при определении изменения справедливой стоимости хеджируемой статьи, так как они не могут быть отнесены на хеджируемый риск. Если существует неопределенность относительно фактора, который приводит к изменению ожидаемых сроков пересмотра ставок процента, или предприятие не имеет возможности надежно отделить изменения, являющиеся результатом хеджируемой процентной ставки, от изменений, являющихся результатом других факторов, то предполагается, что это изменение возникло в результате изменений хеджируемой процентной ставки.

- AG122 Стандарт не устанавливает метод, используемый для определения суммы, указанной в пункте AG114(g), то есть изменения справедливой стоимости хеджируемой статьи, относимого на хеджируемый риск. Если для такой оценки используется статистический или иной метод расчетной оценки, то руководство должно ожидать, что результат будет близким к тому результату, который был бы получен при оценке всех отдельных активов или обязательств, составляющих хеджируемую статью. Будет неправильным принимать допущение о том, что изменения справедливой стоимости хеджируемой статьи равны изменениям стоимости инструмента хеджирования.
- AG123 Пункт 89A требует, чтобы в случае, если хеджируемая статья в определенном периоде пересмотра ставок процента является активом, изменение ее стоимости отражалось отдельной статьей в составе активов. И наоборот, если хеджируемая статья в определенном периоде пересмотра ставок процента является обязательством, изменение ее стоимости представляется отдельной статьей в составе обязательств. Это те отдельные статьи, на которые указывает пункт AG114(g). Распределение по отдельным активам (или обязательствам) не требуется.
- AG124 В пункте AG114(i) отмечается, что неэффективность хеджирования возникает в той мере, в какой изменение справедливой стоимости хеджируемой статьи, связанное с хеджируемым риском, отличается от изменения справедливой стоимости производного инструмента хеджирования. Такое различие может появиться по ряду причин, включая следующие:
- (a) фактические сроки пересмотра ставок процента отличаются от ожидаемых, или ожидаемые сроки пересмотра ставок процента изменяются;
 - (b) статьи в хеджируемом портфеле обесцениваются или прекращаются их признание;
 - (c) даты платежей по инструменту хеджирования и хеджируемой статье различаются; и
 - (d) другие причины (например, когда по нескольким из хеджируемых статей начисляются проценты по более низкой ставке, чем базовая ставка, для которой эти статьи определялись в качестве хеджируемых, а возникающий неэффективный результат не настолько велик, чтобы портфель целиком перестал удовлетворять требованиям учета операций хеджирования).

Такая неэффективность* должна быть определена и отнесена на прибыль или убыток.

- AG125 Обычно эффективность хеджирования повышается:
- (a) если предприятие составляет график по статьям с различными характеристиками досрочного погашения таким образом, что учитываются различия в режиме досрочного погашения;
 - (b) когда в портфеле большое количество статей. В тех случаях, когда в портфеле содержится всего лишь несколько статей, то вероятно относительно высокая неэффективность, если по одной из статей досрочное погашение происходит раньше или позже, чем ожидалось. И наоборот, когда портфель содержит много статей, режим досрочного погашения можно предсказать более точно;
 - (c) когда используются более короткие периоды пересмотра ставок процента (например, 1-месячные периоды, а не 3-месячные периоды пересмотра ставок процента). Более короткий период пересмотра ставок процента снижает эффект несоответствия между датами пересмотра ставок процента и платежа (в пределах периода пересмотра ставок процента) по хеджируемой статье и датами пересмотра ставок процента и платежа по инструменту хеджирования;
 - (d) при более частом проведении корректировки суммы инструмента хеджирования с целью отражения изменений в хеджируемой статье (например, вследствие изменений в ожиданиях относительно досрочного погашения).

* В данном контексте применимы те же соображения существенности, что и во всех МСФО (IFRS).

- AG126 Предприятие периодически проверяет эффективность хеджирования. Если расчетные сроки пересмотра ставок процента меняются в промежутке между двумя датами оценки эффективности хеджирования, то предприятие рассчитывает значение эффективности:
- (a) как разницу между изменением справедливой стоимости инструмента хеджирования (см. пункт AG114(h) и изменением стоимости всей хеджируемой статьи, которое связано с изменениями хеджируемой процентной ставки (включая воздействие изменений хеджируемой процентной ставки на справедливую стоимость встроенного опциона на досрочное погашение); либо
 - (b) используя следующие приблизительные расчеты. Предприятие:
 - (i) рассчитывает процент активов (или обязательств) в каждом хеджированном периоде пересмотра ставок процента на основе расчетных сроков пересмотра ставок процента на последнюю дату проверки эффективности хеджирования;
 - (ii) применяет это процентное отношение к пересмотренной расчетной величине в этом периоде пересмотра ставок процента, для того чтобы рассчитать сумму хеджируемой статьи на основе пересмотренной расчетной величины;
 - (iii) рассчитывает изменение справедливой стоимости пересмотренной расчетной величины хеджируемой статьи, связанное с хеджируемым риском, и представляет его так, как изложено в пункте AG114(g);
 - (iv) признает неэффективность в сумме, равной разнице между суммой, которая была определена в пункте (iii), и изменением справедливой стоимости инструмента хеджирования (см. пункт AG114(h)).
- AG127 При оценке эффективности предприятие устанавливает различие между изменениями сроков пересмотра ставок процента по существующим активам (или обязательствам) и возникновением новых активов (или обязательств), причем только первое приводит к неэффективности хеджирования. Все изменения в расчетных сроках пересмотра ставок процента (кроме тех, которые не учитываются в соответствии с пунктом AG121), включая перераспределение существующих статей по периодам, учитываются при пересмотре расчетной величины в периоде в соответствии с пунктом AG126(b)(ii) и, следовательно, при оценке эффективности хеджирования. После того, как признается неэффективность хеджирования, как указывалось ранее, предприятие устанавливает новую расчетную величину суммарных активов (или обязательств) в каждом периоде пересмотра ставок процента, включая новые активы (или обязательства), возникшие с момента последней проверки эффективности хеджирования, и определяет новую сумму в качестве хеджируемой статьи и новое процентное отношение в качестве хеджируемого процентного отношения. Изложенные в пункте AG126(b) процедуры затем повторяются на следующую дату проверки эффективности хеджирования.
- AG128 Предприятие может прекратить признание статей, которые были изначально отнесены в тот или иной период пересмотра ставок процента, из-за того, что досрочное погашение или списание сумм, вызванные обесценением или продажей, произошли раньше, чем ожидалось. Когда это происходит, сумма изменения справедливой стоимости, которая включена в указанную в пункте AG114(g) отдельную статью, относящаяся к статье, которую предприятие прекратило признавать, должна быть исключена из отчета о финансовом положении и включена в состав прибыли или убытка, возникающего при прекращении признания статьи. Для этих целей необходимо знать, к какому периоду (периодам) пересмотра ставок процента была отнесена статья, которую предприятие прекратило признавать, так как это позволяет определить, из какого периода (периодов) пересмотра ставок процента нужно исключить эту статью и, следовательно, какую сумму нужно исключить из отдельной статьи, указанной в пункте AG114(g). Если можно определить, в какой период была включена статья, то при прекращении ее признания она исключается из этого периода. Когда это невозможно, такая статья исключается из самого раннего периода, если прекращение признания явилось результатом досрочного погашения, которое оказалось выше ожидаемого, либо распределяется на все периоды, содержащие статью, которую предприятие прекратило признавать, на систематической и рациональной основе, если статья была продана или обесценена.
- AG129 Кроме того, любая относящаяся к определенному периоду сумма, которую предприятие не прекратило признавать после истечения этого периода, в этот момент относится на прибыль или убыток (см. пункт 89A). Например, предположим, что предприятие планирует статьи в трех периодах пересмотра ставок процента. При предыдущем пересмотре величин, определенных для хеджирования, изменение справедливой стоимости, отраженное в отдельной статье отчета о финансовом положении, представляло собой актив в размере 25 д.е. Эта сумма представляет суммы, относимые на периоды 1, 2 и 3, которые составляют 7 д.е., 8 д.е. и 10 д.е. соответственно. При следующем пересмотре величин, определенных для хеджирования, активы, относимые на период 1, были либо реализованы, либо перепланированы на другие периоды. Поэтому предприятие прекращает признавать сумму в 7 д.е. в отчете о финансовом положении и признает ее в составе прибыли или убытка. 8 д.е. и 10 д.е. теперь относятся к периодам 1 и

- 2, соответственно. Эти оставшиеся периоды затем при необходимости корректируются на величину изменения справедливой стоимости, как описано в пункте AG114(g).
- AG130 В качестве иллюстрации требований двух предыдущих пунктов предположим, что предприятие составило график по активам, распределив определенный процент портфеля на все периоды пересмотра ставок процента. Также предположим, что оно запланировало по 100 д.е. в каждом из первых двух периодов. Когда истекает первый период пересмотра ставок процента, предприятие прекращает признание активов в размере 110 д.е. из-за ожидаемых и непредвиденных досрочных погашений. В этом случае вся сумма, содержащаяся в отдельной статье, указанной в пункте AG114(g), которая относится к первому периоду, исключается из отчета о финансовом положении, при этом исключаются и 10 процентов суммы, относящейся ко второму периоду.
- AG131 Если хеджируемая статья в периоде пересмотра ставок процента уменьшается без прекращения признания соответствующих активов (или обязательств), то сумма, которая включена в указанную в пункте AG114(g) отдельную статью, относящаяся к этому уменьшению, подлежит амортизации в соответствии с пунктом 92.
- AG132 Предприятие может пожелать применить изложенный в пунктах AG114-AG131 подход к хеджируемому портфелю, который ранее, в соответствии с МСФО (IAS) 39, учитывался как хеджирование потоков денежных средств. Такое предприятие также отменяет предыдущее определение хеджирования потоков денежных средств в соответствии с пунктом 101(d) и применяет требования, изложенные в данном пункте. Оно также переопределяет хеджирование как хеджирование справедливой стоимости и применяет подход, изложенный в пунктах AG114-AG131, перспективно к последующим учетным периодам.

Переход к новому порядку учета (пункты 103–108В)

- AG133 Предприятие могло классифицировать прогнозируемую внутригрупповую сделку как хеджируемую статью в начале годового периода, начинающегося 1 января 2005 г. или после этой даты (или, в целях пересчета сравнительной информации, в начале более раннего сравнительного периода) при хеджировании, удовлетворяющем критериям для учета хеджирования в соответствии с настоящим стандартом (с изменениями, введенными последним предложением пункта 80). Такое предприятие может использовать эту классификацию для того, чтобы применять учет хеджирования в консолидированной финансовой отчетности с начала годового периода, начинающегося 1 января 2005 г. или после этой даты (или с начала более раннего сравнительного периода). Это предприятие также должно применять пункты AG99А с AG99В с начала годового периода, начинающегося 1 января 2005 г. или после этой даты. Однако, в соответствии с пунктом 108В ему не обязательно применять пункт AG99В к сравнительной информации за более ранние периоды.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»

Цель

- 1 Цель настоящего стандарта состоит в предписании порядка учета инвестиционного имущества и соответствующих требований к раскрытию информации.

Сфера применения

- 2 Настоящий стандарт применяется при признании, оценке и раскрытии информации об инвестиционном имуществе.
- 3 Помимо прочего, настоящий стандарт применяется к оценке в финансовой отчетности арендатора долей в инвестиционном имуществе по договору аренды, учитываемой как финансовая аренда, и к оценке в финансовой отчетности арендодателя инвестиционного имущества, переданного арендатору по договору операционной аренды. В настоящем стандарте не рассматриваются вопросы, регулируемые МСФО (IAS) 17 «Аренда», в том числе:
 - (a) классификация аренды как финансовой или операционной;
 - (b) признание доходов от сдачи объектов инвестиционного имущества в аренду (см. также МСФО (IAS) 18 «Выручка»);
 - (c) оценка в финансовой отчетности арендатора недвижимости, находящейся в его владении по договору аренды, учитываемой как операционная аренда;
 - (d) оценка в финансовой отчетности арендодателя его чистых инвестиций в финансовую аренду;
 - (e) учет операций продажи с обратной арендой; и
 - (f) раскрытие информации о финансовой и операционной аренде.
- 4 Настоящий стандарт не применяется:
 - (a) к биологическим активам, относящимся к сельскохозяйственной деятельности (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»); и
 - (b) правам на полезные ископаемые и запасам полезных ископаемых, таких, как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

Определения

- 5 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Балансовая стоимость – сумма, по которой актив признается в отчете о финансовом положении.

Себестоимость – сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного в целях приобретения актива на момент его приобретения или сооружения, или, когда это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО (IFRS), например, МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях».

Справедливая стоимость – сумма, на которую актив может быть обменян между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.

Инвестиционное имущество – недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящаяся во владении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей или прироста стоимости капитала, или того и другого, но:

- (a) не для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, в административных целях; а также
- (b) не для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.

Недвижимость, занимаемая владельцем, – недвижимость, находящаяся во владении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды), предназначенная для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или в административных целях.

- 6 Недвижимость, которой арендатор владеет по договору операционной аренды, может быть классифицирована и отражена в учете как инвестиционное имущество только при условии, что такая недвижимость во всем остальном соответствует определению инвестиционного имущества и арендатор использует для признанного актива модель учета по справедливой стоимости, изложенную в пунктах 33-55. Такой вариант классификации возможен на пообъектной основе. Однако когда выбран этот вариант классификации для одного подобного объекта недвижимости, находящегося во владении арендатора согласно договору операционной аренды, вся недвижимость, классифицируемая как инвестиционное имущество, должна учитываться с использованием модели учета по справедливой стоимости. Если выбран этот вариант классификации, то по недвижимости, классифицированной таким образом, раскрывается информация, требуемая пунктами 74-78.
- 7 Инвестиционное имущество предназначено для получения арендной платы или прироста стоимости капитала, или того и другого. Следовательно, инвестиционное имущество генерирует потоки денежных средств в значительной степени независимо от других активов, которыми владеет предприятие. Это отличает инвестиционное имущество от недвижимости, занимаемой владельцем. Производство или поставка товаров или услуг (или использование имущества в административных целях) генерируют денежные потоки, которые относятся не только к недвижимости, но и к другим активам, используемым в процессе производства или поставки. МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*» применяется для отражения недвижимости, занимаемой владельцем.
- 8 Ниже приведены примеры инвестиционного имущества:
- (a) земля, предназначенная для получения прироста стоимости капитала в долгосрочной перспективе, а не для продажи в краткосрочной перспективе в ходе обычной хозяйственной деятельности;
 - (b) земля, дальнейшее предназначение которой в настоящее время пока не определено. (В случае, если предприятие не определило, будет ли оно использовать землю в качестве недвижимости, занимаемой владельцем, или для продажи в краткосрочной перспективе в ходе обычной хозяйственной деятельности, то считается, что земля предназначена для получения прироста стоимости капитала);
 - (c) здание, принадлежащее предприятию (или находящееся во владении предприятия по договору финансовой аренды) и предоставленное в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;
 - (d) здание, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;
 - (e) недвижимость, строящаяся или реконструируемая для будущего использования в качестве инвестиционного имущества.
- 9 Далее приведены примеры статей, не являющихся инвестиционным имуществом, поэтому находящихся вне сферы применения настоящего стандарта:
- (a) недвижимость, предназначенная для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности или находящаяся в процессе строительства или реконструкции с целью такой продажи (см. МСФО (IAS) 2 «*Запасы*»); например, недвижимость, приобретенная исключительно для последующей продажи в краткосрочной перспективе или для реконструкции и перепродажи;
 - (b) недвижимость, строящаяся или реконструируемая по поручению третьих лиц (см. МСФО (IAS) 11 «*Договоры на строительство*»);
 - (c) недвижимость, занимаемая владельцем (см. МСФО (IAS) 16), в том числе (помимо прочего) недвижимость, предназначенная для дальнейшего использования в качестве недвижимости, занимаемой владельцем; недвижимость, предназначенная для будущей реконструкции и последующего использования в качестве недвижимости, занимаемой владельцем; недвижимость, занимаемая сотрудниками предприятия (независимо от того, платят ли

сотрудники арендную плату по рыночным ставкам или нет), а также недвижимость, занимаемая владельцем и предназначенная для выбытия;

- (d) [удален]
 - (e) недвижимость, сданная в аренду другому предприятию по договору финансовой аренды.
- 10 В отдельных случаях часть объекта недвижимости может использоваться для получения арендной платы или прироста стоимости капитала, а другая часть – для производства или поставки товаров, оказания услуг или в административных целях. Если такие части объекта могут быть проданы независимо друг от друга (или независимо друг от друга сданы в финансовую аренду), то предприятие учитывает эти части объекта по отдельности. Если же части объекта нельзя продать по отдельности, то объект классифицируется в качестве инвестиционного имущества только тогда, когда лишь незначительная часть этого объекта предназначена для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или в административных целях.
- 11 В некоторых случаях предприятие предоставляет дополнительные услуги арендаторам принадлежащей ему недвижимости. Предприятие рассматривает такую недвижимость как инвестиционное имущество, если эти услуги составляют незначительную часть соглашения в целом. Примером является случай, когда собственник офисного здания предоставляет арендаторам, занимающим это здание, услуги по охране и текущей эксплуатации.
- 12 В некоторых случаях предоставляемые услуги являются более значительными. Например, если предприятие имеет в собственности гостиницу и управляет ею, то услуги, предоставляемые постояльцам, являются существенными для соглашения в целом. Следовательно, гостиница, управляемая владельцем, представляет собой не инвестиционное имущество, а недвижимость, занимаемую владельцем.
- 13 Иногда трудно определить, являются ли дополнительные услуги настолько существенными, что недвижимость не может быть классифицирована как инвестиционное имущество. Например, собственник гостиницы иногда передает выполнение некоторых функций третьей стороне по договору управления. Условия подобных договоров бывают самыми различными. С одной стороны, собственник может, по существу, занимать положение пассивного инвестора. С другой стороны, собственник может просто передать сторонней организации ежедневные функции, при этом сохраняя подверженность риску изменений потоков денежных средств от деятельности гостиницы.
- 14 Для определения того, соответствует ли объект определению инвестиционного имущества, необходимо опираться на профессиональное суждение. Предприятие разрабатывает критерии для последовательного использования профессионального суждения в соответствии с определением инвестиционного имущества и соответствующими указаниями, изложенными в пунктах 7–13. Пункт 75(с) требует, чтобы предприятие раскрывало такие критерии в случаях, когда классификация затруднительна.
- 15 В некоторых случаях предприятие имеет в собственности недвижимость, которую арендует и занимает его материнское предприятие или другое дочернее предприятие. Такая недвижимость не отражается как инвестиционное имущество в консолидированной финансовой отчетности, поскольку с точки зрения всей группы данный объект является недвижимостью, занимаемой владельцем. Однако с точки зрения предприятия-собственника объект является инвестиционным имуществом, если он соответствует определению, приведенному в пункте 5. Следовательно, в своей индивидуальной финансовой отчетности арендодатель отражает эту недвижимость как инвестиционное имущество.

ПРИЗНАНИЕ

- 16 **Инвестиционное имущество следует признавать как актив тогда и только тогда:**
- (a) **когда существует вероятность поступления в предприятие будущих экономических выгод, связанных с инвестиционным имуществом; и**
 - (b) **можно надежно оценить стоимость инвестиционного имущества.**
- 17 В соответствии с этим принципом признания предприятие оценивает все затраты на инвестиционное имущество на момент их возникновения. Такие затраты включают затраты, первоначально понесенные при приобретении объекта инвестиционного имущества, и затраты, понесенные впоследствии на дооборудование объекта, замену части или обслуживание объекта недвижимости.
- 18 В соответствии с принципом признания, изложенным в пункте 16, предприятие не признает затраты на повседневное обслуживание объекта такой недвижимости в балансовой стоимости инвестиционного имущества. Эти затраты признаются в составе прибыли или убытка по мере их возникновения. Затраты на повседневное обслуживание – это, в основном, стоимость труда и расходных материалов; кроме того, они могут включать стоимость мелких частей. Назначение данных расходов часто определяется как «расходы на ремонт и текущее обслуживание» недвижимости.

- 19 Части инвестиционного имущества могли быть приобретены путем замещения. Например, внутренние стены могут быть построены вместо существовавших первоначально стен. В соответствии с принципом признания предприятие признает затраты на заменяющую часть существующего объекта в балансовой стоимости объекта инвестиционного имущества в момент возникновения таких затрат, если соблюдаются критерии признания. Признание балансовой стоимости замененных частей прекращается в соответствии с положениями настоящего стандарта о прекращении признания.

Оценка при признании

- 20 **Инвестиционное имущество первоначально должно оцениваться по фактическим затратам. В первоначальную оценку следует включать затраты по операции.**
- 21 В состав фактических затрат на приобретение инвестиционного имущества входят цена покупки и все прямые затраты. Прямые затраты включают, например, стоимость профессиональных юридических услуг, налоги на передачу недвижимости и иные затраты по операции.
- 22 [Удален]
- 23 В стоимость инвестиционного имущества не включаются:
- (a) начальные затраты (за исключением случаев, когда они необходимы для приведения недвижимости в состояние, которое необходимо для того, чтобы она могла функционировать таким образом, как запланировано руководством предприятия);
 - (b) операционные убытки, возникающие до того, как объект инвестиционного имущества достигнет запланированного уровня использования; или
 - (c) сверхнормативные потери сырья, труда или прочих ресурсов, возникшие при строительстве или реконструкции недвижимости.
- 24 При отсрочке оплаты за инвестиционное имущество фактические затраты определяются как эквивалент цены при условии немедленного платежа денежными средствами. Разница между этой суммой и общей суммой оплаты признается в качестве расходов по процентам в течение срока отсрочки.
- 25 **Первоначальная стоимость доли недвижимости, находящейся во владении предприятия по договору аренды и классифицируемой как инвестиционное имущество, определяется так же, как для финансовой аренды в соответствии с пунктом 20 МСФО (IAS) 17, т.е. 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 указанным пунктом.**
- 26 Премии, уплаченные за аренду, для этих целей учитываются как часть минимальных арендных платежей и поэтому включаются в стоимость актива, но исключаются из суммы обязательства. Если доля недвижимости, находящаяся во владении предприятия по договору аренды, классифицируется как инвестиционное имущество, то объект, учтенный по справедливой стоимости, является такой долей, а не лежащая в ее основе недвижимость. Руководство по определению справедливой стоимости доли недвижимости изложено для модели учета по справедливой стоимости в пунктах 33-52. Данное руководство также применяется при определении справедливой стоимости, когда эта стоимость используется в качестве фактических затрат для целей первоначального признания.
- 27 Один или более объектов инвестиционного имущества могут приобретаться путем обмена на немонетарный актив или активы, или сочетание монетарного и немонетарного активов. Приведенные ниже рассуждения относятся к обмену одного немонетарного актива на другой, но они также применяются ко всем обменам, описанным в предыдущем предложении. Стоимость такого инвестиционного имущества оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда: (a) операция обмена лишена коммерческого содержания, или (b) справедливая стоимость ни полученного, ни переданного актива не может быть надежно оценена. Приобретаемый актив оценивается таким способом, даже если предприятие не может немедленно прекратить признание переданного актива. Если приобретаемый актив не оценивается по справедливой стоимости, то его стоимость оценивается по балансовой стоимости переданного актива.
- 28 Предприятие определяет, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, принимая во внимание то, в какой степени будущие денежные потоки, как ожидается, изменятся в результате операции. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:
- (a) структура (риск, распределение во времени и сумма) денежных потоков полученного актива отличается от структуры денежных потоков переданного актива или

- (b) характерная для предприятия стоимость части его деятельности, затрагиваемой операцией, меняется в результате обмена и
- (c) разница в (a) или (b) значительна по сравнению со справедливой стоимостью обмененных активов.

Для целей определения того, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, характерная для предприятия стоимость части его деятельности, затрагиваемая операцией обмена, должна отражать денежные потоки после вычета налогов. Результат этого анализа может быть очевиден и без проведения предприятием подробных расчетов.

- 29 Справедливая стоимость актива, для которого не существует сопоставимых рыночных операций, может быть надежно оценена, если (a) изменчивость пределов, в которых производятся обоснованные расчетные оценки справедливой стоимости варьируются в пределах незначительных отклонений для данного актива, или (b) можно обоснованно оценить вероятность разных расчетных оценок в рамках этих пределов и использовать ее в расчете справедливой стоимости. Если предприятие может надежно определить справедливую стоимость или полученного, или переданного актива, то, чтобы оценить стоимость, используется справедливая стоимость переданного актива, если только справедливая стоимость полученного актива не является более очевидной.

Оценка после признания

Учетная политика

- 30 За исключением случаев, указанных в пунктах 32А и 34, предприятие должно выбрать в качестве учетной политики или модель учета по справедливой стоимости, изложенную в пунктах 33-55, или модель учета по фактическим затратам, изложенную в пункте 56, и применять эту политику ко всем объектам инвестиционного имущества.
- 31 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» устанавливает, что добровольное изменение учетной политики должно быть сделано только в том случае, когда такое изменение приводит к более достоверному и уместному представлению информации о последствиях операций, других событий или условий для раскрытия финансового положения, финансовых результатов или движения денежных средств предприятия. Маловероятно, что переход от модели учета по справедливой стоимости к модели учета по фактическим затратам обеспечит более уместное представление информации.
- 32 Настоящий стандарт требует, чтобы все предприятия определяли справедливую стоимость инвестиционного имущества в целях его оценки (если предприятие использует модель учета по справедливой стоимости), или раскрытия информации (если оно использует модель учета по фактическим затратам). Приветствуется, но не требуется, чтобы предприятия определяли справедливую стоимость инвестиционного имущества на основе оценки независимого оценщика, обладающего признанной и соответствующей профессиональной квалификацией, а также недавним опытом проведения оценки инвестиционного имущества той же категории и местонахождения, что и оцениваемый объект.
- 32А Предприятие может:**
- (a) выбрать или модель учета по справедливой стоимости, или модель учета по фактическим затратам для всех обязательств, поддерживающих инвестиционное имущество, которое приносит доход, напрямую связанный со справедливой стоимостью или доходностью определенных активов, включающих это инвестиционное имущество; и
 - (b) выбрать или модель учета по справедливой стоимости, или модель учета по фактическим затратам для всех прочих видов инвестиционного имущества независимо от выбора, сделанного в пункте (a).
- 32В Некоторые страховщики и другие предприятия управляют внутренним фондом недвижимости, который выпускает номинальные единицы, причем некоторыми единицами владеют инвесторы в связанных договорах, а некоторыми – владеет предприятие. Пункт 32А не разрешает предприятию оценивать недвижимость, находящуюся во владении фонда, частично по фактическим затратам и частично по справедливой стоимости.
- 32С Если предприятие выбирает разные модели для двух категорий, описанных в пункте 32А, то продажа инвестиционного имущества между фондами активов, оцененных с использованием разных моделей, должна признаваться по справедливой стоимости, а накопительное изменение справедливой стоимости должно признаваться в прибыли или убытке. Соответственно, если объект инвестиционного имущества

продается из фонда, в котором используется модель учета по справедливой стоимости, в фонд, в котором используется модель учета по фактическим затратам, то справедливая стоимость недвижимости на дату продажи становится ее предполагаемой стоимостью.

Модель учета по справедливой стоимости

- 33 После первоначального признания предприятие, выбравшее модель учета по справедливой стоимости, оценивает все объекты инвестиционного имущества по справедливой стоимости, за исключением случаев, описанных в пункте 53.
- 34 Если недвижимость, которой владеет арендатор по договору операционной аренды, классифицируется как инвестиционное имущество согласно пункту 6, то пункт 30 не применяется; должна применяться модель учета по справедливой стоимости.
- 35 Прочий доход или убыток от изменения справедливой стоимости инвестиционного имущества следует признавать в составе прибыли или убытка за тот период, в котором они возникли.
- 36 Справедливая стоимость инвестиционного имущества – цена, по которой недвижимость может быть обменена между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию (см. пункт 5). Справедливая стоимость не включает расчетную цену, завышенную или заниженную в результате особых условий или обстоятельств, таких, как нетипичное финансирование, операции продажи с обратной арендой, особые возмещения или скидки, предоставляемые любой стороной, имеющей отношение к продаже.
- 37 При определении справедливой стоимости предприятие не вычитает затраты по операции, которые могут возникнуть в связи с продажей или прочим выбытием актива.
- 38 Справедливая стоимость инвестиционного имущества должна отражать рыночные условия на конец отчетного периода.
- 39 Справедливая стоимость характерна для установленной даты. Поскольку рыночные условия могут меняться, сумма, отражаемая в отчетности как справедливая стоимость, может оказаться неверной или неподходящей при оценке в другой момент времени. Кроме того, определение справедливой стоимости предполагает одновременный обмен активами и завершение договора продажи без какого-либо изменения цены, которое могло бы быть произведено при операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми сторонами в случае, когда обмен активами и завершение договора происходят в разное время.
- 40 Помимо прочего, справедливая стоимость инвестиционного имущества отражает арендные доходы от действующих договоров аренды, а также обоснованные и приемлемые предположения хорошо осведомленных и желающих совершить такую операцию сторон об арендных доходах от будущих договоров аренды в свете текущих условий. Она также отражает на аналогичной основе любые выбытия денежных средств (включая арендные платежи и другие выбытия), которые могут ожидать в отношении недвижимости. Некоторые из этих выбытий отражаются в составе обязательств, в то время как другие не признаются в финансовой отчетности до наступления более поздней даты (например, периодические выплаты, такие, как условные арендные платежи).
- 41 Пункт 25 определяет основу для первоначального признания стоимости доли в арендованной недвижимости. Пункт 33 требует, чтобы при необходимости доля в арендованной недвижимости была переоценена по справедливой стоимости. При договоре аренды, заключенном по рыночным ставкам, справедливая стоимость доли в арендованной недвижимости при приобретении за вычетом всех ожидаемых арендных платежей, включая те, которые относятся к признанным обязательствам, должна быть равна нулю. Эта справедливая стоимость не меняется независимо от того, признаются ли для целей учета арендованные актив и обязательство по справедливой стоимости или по приведенной стоимости минимальных арендных платежей в соответствии с пунктом 20 МСФО (IAS) 17. Таким образом, переход от оценки стоимости арендованного актива по фактическим затратам в соответствии с пунктом 25 к оценке его стоимости по справедливой стоимости в соответствии с пунктом 33 не приводит к признанию первоначальных прочих доходов или убытков, за исключением случаев, когда справедливая стоимость оценивается в разные моменты времени. Признание прочих доходов или убытков может иметь место, когда переход к модели учета по справедливой стоимости происходит после первоначального признания.
- 42 Определение справедливой стоимости содержит такое понятие, как «хорошо осведомленные и желающие совершить такую операцию стороны». В данном контексте «хорошо осведомленные» означает, что и продавец, и покупатель, желающие совершить такую операцию, надлежащим образом проинформированы о сущности и основных характеристиках объекта инвестиционного имущества, о текущем и потенциальном способах его использования и об условиях рынка на конец отчетного периода. Желающий совершить данную операцию покупатель заинтересован в покупке, но не обязан ее совершать. Он не стремится и не намерен совершить покупку любой ценой. Предполагаемый покупатель

- не будет платить цену более высокую, чем та, которую потребовали бы хорошо осведомленные, желающие совершить такую сделку покупатель и продавец на рынке.
- 43 Желаящий совершить данную операцию продавец не стремится и не принуждается к совершению данной операции, он не готов продавать недвижимость по любой цене, но и не намеревается настаивать на цене, которая не считается обоснованной в текущих рыночных условиях. Желаящий совершить данную операцию продавец имеет стимул продать инвестиционное имущество в рыночных условиях по наиболее выгодной цене, которую можно получить. Фактические условия, в которых находится реальный собственник инвестиционного имущества, не принимаются во внимание, поскольку желающий совершить такую операцию продавец является гипотетическим собственником (например, желающий совершить операцию продавец не принимает во внимание конкретные налоговые условия реального собственника инвестиционного имущества).
- 44 В определении справедливой стоимости речь идет об «операции между независимыми сторонами». Такие операции совершаются между сторонами, не связанными какими-либо исключительными или особыми отношениями, в результате которых устанавливаются нетипичные для рыночных условий цены операций. Предполагается, что операция совершается между несвязанными сторонами, при этом каждая из них действует независимо.
- 45 Наилучшим подтверждением справедливой стоимости являются действующие цены на активном рынке подобной недвижимости с аналогичным местонахождением и в таком же состоянии и являющейся объектом аналогичной аренды и прочих договоров. Задача предприятия – выявить любые различия в характере, местонахождении и состоянии недвижимости или в условиях договоров аренды и других договоров в отношении данного объекта недвижимости.
- 46 При отсутствии действующих цен на активном рынке, описанных в пункте 45, предприятие принимает во внимание информацию из различных источников, в том числе:
- (а) действующие цены на активном рынке на недвижимость иного характера, в другом состоянии или местонахождении (либо являющейся объектом другой аренды или других договоров), скорректированные с учетом имеющихся различий;
 - (б) недавние цены на аналогичную недвижимость на менее активных рынках, скорректированные с учетом любых изменений экономических условий после даты заключения операций по этим ценам; и
 - (с) прогнозы дисконтированных потоков денежных средств, основанные на надежных расчетных оценках будущих потоков денежных средств, рассчитанных в соответствии с условиями действующих договоров аренды и других договоров, а также (когда это возможно) подтвержденные данными из внешних источников, например, действующими рыночными ставками по аренде аналогичной недвижимости с аналогичным местонахождением и в таком же состоянии; при этом используются коэффициенты дисконтирования, учитывающие текущую рыночную оценку степени неопределенности в отношении размера и распределения во времени потоков денежных средств.
- 47 В некоторых случаях на основании различных источников информации, указанных в предыдущем пункте, могут быть сделаны различные выводы о справедливой стоимости инвестиционного имущества. Предприятие рассматривает причины этих расхождений для того, чтобы прийти к наиболее надежной расчетной оценке справедливой стоимости в диапазоне обоснованных расчетных оценок справедливой стоимости.
- 48 В исключительных случаях, когда предприятие впервые приобретает инвестиционное имущество (либо когда имеющаяся недвижимость впервые становится инвестиционным имуществом после изменения ее предназначения), может оказаться, что разнообразие разумных расчетных оценок справедливой стоимости будет настолько велико, а вероятность того или иного результата будет настолько сложно оценить, что сведется на нет вся полезность отдельной расчетной оценки справедливой стоимости. Это может свидетельствовать о невозможности надежного определения справедливой стоимости инвестиционного имущества в любой момент времени (см. пункт 53).
- 49 Справедливая стоимость отличается от ценности использования, определение которой приводится в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Справедливая стоимость отражает расчетные оценки и сведения, имеющиеся у хорошо осведомленных и желающих совершить такую операцию покупателей и продавцов. И наоборот, ценность использования отражает оценки конкретного предприятия, включая влияние факторов, которые могут быть характерны для данного предприятия и не применимы в отношении предприятий в целом. Например, справедливая стоимость не отражает ни один из следующих факторов, если они не являются общедоступными для хорошо осведомленных, желающих совершить такую операцию покупателей и продавцов:
- (а) дополнительную стоимость, полученную в результате формирования портфеля объектов недвижимости, расположенных в разных местах;

- (b) синергетический эффект между инвестиционным имуществом и прочими активами;
 - (c) юридические права или правовые ограничения, характерные для текущего собственника в настоящее время; и
 - (d) налоговые льготы или налоговое бремя, характерное для текущего собственника в настоящее время.
- 50 При определении балансовой стоимости инвестиционного имущества в соответствии с моделью учета по справедливой стоимости предприятие не должно повторно учитывать активы или обязательства, признанные в качестве отдельных активов или обязательств. Например:
- (a) оборудование, такое, как лифты и система кондиционирования воздуха, часто составляет неотъемлемую часть здания и, как правило, включается в справедливую стоимость инвестиционного имущества, а не признается отдельно в качестве основных средств;
 - (b) если в аренду сдается меблированный офис, то в справедливую стоимость офиса, как правило, включается справедливая стоимость мебели, поскольку арендная плата относится к меблированному офису. При включении стоимости мебели в справедливую стоимость инвестиционного имущества предприятие не признает мебель в качестве отдельного актива;
 - (c) в справедливую стоимость инвестиционного имущества не включается предоплата или начисленный доход по договору операционной аренды, поскольку предприятие признает его в качестве отдельного обязательства или актива;
 - (d) справедливая стоимость инвестиционного имущества, находящегося во владении по договору аренды, отражает ожидаемые потоки денежных средств (включая условную арендную плату, получение которой ожидается). Соответственно, если полученная оценка недвижимости определена за вычетом всех платежей, которые, как ожидается, будут осуществлены, то для того, чтобы получить балансовую стоимость инвестиционного имущества на основе модели учета по справедливой стоимости необходимо обратно прибавить к этой сумме признанное арендное обязательство.
- 51 В справедливой стоимости объекта инвестиционного имущества не отражаются предстоящие капитальные затраты в целях обновления или усовершенствования недвижимости, а также соответствующие будущие выгоды от этих предстоящих затрат.
- 52 В некоторых случаях предприятие ожидает, что приведенная стоимость его выплат, связанных с инвестиционным имуществом (кроме платежей по признанным обязательствам), превысит приведенную стоимость соответствующих денежных поступлений. Предприятие применяет МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы» при принятии решения о том, признавать ли обязательство, и если признавать, то как его оценивать.

Невозможность надежного определения справедливой стоимости

- 53 Существует опровержимое допущение о том, что предприятие может надежно определять справедливую стоимость инвестиционного имущества на любой момент времени. В исключительных случаях, когда предприятие впервые приобретает инвестиционное имущество (либо когда имеющаяся недвижимость впервые становится инвестиционным имуществом после изменения ее предназначения), может оказаться, что справедливая стоимость инвестиционного имущества не может быть надежно определена на любой момент времени. Это происходит лишь в тех случаях, когда сопоставимые операции на рынке осуществляются нечасто и отсутствуют альтернативные надежные оценки справедливой стоимости (например, на основе прогнозов дисконтированных потоков денежных средств). Если предприятие заключает, что справедливая стоимость объекта инвестиционного имущества, находящегося в процессе строительства, не может быть надежно оценена, но ожидает, что надежная оценка станет возможной по завершению строительства, предприятие должно оценивать такой объект инвестиционного имущества, находящийся в процессе строительства, по себестоимости до тех пор, пока его справедливая стоимость не станет надежно оцениваемой или пока строительство не будет завершено (в зависимости от того, что наступит раньше). Если предприятие заключает, что справедливая стоимость инвестиционного имущества (кроме инвестиционного имущества, находящегося в процессе строительства) не может быть надежно оценена в любой момент времени, предприятие должно оценивать данный объект инвестиционного имущества, используя модель учета по фактическим затратам в соответствии с МСФО (IAS) 16. Ликвидационная стоимость инвестиционного имущества должна приниматься равной нулю. Предприятию следует применять положения МСФО (IAS) 16 вплоть до выбытия объекта инвестиционного имущества.
- 53A Как только предприятие сможет надежно оценить справедливую стоимость инвестиционного имущества, находящегося в процессе строительства, которое ранее оценивалось по фактическим затратам, оно

должно оценивать такое имущество по справедливой стоимости. Предполагается, что будет возможно надежно оценить справедливую стоимость, как только строительство такого имущества будет завершено. Если этого не происходит, то, в соответствии с пунктом 53, имущество должно учитываться с использованием модели учета по фактическим затратам в соответствии с МСФО (IAS) 16.

- 53В Предположение о том, что справедливая стоимость инвестиционного имущества, находящегося в процессе строительства, может быть надежно оценена, может быть опровергнуто только при первоначальном признании. Предприятие, которое оценило объект инвестиционного имущества, находящийся в процессе строительства, по справедливой стоимости, не может заключить, что справедливая стоимость завершеного инвестиционного имущества не может быть надежно определена.
- 54 В исключительных случаях, когда по причинам, указанным в пункте 53, предприятие вынуждено оценивать объект инвестиционного имущества с использованием модели учета по фактическим затратам в соответствии с МСФО (IAS) 16, оно оценивает все остальные объекты инвестиционного имущества по справедливой стоимости, включая инвестиционное имущество, находящееся в процессе строительства. В таких случаях, хотя предприятие и может использовать модель учета по фактическим затратам для одного объекта инвестиционного имущества, оно должно продолжать учитывать каждый из оставшихся объектов недвижимости с использованием модели учета по справедливой стоимости.
- 55 В случае, если ранее предприятие оценивало объект инвестиционного имущества по справедливой стоимости, ему следует продолжать оценивать данный объект по справедливой стоимости вплоть до его выбытия (или до момента, когда данный объект становится недвижимостью, занимаемой владельцем, или когда предприятие начнет реконструкцию объекта в целях последующей продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности), даже если сопоставимые рыночные операции станут менее частыми или рыночные цены станут менее доступными.

Модель учета по фактическим затратам

- 56 После первоначального признания предприятие, которое выбирает модель учета по фактическим затратам, должно оценивать все объекты инвестиционного имущества в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 16 для этой модели, за исключением тех объектов, которые отвечают критериям классификации в качестве недвижимости, предназначенной для продажи (или включены в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 *«Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»*. Объекты инвестиционного имущества, которые отвечают критериям классификации в качестве предназначенных для продажи (или включены в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи), должны оцениваться в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

Переводы

- 57 Перевод в категорию инвестиционного имущества или исключение из данной категории производится только при изменении предназначения объекта, подтверждаемого:
- (a) началом использования недвижимости в качестве недвижимости, занимаемой владельцем, при переводе из инвестиционного имущества в категорию недвижимости, занимаемой владельцем;
 - (b) началом реконструкции в целях продажи, при переводе из инвестиционного имущества в запасы;
 - (c) завершением периода, в течение которого собственник занимал недвижимость, при переводе из категории недвижимости, занимаемой владельцем, в инвестиционное имущество; или
 - (d) началом операционной аренды по договору с другой стороной, при переводе из запасов в инвестиционное имущество.
 - (e) [удален]
- 58 В соответствии с пунктом 57(b) предприятие обязано перевести объект из категории инвестиционного имущества в запасы только при изменении его предназначения, о чем свидетельствует начало реконструкции объекта в целях его продажи. Если предприятие принимает решение о выбытии объекта инвестиционного имущества без его реконструкции, то оно продолжает учитывать объект как инвестиционное имущество до прекращения его признания (исключения из отчета о финансовом положении) и не учитывает его в составе запасов. Таким же образом, если предприятие начинает реконструкцию имеющегося объекта инвестиционного имущества для дальнейшего использования в

качестве инвестиционного имущества, то объект сохраняет статус инвестиционного имущества и в течение реконструкции не переклассифицируется в недвижимость, занимаемую владельцем.

- 59 Пункты 60-65 применяются к вопросам признания и оценки, возникающим, когда предприятие использует модель учета по справедливой стоимости для инвестиционного имущества. Если предприятие использует модель учета по фактическим затратам, то перевод объектов между категориями инвестиционного имущества, недвижимости, занимаемой владельцем, и запасов не приводит к изменению балансовой стоимости переводимых объектов, а также стоимости этих объектов для целей оценки и раскрытия информации.
- 60 При переводе объекта из инвестиционного имущества, отражаемого по справедливой стоимости, в категорию недвижимости, занимаемой владельцем, или запасов, в качестве предполагаемых фактических затрат на данный объект для последующего учета в соответствии с МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 2 должна выступать его справедливая стоимость на дату изменения его предназначения.
- 61 Если недвижимость, занимаемая владельцем, переходит в категорию инвестиционного имущества, которое будет отражаться по справедливой стоимости, то предприятие должно применять положения МСФО (IAS) 16 до даты изменения предназначения объекта. Предприятие должно учитывать возникающую на эту дату разницу между балансовой стоимостью недвижимости по МСФО (IAS) 16 и ее справедливой стоимостью так же, как переоценку в соответствии с МСФО (IAS) 16.
- 62 Вплоть до момента, когда недвижимость, занимаемая владельцем, становится инвестиционным имуществом, отражаемым по справедливой стоимости, предприятие амортизирует такую недвижимость и признает возникшие убытки от ее обесценения. Предприятие учитывает имеющуюся на дату перевода разницу между балансовой стоимостью недвижимости по МСФО (IAS) 16 и ее справедливой стоимостью так же, как переоценку в соответствии с МСФО (IAS) 16. Другими словами:
- (a) возникающее уменьшение балансовой стоимости недвижимости признается в составе прибыли или убытка. Тем не менее, сумма уменьшения в пределах прироста стоимости данного объекта от переоценки признается в составе прочего совокупного дохода и списывается за счет прироста от переоценки на счетах капитала;
 - (b) возникающее увеличение балансовой стоимости учитывается следующим образом:
 - (i) в пределах признанного ранее убытка от обесценения данной недвижимости, такое увеличение признается в составе прибыли или убытка. Сумма увеличения, признанная в составе прибыли или убытка, не превышает сумму, необходимую для восстановления балансовой стоимости до величины, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие периоды не признавался убыток от обесценения данного объекта;
 - (ii) оставшаяся часть суммы увеличения признается в составе прочего совокупного дохода и кредитуется на счет капитала как прирост стоимости от переоценки. При последующем выбытии объекта инвестиционного имущества включенный в состав собственного капитала прирост стоимости объекта от переоценки может быть перенесен на счет нераспределенной прибыли. Перевод со счета прироста стоимости от переоценки на счет нераспределенной прибыли не отражается через прибыль или убыток.
- 63 При переводе объекта из запасов в категорию инвестиционного имущества, которое будет отражаться по справедливой стоимости, разница между справедливой стоимостью недвижимости на дату перевода и его предыдущей балансовой стоимостью должна быть признана в составе прибыли или убытка.
- 64 Порядок учета перевода объекта из запасов в категорию инвестиционного имущества, которое будет отражаться по справедливой стоимости, соответствует порядку учета продажи запасов.
- 65 При завершении предприятием строительства или реконструкции самостоятельно построенного объекта инвестиционного имущества, который будет отражаться по справедливой стоимости, разница между справедливой стоимостью недвижимости на дату перевода и ее предыдущей балансовой стоимостью должна быть признана в составе прибыли или убытка.

Выбытия

- 66 **Признание объекта инвестиционного имущества должно быть прекращено (он исключается из отчета о финансовом положении) при его выбытии или окончательном изъятии из эксплуатации, когда от выбытия объекта не предполагается получение экономических выгод.**
- 67 Выбытие объекта инвестиционного имущества происходит при его продаже или передаче в финансовую аренду. Для определения даты выбытия инвестиционного имущества предприятие руководствуется критериями признания выручки от продажи товаров, изложенными в МСФО (IAS) 18, и принимает во внимание соответствующие рекомендации в приложении к МСФО (IAS) 18. МСФО (IAS) 17 применяется в отношении выбытия путем передачи в финансовую аренду и продажи с обратной арендой.
- 68 Если в соответствии с принципом признания, изложенным в пункте 16, предприятие признает стоимость замещения части объекта инвестиционного имущества в балансовой стоимости актива, то оно прекращает признавать балансовую стоимость замененной части. В случае с инвестиционным имуществом, учитываемым с использованием модели учета по фактическим затратам, замененная часть может не являться частью, которая амортизировалась отдельно. Если для предприятия практически невозможно определить балансовую стоимость замененной части, то оно может использовать стоимость заменяющей части как показатель стоимости замененной части на момент, когда она была приобретена или построена. Согласно модели учета по справедливой стоимости справедливая стоимость объекта инвестиционного имущества может уже отражать тот факт, что часть объекта, подлежащая замещению, потеряла свою стоимость. В некоторых случаях сложно определить, на какую сумму следует уменьшить справедливую стоимость объекта при замене его части. Альтернативой уменьшению справедливой стоимости объекта при замене его части, если такой подход практически невозможен, является включение стоимости замещения в балансовую стоимость актива, а затем проведение переоценки справедливой стоимости, как это требовалось бы для новых приобретений, не требующих замены части объекта.
- 69 **Прочие доходы или убытки, возникающие в результате списания или выбытия инвестиционного имущества, должны определяться как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива и признаваться в составе прибыли или убытка (за исключением случаев, когда МСФО (IAS) 17 требует иного подхода при продаже с обратной арендой) в периоде, в котором произошло списание или выбытие.**
- 70 Возмещение, подлежащее получению при выбытии объекта инвестиционного имущества, первоначально признается по справедливой стоимости. В частности, в случае отсрочки оплаты за объект инвестиционного имущества полученное возмещение первоначально отражается по эквиваленту цены при условии немедленного платежа денежными средствами. Разница между номинальной суммой возмещения и эквивалентом цены при условии немедленного платежа денежными средствами, признается как процентная выручка в соответствии с МСФО (IAS) 18 с использованием метода эффективной ставки процента.
- 71 Для учета обязательств, остающихся у предприятия после выбытия инвестиционного имущества, предприятие применяет МСФО (IAS) 37 или соответствующие положения других стандартов.
- 72 **Возмещение от третьих сторон за объекты инвестиционного имущества, которые обесценились, были утрачены или отданы, должно признаваться в составе прибыли или убытка, когда такое возмещение подлежит получению.**
- 73 Обесценение или утрата объектов инвестиционного имущества, соответствующие требования по уплате возмещения или его оплаты третьими сторонами и последующее приобретение или строительство замещающих активов являются отдельными экономическими событиями и учитываются отдельно, как указано ниже:
- (a) обесценение инвестиционного имущества признается в соответствии с МСФО (IAS) 36;
 - (b) списание или выбытие инвестиционного имущества признается в соответствии с пунктами 66-71 настоящего стандарта;
 - (c) возмещение от третьих сторон за объекты инвестиционного имущества, которые обесценились, были утрачены или отданы, признается в составе прибыли или убытка, когда возмещение подлежит получению; и
 - (d) стоимость активов, восстановленных, купленных или построенных в качестве замещения, определяется в соответствии с пунктами 20-29 настоящего стандарта.

Раскрытие информации

Модель учета по справедливой стоимости и модель учета по фактическим затратам

- 74 Перечисленные ниже требования к раскрытию информации применяются в дополнение к тем, которые предусмотрены в МСФО (IAS) 17. В соответствии с МСФО (IAS) 17 собственник 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.
- 75 **Предприятие должно раскрывать:**
- (a) применяет ли оно модель учета по справедливой стоимости или по фактическим затратам.
 - (b) если оно применяет модель учета по справедливой стоимости, классифицирует ли и учитывает ли долю недвижимости, находящуюся в его владении по договору операционной аренды, как инвестиционное имущество и при каких обстоятельствах.
 - (c) в тех случаях, когда классификация объектов представляется затруднительной (см. пункт 14), критерии, используемые предприятием в целях проведения различия между инвестиционным имуществом и недвижимостью, занимаемой владельцем, а также недвижимостью, предназначенной для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.
 - (d) методы и существенные допущения, использованные при определении справедливой стоимости инвестиционного имущества, включая информацию о том, подтверждено ли определение справедливой стоимости рыночной информацией, или оно в большей мере основано на других факторах (которые предприятие должно раскрыть) ввиду характера недвижимости и отсутствия сопоставимой рыночной информации.
 - (e) 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 инвестиций в недвижимость той же категории и местонахождения, что и оцениваемый объект. Факт отсутствия подобной оценки должен раскрываться в примечаниях к финансовой отчетности.
 - (f) признанные в составе прибыли или убытка суммы:
 - (i) арендного дохода от инвестиционного имущества;
 - (ii) прямых операционных расходов (в том числе расходов на ремонт и текущее обслуживание), относящихся к инвестиционному имуществу, приносящему арендный доход в течение периода; и
 - (iii) прямых операционных расходов (в том числе расходы на ремонт и текущее обслуживание), относящихся к инвестиционному имуществу, не приносящему арендный доход в течение периода;
 - (iv) накопленного изменения справедливой стоимости, признанного в прибыли или убытке при продаже инвестиционного имущества из фонда активов, в котором используется модель учета по фактическим затратам, в фонд, в котором используется модель учета по справедливой стоимости (см. пункт 32С);
 - (g) наличие и суммы ограничений в отношении возможности реализации инвестиционного имущества или перевода дохода и поступлений от выбытия;
 - (h) контрактные обязательства по приобретению, строительству или реконструкции инвестиционного имущества, либо по ремонту, текущему обслуживанию или улучшению.

Модель учета по справедливой стоимости

- 76 В дополнение к раскрытиям информации, требуемым пунктом 75, предприятие, применяющее модель учета по справедливой стоимости, описанную в пунктах 33-55, также должно раскрывать

сверку балансовой стоимости инвестиционного имущества на начало и конец периода, указывая следующее:

- (a) увеличения, отдельно раскрывая увеличения в результате приобретения объектов и в результате последующих затрат, признаваемых в балансовой стоимости актива;
- (b) увеличения в результате приобретений посредством объединения бизнеса;
- (c) активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и прочие выбытия;
- (d) чистые прочие доходы или убытки в результате корректировки справедливой стоимости;
- (e) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете финансовой отчетности в другой валюте представления и при переводе зарубежной деятельности в валюту представления отчитывающегося предприятия;
- (f) переводы объектов инвестиционного имущества из категории запасов и недвижимости, занимаемой владельцем, и наоборот; и
- (g) прочие изменения.

77 Если оценка, полученная для инвестиционного имущества, существенно корректируется для целей финансовой отчетности, например, для избежания повторного учета активов или обязательств, которые признаются как отдельные активы и обязательства, как описано в пункте 50, то предприятие должно раскрыть сверку между полученной оценкой и скорректированной оценкой, включенной в финансовую отчетность, показывая отдельно агрегированную сумму признанных арендных обязательств, которые были добавлены, и других значительных корректировок.

78 В исключительных случаях, описанных в пункте 53, когда предприятие оценивает инвестиционное имущество с использованием модели учета по фактическим затратам в соответствии с МСФО (IAS) 16, сверка, требуемая пунктом 76, должна раскрывать суммы, относящиеся к данному объекту инвестиционного имущества, отдельно от сумм, относящихся к прочим объектам инвестиционного имущества. Кроме того, предприятию надлежит раскрывать следующую информацию:

- (a) описание инвестиционного имущества;
- (b) объяснение причин, в силу которых справедливая стоимость не может быть надежно определена;
- (c) по возможности, диапазон расчетных оценок, в котором вероятнее всего находится величина справедливой стоимости; и
- (d) при выбытии инвестиционного имущества, не отражаемого по справедливой стоимости:
 - (i) факт выбытия инвестиционного имущества, не отражаемого по справедливой стоимости;
 - (ii) балансовую стоимость такого объекта инвестиционного имущества на момент продажи; и
 - (iii) сумму признанного прочего дохода или убытка.

Модель учета по фактическим затратам

79 В дополнение к раскрытиям информации, требуемым пунктом 75, предприятие, применяющее модель учета по фактическим затратам, изложенную в пункте 56, также обязано раскрывать следующую информацию:

- (a) используемые методы амортизации;
- (b) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации;
- (c) совокупную балансовую стоимость и накопленную амортизацию (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;
- (d) сверку балансовой стоимости инвестиционного имущества на начало и конец периода, показывающую:
 - (i) увеличения, отдельно раскрывая увеличения в результате приобретения объектов и в результате последующих затрат, признаваемых как актив;
 - (ii) увеличения в результате приобретений посредством объединения бизнеса;

- (iii) активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и прочие выбытия;
 - (iv) амортизацию;
 - (v) сумму признанных в отчетности убытков от обесценения и сумму восстановления ранее признанных убытков от обесценения за период в соответствии с МСФО (IAS) 36;
 - (vi) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете финансовой отчетности в другой валюте представления и при переводе зарубежной деятельности в валюту представления отчитывающегося предприятия;
 - (vii) переводы объектов инвестиционного имущества из категории запасов и недвижимости, занимаемой владельцем, и наоборот; и
 - (viii) прочие изменения; и
- (e) справедливую стоимость инвестиционного имущества. В исключительных случаях, описанных в пункте 53, когда предприятие не может надежно определить справедливую стоимость инвестиционного имущества, ему следует раскрывать следующую информацию:
- (i) описание инвестиционного имущества;
 - (ii) объяснение причин, в силу которых справедливая стоимость не может быть надежно определена; и
 - (iii) по возможности, диапазон расчетных оценок, в котором вероятнее всего находится величина справедливой стоимости.

Условия переходного периода

Модель учета по справедливой стоимости

- 80 Предприятие, которое ранее применяло МСФО (IAS) 40 (в редакции 2000 г.) и впервые решило классифицировать и учитывать некоторые или все удовлетворяющие соответствующим критериям объекты недвижимости, находящиеся в его владении по договору операционной аренды, в качестве инвестиционного имущества, должно признавать влияние данного выбора как корректировку сальдо нераспределенной прибыли на начало периода за тот период, в котором впервые был сделан данный выбор. Кроме того:
- (a) в случае, если предприятие ранее раскрывало (в финансовой отчетности или иным образом) справедливую стоимость этих объектов инвестиционного имущества в предыдущих периодах (рассчитанную на основе, удовлетворяющей определению справедливой стоимости, приведенному в пункте 5, и указаниям, приведенным в пунктах 36-52), то приветствуется, но не требуется осуществление предприятием:
 - (i) корректировки начального сальдо нераспределенной прибыли в самом раннем из представленных периодов, за который была раскрыта такая справедливая стоимость; и
 - (ii) пересчета сравнительной информации за указанные периоды; и
 - (b) в случае, если предприятие ранее не раскрывало информацию, указанную в пункте (a), то оно не должно пересчитывать сравнительную информацию и ему следует раскрыть этот факт.
- 81 Настоящий стандарт требует применять подход, отличный от требований МСФО (IAS) 8. МСФО (IAS) 8 требует пересчета сравнительной информации, за исключением случаев, когда такой пересчет невыполним.
- 82 Когда предприятие впервые применяет настоящий стандарт, корректировка начального сальдо нераспределенной прибыли включает переклассификацию суммы, которая входит в состав статьи «прирост стоимости от переоценки» для инвестиционного имущества.

Модель учета по фактическим затратам

- 83 Положения МСФО (IAS) 8 применяются к изменениям учетной политики, произведенным, когда предприятие впервые применяет настоящий стандарт и выбирает модель учета по фактическим затратам. Влияние изменения учетной политики включает в себя переклассификацию суммы, которая входит в состав статьи «прирост стоимости имущества от переоценки» для инвестиционного имущества.
- 84 Требования, изложенные в пунктах 27-29, в отношении первоначальной оценки инвестиционного имущества, приобретенного в результате операции обмена активами, должны применяться перспективно только к будущим операциям.

Дата вступления в силу

- 85 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Если предприятие применяет настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 г., оно должно раскрыть данный факт.
- 85A МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Кроме этого, он внес поправки в пункт 62. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 85B Публикация «Улучшений в МСФО» в мае 2008 г. привела к внесению поправок в пункты 8, 9, 48, 53, 54 и 57, удалению пункта 22 и добавлению пунктов 53А и 53В. Предприятие должно применять указанные поправки перспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Предприятию разрешается применять указанные поправки к инвестиционному имуществу, находящемуся в процессе строительства, начиная с любой даты до 1 января 2009 г. при условии, что на такие даты была определена справедливая стоимость инвестиционного имущества, находящегося в процессе строительства. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт и одновременно применить поправки, содержащиеся в пунктах 5 и 81Е МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Прекращение действия МСФО (IAS) 40 (в редакции 2000 г.)

- 86 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество» (выпущенный в 2000 г.).

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство»

Цель

Целью настоящего стандарта является установление порядка учета и раскрытия информации применительно к сельскохозяйственной деятельности.

Сфера применения

- 1 Настоящий стандарт должен применяться для учета следующих объектов в случае, если они связаны с сельскохозяйственной деятельностью:
 - (а) биологических активов;
 - (б) сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора; и
 - (в) государственных субсидий, рассматриваемых в пунктах 34 и 35.
- 2 Настоящий стандарт не применяется к:
 - (а) земле сельскохозяйственного назначения (см. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»); и
 - (б) нематериальным активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»).
- 3 Настоящий стандарт применяется для учета сельскохозяйственной продукции (т.е. продукции, полученной от биологических активов) только в момент ее получения (сбора). Для ее последующего учета применяется МСФО (IAS) 2 «Запасы» или иной применимый стандарт. Соответственно, в настоящем стандарте не рассматриваются вопросы переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора, например, переработка винограда в вино, осуществляемая виноторговцем, выростившим виноград. Хотя подобная переработка может являться логическим и естественным продолжением сельскохозяйственной деятельности, и можно провести некоторую аналогию между происходящими процессами и биотрансформацией, такая переработка не относится к сельскохозяйственной деятельности, согласно определению, приведенному в настоящем стандарте.
- 4 В следующей таблице приводятся примеры биологических активов, сельскохозяйственной продукции, и конечных результатов ее переработки после получения (сбора):

Биологические активы	Сельскохозяйственная продукция	Конечные результаты переработки полученной (собранной) продукции
Овцы	Шерсть	Пряжа, ковер
Деревья в лесопосадке	Вырубленные деревья	Бревна, пиломатериалы
Растения	Хлопок	Нить, одежда
	Собранный тростник	Сахар

Биологические активы	Сельскохозяйственная продукция	Конечные результаты переработки полученной (собранной) продукции
Молочный скот	Молоко	Сыр
Свиньи	Туши	Колбасные изделия, консервированная ветчина
Кустарники	Лист	Чай, высушенный табак
Виноградники	Виноград	Вино
Плодово-ягодные деревья	Собранные фрукты	Фрукты, прошедшие переработку

Определения

Определения, относящиеся к сельскому хозяйству

5 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Сельскохозяйственная деятельность – осуществляемое предприятием управление биотрансформацией и сбором биологических активов в целях их продажи или переработки в сельскохозяйственную продукцию или производства дополнительных биологических активов.

Сельскохозяйственная продукция – продукция, полученная от (собранная с) биологических активов предприятия.

Биологический актив – живущее животное или растение.

Биотрансформация включает процессы роста, вырождения, продуцирования и размножения, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.

Расходы на продажу – дополнительные затраты, напрямую относимые на продажу актива, кроме затрат на финансирование и налогов на прибыль.

Группа биологических активов – совокупность живущих животных или растений со сходными характеристиками.

Сбор сельскохозяйственной продукции – отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива.

6 Сельскохозяйственная деятельность включает разнообразные виды деятельности; например, животноводство, лесоводство, выращивание однолетних или многолетних сельскохозяйственных культур, разведение садов и плантаций, цветоводство и аквакультуру (включая рыбоводство). Среди всего этого многообразия можно выделить ряд общих характеристик:

- (a) *Способность к изменению.* Живущие животные и растения поддаются биотрансформации;
- (b) *Управление изменениями.* Управление способствует биотрансформации путем создания благоприятных или, по крайней мере, стабильных условий, необходимых для осуществления данного процесса (например, обеспечение соотношения питательных веществ на определенном уровне, поддержание влажности, температуры, продуктивности и света). Такое управление отличает сельскохозяйственную деятельность от других видов деятельности. Например, пользование продукцией, получаемой из неуправляемых источников (например, рыбный промысел в океане и вырубка лесов) не является сельскохозяйственной деятельностью; и
- (c) *Оценка изменений.* Одной из обычных функций управления является оценка и контролирование качественных изменений (например, генетических характеристик, плотности, зрелости, жирового слоя, содержания белка, прочности волокна) или количественных изменений

(например, потомства, веса, кубических метров, длины или диаметра волокна, числа бутонов), происходящих в результате биотрансформации или сбора.

- 7 Биотрансформация приводит к следующим результатам:
- (a) изменениям активов, вызванным (i) ростом (увеличение количества животных или растений либо улучшение их качественных характеристик), (ii) вырождением (уменьшение количества животных или растений либо ухудшением их качественных характеристик), или (iii) размножением (образование дополнительных живущих животных или растений); или
 - (b) производству сельскохозяйственной продукции, такой как латекс, чайный лист, шерсть и молоко.

Общие определения

- 8 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Активный рынок – рынок, на котором выполняются все перечисленные ниже условия:

- (a) обращающиеся на этом рынке товары являются однородными;
- (b) желающие совершить сделку покупатели и продавцы обычно могут быть найдены в любое время; и
- (c) информация о ценах является общедоступной.

Балансовая стоимость – сумма, в которой какой-либо актив признается в отчете о финансовом положении.

Справедливая стоимость – сумма, на которую может быть обменян актив, или в которой может быть исполнено обязательство, в результате осуществления сделки между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую сделку.

Государственные субсидии - определение приводится в МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

- 9 Справедливая стоимость актива определяется исходя из его местоположения и состояния на данный момент времени. Так, например, справедливой стоимостью крупного рогатого скота на ферме является его цена на соответствующем рынке, за вычетом транспортных и прочих затрат по доставке этого скота на указанный рынок.

Признание и оценка

- 10 Предприятию следует признать биологический актив или сельскохозяйственную продукцию только тогда, когда:
- (a) данное предприятие контролирует актив в результате прошлых событий;
 - (b) существует высокая вероятность получения предприятием будущих экономических выгод, связанных с данным активом; и
 - (c) справедливую стоимость или фактическую стоимость актива можно надежно оценить.
- 11 В сельскохозяйственной деятельности доказательством наличия контроля может, в частности, служить юридическое право собственности на крупный рогатый скот, клеймение или прочая маркировка скота в момент его приобретения, рождения или отлучения. Будущая экономическая выгода, как правило, оценивается исходя из величины основных физических параметров.
- 12 В момент первоначального признания и на конец каждого отчетного периода биологический актив должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, кроме случая, описанного в пункте 30, когда справедливую стоимость нельзя надежно оценить .
- 13 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 МСФО (IAS) 2 «Запасы» или иной применимый стандарт.
- 14 [Удален]
- 15 Процесс определения справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции можно облегчить путем группировки биологических активов или сельскохозяйственной продукции в соответствии с их основными характеристиками, например, по возрасту или качеству.

Предприятие выбирает основные характеристики исходя из тех, которые используются на соответствующем рынке в качестве основы для установления цен.

- 16 Предприятия часто заключают договоры на продажу своих биологических активов или сельскохозяйственной продукции в какой-то момент в будущем. Договорные цены не обязательно являются базой при определении справедливой стоимости, поскольку справедливая стоимость отражает текущую конъюнктуру цен того рынка, на котором заключили бы сделку покупатель и продавец, желающие совершить такую сделку. Соответственно, наличие какого-либо договора не влечет за собой корректировку справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции. В отдельных случаях договор на продажу биологического актива или сельскохозяйственной продукции может являться обременительным согласно определению, приведенному в МСФО (IAS) 37 «*Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы*». К обременительным договорам применяется МСФО (IAS) 37.
- 17 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, используется цена наиболее уместного из них в контексте предприятия. Например, если у предприятия есть доступ к двум активным рынкам, то оно бы использовало цену того из них, на котором оно предполагает заключать сделки.
- 18 При отсутствии активного рынка, предприятие для определения справедливой стоимости использует один или несколько из нижеуказанных показателей:
- (a) цену последней сделки на рынке при условии, что в период между датой совершения сделки и концом отчетного периода не произошло существенных изменений хозяйственных условий;
 - (b) рыночные цены на подобные активы, скорректированные с учетом отличий; и
 - (c) 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.
- 19 В некоторых случаях информация, полученная из перечисленных в пункте 18 источников, 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.
- 20 При некоторых обстоятельствах рыночные цены или стоимостные показатели для биологического актива в его текущем состоянии могут отсутствовать. В таких обстоятельствах для определения справедливой стоимости актива предприятие рассчитывает приведенную стоимость чистых потоков денежных средств, ожидаемых от этого актива, путем их дисконтирования по ставке текущего рынка.
- 21 Расчет приведенной стоимости ожидаемых чистых потоков денежных средств производится для определения справедливой стоимости биологического актива с учетом его настоящего места расположения и текущего состояния. Предприятие учитывает эти факторы при определении адекватной ставки дисконтирования и при расчете ожидаемых чистых потоков денежных средств. При определении приведенной стоимости ожидаемых чистых потоков денежных средств, предприятие включает в свои расчеты чистые потоки денежных средств, которые, согласно ожиданиям участников рынка, будут генерироваться активом на наиболее уместном для него рынке.
- 22 Предприятие не включает в свои расчеты потоки денежных средств, связанные с финансированием активов, налогообложением или восстановлением биологических активов после получения (сбора) сельскохозяйственной продукции (например, затраты на восстановление лесопосадок после получения сбора сельскохозяйственной продукции).
- 23 При согласовании цены сделки, независимые, хорошо осведомленные и желающие совершить такую сделку покупатель и продавец учитывают возможность колебаний потоков денежных средств. Следовательно, справедливая стоимость отражает возможность таких колебаний. Соответственно, предприятие учитывает ожидаемые колебания потоков денежных средств при расчете либо ожидаемых потоков денежных средств, либо ставки дисконтирования или и того, и другого в каком-либо сочетании. При определении ставки дисконтирования предприятие должно использовать те же допущения, что и при расчете ожидаемых потоков денежных средств, для того чтобы исключить эффект двойного счета или пропуска каких-либо допущений.
- 24 Иногда себестоимость может быть приблизительно равна справедливой стоимости, в частности, когда:
- (a) с момента осуществления первоначальных затрат не произошло значительной биотрансформации (например, саженцы плодово-ягодных деревьев посажены непосредственно перед концом отчетного периода); или

- (b) не ожидается, что влияние биотрансформации на цену будет значительным (например, на этапе первоначального роста сосен в лесопосадке, производственный цикл которой составляет 30 лет).
- 25 Биологические активы часто бывают неразрывно связаны с землей (например, деревья в лесопосадках). Отдельный рынок для биологических активов, неразрывно связанных с землей, может отсутствовать, и в то же время может существовать активный рынок для взаимосвязанных между собой активов, т.е. для биологических активов, необработанной земли и капитализированных затрат на ее благоустройство, рассматриваемых как единое целое. Предприятие может использовать информацию, относящуюся к взаимосвязанным между собой активам, для определения справедливой стоимости биологических активов. Например, для определения справедливой стоимости биологических активов можно из справедливой стоимости взаимосвязанных между собой активов вычесть справедливую стоимость необработанной земли и капитализированных затрат на ее благоустройство.

Прибыли и убытки

- 26 **Прибыль или убыток, возникающие при первоначальном признании биологического актива по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, а также в результате изменения справедливой стоимости биологического актива за вычетом расходов на продажу, должны включаться в состав прибыли или убытка за период, в котором они возникают.**
- 27 Убыток при первоначальном признании биологического актива может возникать в связи с тем, что при определении справедливой стоимости биологического актива за вычетом расходов на продажу эти расходы на продажу вычитаются. Прибыль может возникать при первоначальном признании биологического актива, как, например, в момент рождения теленка.
- 28 **Прибыль или убыток, возникающие при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, должны включаться в состав прибыли или убытка за период, в котором они возникают.**
- 29 При первоначальном признании сельскохозяйственной продукции может возникать прибыль или убыток в результате получения (сбора) этой продукции.

Невозможность проведения надежной оценки справедливой стоимости

- 30 Существует презумпция того, что справедливую стоимость биологического актива можно надежно оценить. Однако данную презумпцию можно опровергнуть только при первоначальном признании биологического актива, в отношении которого отсутствуют рыночные цены или показатели стоимости, а альтернативные расчеты их справедливой стоимости являются, безусловно ненадежными. В таком случае этот биологический актив должен оцениваться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Как только появляется возможность проведения надежной оценки справедливой стоимости такого биологического актива, предприятие должно начать оценивать его по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Как только долгосрочный биологический актив начинает удовлетворять критериям классификации его в качестве предназначенного для продажи (или включается в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», считается доказанным, что справедливая стоимость может быть надежно оценена.
- 31 Презумпция, упоминаемая в пункте 30, может быть опровергнута только в момент первоначального признания. Если предприятие ранее оценивало какой-либо биологический актив по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, то оно продолжает оценивать данный биологический актив по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу вплоть до момента его выбытия.
- 32 Во всех случаях предприятие оценивает сельскохозяйственную продукцию в момент ее получения (сбора) по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Настоящий стандарт отражает ту точку зрения, что справедливую стоимость сельскохозяйственной продукции в момент ее получения (сбора) всегда можно надежно оценить.
- 33 При определении фактической стоимости, накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения предприятие руководствуется МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Государственные субсидии

- 34 Не обремененная никакими условиями государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу, оцениваемому по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, подлежит признанию в качестве дохода тогда, и только тогда, когда государственная субсидия становится подлежащей получению.
- 35 Если государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу, оцениваемому по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, предоставляется на определенных условиях, в том числе, когда согласно условиям субсидии предприятие не должно заниматься тем или иным видом сельскохозяйственной деятельности, предприятию следует признать эту государственную субсидию в составе прибыли или убытка тогда, и только тогда, когда будут выполнены связанные с государственной субсидией условия.
- 36 Государственные субсидии предоставляются на различных условиях. Например, согласно условиям субсидии, предприятие в течение пяти лет обязано заниматься сельским хозяйством на определенном земельном участке, при этом государственная субсидия подлежит возврату в полном объеме, если предприятие занимается сельским хозяйством менее пяти лет. В данном случае такая государственная субсидия будет признана в качестве дохода только по прошествии пяти лет. Однако если согласно условиям государственной субсидии предприятие может не возвращать определенную ее часть по прошествии определенного времени, эта государственная субсидия признается в составе прибыли или убытка пропорциональной истекшему периоду времени.
- 37 Если государственная субсидия относится к биологическому активу, оцениваемому по фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (см. пункт 30), то применяется МСФО (IAS) 20.
- 38 Настоящий стандарт требует применения иного, чем в МСФО (IAS) 20 порядка учета в тех случаях, когда государственная субсидия относится к биологическому активу, оцениваемому по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, или когда согласно условиям государственной субсидии предприятие не должно заниматься определенным видом сельскохозяйственной деятельности. МСФО (IAS) 20 применяется только к государственной субсидии, которая относится к биологическому активу, оцениваемому по фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Раскрытие информации

- 39 [Удален]

Общие положения

- 40 Предприятие должно раскрыть совокупную величину прибыли или убытка, возникающих в текущем периоде при первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции, а также в результате изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом расходов на продажу.
- 41 Предприятие должно дать описание каждой группы биологических активов.
- 42 Информация, подлежащая раскрытию согласно пункту 41, может принимать форму словесного описания или представляться в цифрах.
- 43 Приветствуется, чтобы предприятие представляло количественную информацию по каждой группе биологических активов с разграничением потребляемых и плодоносящих (продуктивных) биологических активов, или зрелых и незрелых биологических активов, в зависимости от ситуации. Например, предприятие может раскрыть информацию о балансовой стоимости в разрезе потребляемых и плодоносящих биологических активов по каждой группе. Далее предприятие может представить эту балансовую стоимость в дополнительной разбивке между зрелыми и незрелыми активами. Такое разграничение обеспечивает информацию, которая может оказаться полезной при оценке распределения во времени будущих потоков денежных средств. Предприятие раскрывает информацию о принципах, используемых для такого разграничения.
- 44 Потребляемые биологические активы – это те активы, которые будут получены (собраны) в качестве сельскохозяйственной продукции либо проданы в качестве биологических активов. Примерами потребляемых биологических активов являются крупный рогатый скот мясного направления, скот, предназначенный для продажи, рыба в рыбоводческих хозяйствах, такие зерновые культуры, как кукуруза и пшеница, а также деревья, выращиваемые с целью заготовки древесины. Плодоносящие

(продуктивные) биологические активы – это все биологические активы, не являющиеся потребляемыми; например, крупный рогатый скот молочного направления, виноградники, плодово-ягодные деревья, а также деревья, предназначенные для заготовки дров без вырубki деревьев. Плодоносящие (продуктивные) биологические активы – это самовосстанавливающиеся объекты, а не сельскохозяйственная продукция.

- 45 Биологические активы можно классифицировать либо в категорию зрелых биологических активов, либо в категорию незрелых биологических активов. Зрелые биологические активы – активы, которые либо достигли параметров, позволяющих приступить к сбору сельскохозяйственной продукции (применительно к потребляемым биологическим активам), либо могут обеспечить получение (сбор) сельскохозяйственной продукции на регулярной основе (применительно к плодоносящим биологическим активам).
- 46 **Предприятие должно дать описание следующей информации, если она не раскрывается в материалах, опубликованных вместе с финансовой отчетностью:**
- (a) характер своей деятельности, связанной с каждой группой биологических активов; и
 - (b) нефинансовые параметры или расчетные показатели в натуральном выражении применительно:
 - (i) к каждой группе биологических активов предприятия на конец периода; и
 - (ii) к объему произведенной сельскохозяйственной продукции в течение периода.
- 47 **Предприятие должно раскрыть информацию о методах и основных допущениях, использованных при определении справедливой стоимости каждой группы сельскохозяйственной продукции в момент ее получения (сбора), и каждой группы биологических активов.**
- 48 **В отношении сельскохозяйственной продукции, полученной (собранной) в течение периода, предприятие должно раскрыть ее справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу, которая определяется на момент получения (сбора) сельскохозяйственной продукции.**
- 49 **Предприятие должно раскрыть:**
- (a) наличие и балансовую стоимость биологических активов, в отношении использования которых действуют определенные ограничения, а также балансовую стоимость биологических активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;
 - (b) величину принятых на себя обязательств по совершенствованию или приобретению биологических активов; и
 - (c) стратегии управления финансовым риском, связанным с сельскохозяйственной деятельностью.
- 50 **Предприятие должно представить выверку изменений балансовой стоимости биологических активов, имевших место между началом и концом текущего периода. Выверка должна включать:**
- (a) прибыль или убыток от изменений справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;
 - (b) повышение стоимости в результате приобретения активов;
 - (c) уменьшение стоимости, связанное с продажей биологических активов и классификацией биологических активов в качестве предназначенных для продажи (или включения их в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5;
 - (d) уменьшение стоимости в связи со сбором (получением) сельскохозяйственной продукции;
 - (e) увеличение стоимости в результате сделок по объединению бизнеса;
 - (f) 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; и
 - (g) прочие изменения.
- 51 Справедливая стоимость биологического актива за вычетом расходов на продажу может меняться как в связи с изменениями физических свойств, так и в связи с изменениями цен на рынке. Раскрытие информации об изменении физических свойств отдельно от информации об изменении цен позволяет оценить результаты деятельности за текущий период и перспективы на будущее, особенно когда производственный цикл превышает один год. В таких случаях предприятию рекомендуется раскрывать – в разрезе групп или иным способом – суммы, отражающие изменения справедливой стоимости

биологических активов за вычетом расходов на продажу, вызванные изменениями физических свойств и изменениями цен, и включенные в состав прибыли или убытка за период. Данная информация, как правило, менее полезна, когда производственный цикл меньше одного года (например, при выращивании цыплят или зерновых культур).

- 52 В результате биотрансформации происходит целый ряд изменений физических свойств – рост, вырождение, продуцирование и размножение – каждое из которых поддается наблюдению и оценке. Каждое из этих изменений физических свойств непосредственно связано с будущими экономическими выгодами. Изменение справедливой стоимости биологического актива, вызванное получением (сбором) сельскохозяйственной продукции, также представляет собой изменение физических свойств.
- 53 Сельскохозяйственная деятельность часто связана с риском неблагоприятного климата, вспышек заболевания и прочими природными рисками. Если происходит событие, в результате которого возникает существенная статья доходов или расходов, то характер и величина этой статьи раскрываются в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Примеры таких событий – вспышка опасного заболевания, наводнение, сильная засуха или морозы, а также нашествие насекомых.

Раскрытие дополнительной информации применительно к биологическим активам, справедливую стоимость которых невозможно надежно оценить

- 54 Если предприятие оценивает биологические активы по фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (см. пункт 30) на конец периода, то в отношении таких биологических активов оно должно раскрыть следующую информацию:
- (a) описание этих биологических активов;
 - (b) объяснение причин, в силу которых справедливую стоимость невозможно надежно оценить;
 - (c) по возможности, диапазон расчетных оценок, в котором, по всей вероятности, находится справедливая стоимость;
 - (d) используемый метод начисления амортизации;
 - (e) сроки полезного использования или применяемые нормы амортизационных отчислений; и
 - (f) общую балансовую стоимость и сумму накопленной амортизации (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода.
- 55 Если в течение текущего периода предприятие оценивает биологические активы по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (см. пункт 30), предприятие должно раскрыть сумму любой прибыли или убытка, признанной при выбытии таких биологических активов, а при представлении выверки согласно пункту 50 необходимо отдельно раскрывать показатели, относящиеся к таким биологическим активам. Кроме того, в данную выверку следует включить следующие показатели, отраженные в составе прибыли или убытка за период и относящиеся к данным биологическим активам:
- (a) убытки от обесценения;
 - (b) восстановленные суммы убытков от обесценения; и
 - (c) сумму амортизации.
- 56 Если в течение текущего периода появляется возможность надежно оценить справедливую стоимость биологических активов, ранее оцениваемых по фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, в отношении данных биологических активов предприятие должно раскрыть следующую информацию:
- (a) описание этих биологических активов;
 - (b) объяснение причин, в силу которых появилась возможность проведения надежной оценки справедливой стоимости; и
 - (c) влияние перехода к справедливой стоимости.

Государственные субсидии

- 57 Предприятие должно раскрыть следующую информацию применительно к сельскохозяйственной деятельности, рассматриваемой в настоящем стандарте:
- (a) характер и сумму государственных субсидий, отраженных в финансовой отчетности;
 - (b) невыполненные условия и прочие обстоятельства, связанные с государственными субсидиями; и
 - (c) ожидаемое существенное снижение объемов государственных субсидий.

Дата вступления в силу и переход к настоящему стандарту

- 58 Настоящий стандарт вступает в силу для годовой финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся 1 июля 2003 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2003 г., ему следует раскрыть данный факт.
- 59 Настоящий стандарт не устанавливает какие-либо переходные положения. Принятие требований настоящего стандарта к применению предприятием учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».
- 60 Публикация «Улучшений в МСФО (IFRS)» в мае 2008 г. привела к внесению поправок в пункты 5, 6, 17, 20 и 21 и удалению пункта 14. Предприятие должно применять указанные поправки перспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт.

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности»

Цель

- 1 Цель настоящего МСФО (IFRS) - обеспечить, чтобы *первая финансовая отчетность предприятия по МСФО (IFRS)* и его промежуточная финансовая отчетность за часть периода, охватываемого этой финансовой отчетностью, содержала высококачественную информацию, которая:
- (a) является прозрачной для пользователей и сопоставимой со всеми другими представленными периодами;
 - (b) обеспечивает приемлемую отправную точку для бухгалтерского учета согласно *Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS)*; и
 - (c) затраты на подготовку которой не превышают выгод для пользователей.

Сфера применения

- 2 Предприятие должно применять настоящий стандарт МСФО (IFRS):
- (a) в первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS); и
 - (b) в любой промежуточной финансовой отчетности, если таковая имеется, представляемой согласно МСФО (IAS) 34 «*Промежуточная финансовая отчетность*» за часть периода, охватываемого первой финансовой отчетностью по МСФО (IFRS).
- 3 Первой финансовой отчетностью предприятия по МСФО (IFRS) является первая годовая финансовая отчетность, в которой предприятие принимает Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS), четко и безоговорочно заявляя в такой финансовой отчетности о ее соответствии МСФО (IFRS). Финансовая отчетность по МСФО (IFRS) является первой финансовой отчетностью предприятия по МСФО (IFRS), если, например, предприятие:
- (a) представляло финансовую отчетность, за самый последний предшествующий период:
 - (i) согласно национальным требованиям, которые соответствуют Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) не во всех отношениях;
 - (ii) в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS) во всех отношениях, кроме того факта, что финансовая отчетность не содержала четкого и безоговорочного заявления о том, что она соответствует Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS);
 - (iii) содержащую четкое и безоговорочное заявление о том, что она соответствует некоторым, но не всем МСФО (IFRS);
 - (iv) согласно национальным требованиям, не соответствующим Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) с использованием некоторых отдельных МСФО (IFRS) для учета статей, по которым не существовало национальных требований; или

- (v) согласно национальным требованиям, с включением сверки некоторых сумм с суммами, определенными согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS);
 - (b) подготовило финансовую отчетность согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) только для внутреннего пользования, не сделав ее доступной собственникам предприятия или любым другим внешним пользователям;
 - (c) подготовило пакет отчетности согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) для целей консолидации без подготовки полного комплекта финансовой отчетности, как определено в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.); или
 - (d) не представляло финансовую отчетность за предыдущие периоды.
- 4 Настоящий стандарт МСФО (IFRS) применяется, когда предприятие впервые применяет Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS). Он не применяется, если, например, предприятие:
- (a) прекращает представление финансовой отчетности согласно национальным требованиям, если оно до этого представило наряду с такой отчетностью также и другой комплект финансовой отчетности, содержащий четкое и безоговорочное заявление о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS);
 - (b) представляло финансовую отчетность за предыдущий год согласно национальным требованиям, и эта финансовая отчетность содержала четкое и безоговорочное заявление о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS); или
 - (c) представляло финансовую отчетность за предыдущий год, в которой содержалось четкое и безоговорочное заявление о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS), даже если в отношении этой финансовой отчетности было составлено аудиторское заключение с оговоркой.
- 5 Настоящий стандарт не применяется к изменениям в учетной политике, сделанным предприятием, уже применяющим Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS). Такие изменения являются предметом:
- (a) требований по изменениям в учетной политике, содержащимся в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»; и
 - (b) специальных требований переходного периода, содержащихся в других МСФО (IFRS).

Признание и оценка

Начальный отчет о финансовом положении по МСФО (IFRS)

- 6 Предприятие должно подготовить и представить *начальный отчет о финансовом положении по МСФО (IFRS)* на дату перехода на МСФО (IFRS). Это является начальной точкой для подготовки финансовой отчетности предприятия в соответствии с МСФО (IFRS).

Учетная политика

- 7 Предприятие должно использовать единую учетную политику при подготовке начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS) и во всех периодах, представленных в его первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS). Эта учетная политика должна соответствовать всем МСФО (IFRS), действующим на конец первого отчетного периода, по которому предприятие составляет *отчетность по МСФО (IFRS)*, кроме случаев, оговоренных в пунктах 13–19 и приложениях В-Е.
- 8 Предприятие не должно применять другие версии МСФО (IFRS), действовавшие ранее. Предприятие может применять новый МСФО (IFRS), который еще не стал обязательным к применению, если разрешается его досрочное применение.

Пример: Последовательное применение последней версии МСФО (IFRS)

Исходная информация

Пример: Последовательное применение последней версии МСФО (IFRS)

Конец первого отчетного периода, по которому предприятие А составляет отчетность по МСФО (IFRS) - 31 декабря 20X5 г. Предприятие А решает представлять сравнительную информацию в этой финансовой отчетности только за один год (см. пункт 21). Следовательно, датой его перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) является начало рабочего дня 1 января 20X4 г. (или также конец рабочего дня 31 декабря 20X3 г.). Предприятие А ежегодно представляло финансовую отчетность согласно его *предыдущим ОПБУ* на 31 декабря каждого года вплоть до 31 декабря 20X4 г. включительно.

Применение требований

Предприятию А следует применять МСФО (IFRS), действующие для периодов, заканчивающихся 31 декабря 20X5 г.:

- (a) при подготовке и представлении своего начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS) на 1 января 20X4 г.; и
- (b) при подготовке и представлении своего отчета о финансовом положении на 31 декабря 20X5 г. (включая сравнительные суммы по состоянию на 31 декабря 20X4 г.), отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся 31 декабря 20X5 г. (включая сравнительные суммы за 20X4 г.) и раскрытия (включая сравнительную информацию за 20X4 г.).

Если новый МСФО (IFRS) еще не стал обязательным, но его раннее применение разрешается, то предприятию А разрешается, но от него не требуется, применять этот стандарт в своей первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS).

- 9 Условия переходного периода в других МСФО (IFRS) применяются к изменениям в учетной политике, сделанным предприятием, уже применяющим МСФО (IFRS); они не используются *предприятием, впервые применяющим МСФО (IFRS)*, при переходе на МСФО (IFRS), кроме случаев, оговоренных в приложениях В-Е.
- 10 Кроме случаев, описанных в пунктах 13–19 и приложениях В-Е, предприятие должно в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS):
 - (a) признавать все активы и обязательства, признание которых требуется в МСФО (IFRS);
 - (b) не признавать статьи в качестве активов или обязательств, если МСФО (IFRS) не разрешают такое признание;
 - (c) реклассифицировать статьи, признанные предприятием согласно предыдущим ОПБУ как один вид активов, обязательств или компонентов капитала, но являющиеся другим видом активов, обязательств или компонентов капитала согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS); и
 - (d) применять МСФО (IFRS) при оценке всех признанных активов и обязательств.
- 11 Учетная политика, применяемая предприятием при подготовке начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS), может отличаться от учетной политики, применяемой им на ту же дату при использовании предыдущих ОПБУ. Следовательно, корректировки возникают в результате событий и операций, имевших место до даты перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS). Поэтому предприятие должно признавать эти корректировки непосредственно в нераспределенной прибыли (или, если это уместно, в другой категории капитала) на дату перехода на МСФО (IFRS).
- 12 Настоящий МСФО (IFRS) устанавливает две категории исключений из принципа обязательного соответствия начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS) каждому стандарту МСФО (IFRS):
 - (a) пункты 14-17 и приложение В запрещают ретроспективное применение некоторых аспектов других МСФО (IFRS);
 - (b) Приложения С-Е освобождают от некоторых требований других МСФО (IFRS).

Исключения ретроспективного применения в других МСФО (IFRS)

- 13 Настоящий МСФО (IFRS) запрещает ретроспективное применение некоторых аспектов других МСФО. Эти исключения изложены в пунктах 14-17 и Приложении В.

Расчетные оценки

- 14 Расчетные оценки предприятия согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) на дату перехода на МСФО (IFRS) должны соответствовать расчетным оценкам, сделанным на ту же дату согласно предыдущим ОПБУ (после корректировок, отражающих разницу в учетных политиках), если не существует объективного свидетельства, что такие расчетные оценки были ошибочными.
- 15 Предприятие может получить информацию после даты перехода на МСФО (IFRS) о расчетных оценках, которые оно сделало согласно предыдущим ОПБУ. Согласно пункту 14 предприятие должно учитывать получение этой информации таким же образом, как и некорректирующие события после отчетного периода согласно МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода». Например, допустим, что дата перехода предприятия на МСФО (IFRS) – 1 января 20X4 г., и новая информация на 15 июля 20X4 г. требует пересмотра расчетной оценки, сделанной согласно предыдущим ОПБУ на 31 декабря 20X3 г. Предприятие не должно отражать эту новую информацию в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS) (за исключением случаев, когда расчетные оценки нуждаются в корректировке на разницы в учетных политиках или существует объективное свидетельство того, что расчетные оценки были ошибочными.) Взамен этого предприятие должно отражать эту новую информацию в своем отчете о прибылях и убытках (или, если это уместно, в качестве прочего совокупного дохода) за год, заканчивающийся 31 декабря 20X4 г.
- 16 Предприятию может понадобиться произвести расчетные оценки согласно МСФО (IFRS) на дату перехода на МСФО (IFRS), которые не требовались на эту дату согласно предыдущим ОПБУ. Для достижения соответствия с МСФО (IAS) 10 эти расчетные оценки согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) должны отражать условия, существовавшие на дату перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS). В частности, на дату перехода на МСФО (IFRS) расчетные оценки рыночных цен, процентных ставок или обменных курсов иностранных валют должны отражать рыночные условия на эту дату.
- 17 Пункты 14-16 применяются к начальному отчету о финансовом положении по МСФО (IFRS). Они также применяются к сравнительному периоду, представленному в первой финансовой отчетности предприятия по МСФО (IFRS); в этом случае ссылки на дату перехода на МСФО (IFRS) заменяются ссылками на конец этого сравнительного периода.

Освобождение от требований других МСФО (IFRS)

- 18 Предприятие может выбирать использование одного или нескольких из освобождений, содержащихся в приложениях С-Е. Предприятие не должно применять эти исключения по аналогии с другими статьями.
- 19 Некоторые исключения из представленных в Приложениях С-Е относятся к *справедливой стоимости*. При определении справедливой стоимости в соответствии с настоящим МСФО (IFRS) предприятие должно применять определение справедливой стоимости, изложенное в Приложении А, а также любые более конкретные руководства, представленные в других МСФО (IFRS), по определению справедливой стоимости рассматриваемого актива или обязательства. Такая справедливая стоимость должна отражать условия, которые существовали на дату определения справедливой стоимости.

Представление и раскрытие информации

- 20 Настоящий МСФО (IFRS) не предусматривает исключений из требований к представлению и раскрытию информации в других МСФО (IFRS).

Сравнительная информация

- 21 Для соответствия МСФО (IAS) 1, финансовая отчетность предприятия, впервые подготовленная по МСФО (IFRS), должна включать, по крайней мере, три отчета о финансовом положении, два отчета о совокупном доходе (если таковые представляются), два отчета о движении денежных средств, два отчета об изменениях в капитале, и соответствующие примечания, включая сравнительную информацию.

Сравнительная информация, не удовлетворяющая требованиям МСФО (IFRS) и сводки данных за предыдущие годы

- 22 Некоторые предприятия представляют сводки выборочных данных за периоды, предшествующие первому периоду, для которого они представляют полную сравнительную информацию в соответствии с МСФО (IFRS). Настоящий стандарт не требует, чтобы такие выдержки соответствовали требованиям Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS) по признанию и оценке. Более того, некоторые предприятия представляют сравнительную информацию в соответствии с предыдущими ОПБУ так же, как и сравнительную информацию, требуемую в МСФО (IAS) 1. В любой финансовой отчетности, содержащей выдержки или сравнительную информацию согласно предыдущим ОПБУ, предприятие должно:
- (a) четко выделить информацию, представленную согласно предыдущим ОПБУ, как подготовленную не в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS); и
 - (b) раскрыть характер основных корректировок, которые сделали бы ее соответствующей Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS). Предприятию не нужно определять количественную оценку таких корректировок.

Пояснения к переходу на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS)

- 23 Предприятие должно пояснить, как переход от предыдущих ОПБУ к МСФО (IFRS) повлиял на его финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств.

Сверки

- 24 Для соответствия пункту 23 первая финансовая отчетность предприятия по МСФО (IFRS), должна включать:
- (a) сверки капитала, отраженного в отчете согласно предыдущим ОПБУ, с капиталом согласно МСФО (IFRS) на обе следующие даты:
 - (i) дату перехода на МСФО (IFRS); и
 - (ii) дату окончания последнего периода, представленного в последней годовой финансовой отчетности предприятия согласно предыдущим ОПБУ;
 - (b) сверку общего совокупного дохода по МСФО (IFRS) за самый последний период самой последней годовой финансовой отчетности предприятия. Отправной точкой для такой сверки должен быть общий совокупный доход согласно предыдущим ОПБУ за тот же самый период или, если предприятие не отражало данный показатель, прибыль или убыток согласно предыдущим ОПБУ;
 - (c) в случае если предприятие впервые признавало или восстанавливало какие-либо убытки от обесценения при подготовке начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS), раскрытия, которые требовались бы согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», если бы предприятие признало эти убытки от обесценения или реверсивные записи по ним в периоде, начинающемся с даты его перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS).
- 25 Сверки, требуемые пунктами 24(a) и (b), должны быть достаточно подробными, чтобы позволить пользователям понять существенные корректировки отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе. Если предприятие представляло отчет о движении денежных средств согласно предыдущим ОПБУ, то предприятие также должно пояснить существенным корректировки в отчете о движении денежных средств.
- 26 Если предприятие узнало об ошибках, сделанных при использовании предыдущих ОПБУ, в свертках, требуемых пунктами 24(a) и (b), должны быть проведены различия между корректировкой таких ошибок и изменениями в учетной политике.
- 27 МСФО (IAS) 8 не применяется к изменениям в учетной политике, которые вносит предприятие в связи с первым применением МСФО. Таким образом, требования МСФО (IAS) 8, касающиеся изменений в учетной политике не применяются в первой финансовой отчетности предприятия, подготовленной в соответствии с МСФО.

- 27A Если в течение периода, охватываемого его первой финансовой отчетностью, подготовленной в соответствии с МСФО, предприятие вносит изменения в свою учетную политику или использование исключений, содержащихся в настоящем стандарте, то оно должно пояснить внесенные изменения между его первой промежуточной финансовой отчетностью по МСФО и первой финансовой отчетностью, подготовленной по МСФО в соответствии с пунктом 23, а также оно должно обновить сверки, требуемые в соответствии с пунктами 24(a) и (b).
- 28 Если предприятие не представляло финансовую отчетность за предыдущие периоды, то этот факт должен быть раскрыт в его финансовой отчетности, впервые подготовленной по МСФО (IFRS).

Определение финансовых активов или финансовых обязательств

- 29 Предприятие вправе классифицировать ранее признанный финансовый актив или ранее признанное финансовое обязательство как финансовый актив или финансовое обязательство по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период, или классифицировать финансовый актив как имеющийся в наличии для продажи в соответствии с пунктом D19. Предприятие должно раскрыть справедливую стоимость финансовых активов или финансовых обязательств, отнесенных к каждой категории, на дату классификации, а также их классификацию и балансовую стоимость в предыдущей финансовой отчетности.

Использование справедливой стоимости в качестве условной первоначальной стоимости

- 30 Если предприятие использует справедливую стоимость в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS) в качестве *условной первоначальной стоимости* для статьи основных средств, инвестиционного имущества или нематериального актива (см. пункты D5 и D7), то финансовая отчетность предприятия, впервые подготовленная по МСФО (IFRS), должна раскрывать по каждой отдельной статье в начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS):
- (a) сумму этих справедливых стоимостей; и
 - (b) сумму корректировок балансовых стоимостей, отраженных в отчете согласно предыдущим ОПБУ.

Использование условной первоначальной стоимости инвестиций в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия

- 31 Аналогичным образом, если предприятие использует условную первоначальную стоимость в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS) для учета инвестиций в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия в своей отдельной финансовой отчетности (см. пункт D15), то первая отдельная финансовая отчетность предприятия по МСФО (IFRS) должна раскрывать следующую информацию:
- (a) совокупная условная первоначальная стоимость таких инвестиций, для которых условной первоначальной стоимостью является их балансовая стоимость по предыдущим ОПБУ;
 - (b) совокупная условная первоначальная стоимость таких инвестиций, для которых условной первоначальной стоимостью является их справедливая стоимость; и
 - (c) совокупные корректировки справедливой стоимости, отраженной согласно предыдущим ОПБУ.

Использование условной первоначальной стоимости активов нефти и газа

- 31A Если предприятие использует освобождение, раскрытое в пункте D8A(b), в отношении всех нефтегазовых активов, оно должно раскрыть этот факт и основания, по которым балансовые стоимости по предыдущим ОПБУ были распределены.

Использование условной первоначальной стоимости для операций, подлежащих тарифному регулированию

- 31В Если предприятие использует исключение, содержащееся в пункте D8B для операций, подлежащих тарифному регулированию, оно должно раскрыть это факт, а также основу, используемую для определения балансовой стоимости в соответствии с предыдущими ОПБУ.

Использование условной первоначальной стоимости после тяжелой гиперинфляции

- 31С Если предприятие выбирает оценивание активов и обязательств по справедливой стоимости и использование этой справедливой стоимости в качестве условной первоначальной стоимости в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS) в результате тяжелой гиперинфляции (см. пункты D26-D30), то первая финансовая отчетность предприятия, подготовленная в соответствии с МСФО, должна раскрывать объяснение о том, как и почему предприятие использовало, а затем перестало использовать функциональную валюту, имеющую обе следующие характеристики:
- (a) надежный общий индекс цен недоступный для всех предприятий с операциями и балансами в валюте.
 - (b) отсутствие взаимозаменяемости между валютой и относительно устойчивой иностранной валютой.

Промежуточная финансовая отчетность

- 32 В целях выполнения требований пункта 23 при представлении промежуточной финансовой отчетности согласно МСФО (IAS) 34 за часть периода, охватываемого первой финансовой отчетностью по МСФО (IFRS), предприятие должно удовлетворять следующим требованиям в дополнение к требованиям МСФО (IAS) 34:
- (a) Если предприятие представляло промежуточную финансовую отчетность за сопоставимый промежуточный период непосредственно предшествующего финансового года, каждая такая промежуточная финансовая отчетность должна включать:
 - (i) сверку капитала согласно предыдущим ОПБУ на конец такого сопоставимого промежуточного периода с капиталом согласно МСФО на эту дату; и
 - (ii) сверку его общего совокупного дохода согласно МСФО за такой сопоставимый промежуточный период (текущего и нарастающим итогом с начала года). Отправной точкой для такой сверки является общий совокупный доход согласно предыдущим ОПБУ за этот период или, если предприятие не представляет такой показатель, прибыль или убыток в соответствии с предыдущими ОПБУ.
 - (b) В дополнение к сверкам, требуемым в пункте (a), первая промежуточная финансовая отчетность предприятия, составленная в соответствии с МСФО (IAS) 34, за часть периода, охватываемого первой финансовой отчетностью по МСФО, должна включать сверки, описанные в пунктах 24(a) и (b) (дополненные деталями, требуемыми в пунктах 25 и 26), или перекрестную ссылку на какой-либо другой опубликованный документ, содержащий эти сверки.
 - (c) Если предприятие вносит изменения в свою учетную политику и использование исключений, содержащихся в настоящем стандарте, оно должно пояснить изменения в каждой такой промежуточной финансовой отчетности в соответствии с пунктом 23 и обновить сверки, которые требуются согласно пунктам (a) и (b).
- 33 В МСФО (IAS) 34 требуется минимум раскрытий, что основано на допущении, что пользователи промежуточной финансовой отчетности также имеют доступ к самой последней годовой финансовой отчетности. Однако в МСФО (IAS) 34 также требуется, чтобы предприятие раскрывало «любые события или операции, существенные для понимания текущего промежуточного периода». Таким образом, если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), в своей последней годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с предыдущими ОПБУ, не раскрывало информацию, существенную для понимания текущего промежуточного периода, то его промежуточная финансовая отчетность должна раскрыть эту информацию или включить перекрестную ссылку на другой, включающий ее, опубликованный документ.

Дата вступления в силу

- 34 Предприятие должно применять настоящий МСФО (IFRS), если финансовая отчетность предприятия, впервые подготовленная по МСФО (IFRS), составлена для периода, начинающегося 1 июля 2009 г. или после этой даты. Разрешается применение стандарта в отношении более ранних периодов.
- 35 Предприятие должно применять поправки, содержащиеся в пунктах D1(n) и D23, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то данные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 36 МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» (в редакции 2008 г.) внес поправки в пункты 19, C1 и C4(f) и (g). Если предприятие применяет МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) к более раннему периоду, то указанные поправки следует применять в отношении такого более раннего периода.
- 37 МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (в редакции 2008 г.) внес поправки в пункты 13 и B7. Если предприятие применяет МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008 г.) к более раннему периоду, то указанные поправки следует применять в отношении такого более раннего периода.
- 38 *Стоимость инвестиций в дочернее предприятие, совместно контролируемое предприятие или ассоциированное предприятие* (Поправки в МСФО (IFRS) 1 и МСФО (IAS) 27) дополнили пункты 31, D1(g), D14 и D15. Предприятие должно применять эти пункты к годовым периодам, начинающимся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет данные пункты в отношении более раннего периода, то предприятие должно раскрыть этот факт.
- 39 Публикация «Улучшения в МСФО (IFRS)», выпущенная в мае 2008 г. внесла поправки в пункт B7. Предприятие должно применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008 г.) к более раннему периоду, то указанные поправки следует применять в отношении такого более раннего периода.
- 39A Публикация «Дополнительные освобождения для предприятий, впервые применяющих МСФО», выпущенная в июле 2009 года, добавила пункты 31A, D8A, D9A и D21A и внесла поправки в пункты D1(c), (d) и (l). Предприятие должно применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт.
- 39B [Удален]
- 39C Разъяснение КРМФО (IFRIC) 19 «Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами» добавил пункт D25. Предприятие должно применять данную поправку при применении Разъяснения КРМФО (IFRIC) 19
- 39D Публикация 1 «Ограниченное освобождение от представления сравнительных раскрытий в соответствии с МСФО 7 для предприятий, впервые применяющих МСФО» (поправки в МСФО (IFRS) 1), выпущенная в январе 2010 года добавила пункт E3. Предприятие должно применять эту поправку к годовым периодам, начинающимся 1 июля 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет данную поправку в отношении более раннего периода, то предприятие должно раскрыть этот факт
- 39E Публикация «Улучшения в МСФО», выпущенная в мае 2010 г., добавила пункты 27A, 31B и D8B и внесла поправки в пункты 27, 32, D1 (c) и D8. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении отчетных периодов, начинающихся 1 января 2011 года или после этой даты. Досрочное применение разрешается. В случае если предприятие применяет поправки в отношении более раннего периода, то оно должно раскрыть этот факт. Предприятиям, которые применяли МСФО в отношении периодов до даты вступления в силу МСФО (IFRS) 1 или применяли МСФО (IFRS) 1 в предыдущем периоде, разрешается применять поправку в пункте D8 ретроспективно в первом отчетном году вступления указанной поправки в силу. Предприятие, применяющее пункт D8 ретроспективно, должно раскрыть этот факт.
- 39F Посредством документа «Раскрытие информации – передача финансовых активов» (Поправки в МСФО (IFRS) 7), выпущенного в октябре 2010 г., добавлен пункт E4. Предприятие должно применять данную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2011 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие досрочно применяет данную поправку, оно должно раскрыть этот факт.

Отмена МСФО (IFRS) 1 (выпущенного в 2003 г.)

- 40 Настоящий МСФО (IFRS) заменяет МСФО (IFRS) 1 (выпущенный в 2003 г. с поправками, внесенными в мае 2008 г.).

Приложение А

Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).

дата перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS)	Начало самого раннего периода, для которого предприятие представляет полную сравнительную информацию согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) в своей первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS).
Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS)	Стандарты и разъяснения, выпущенные Правлением по международным стандартам финансовой отчетности (ПМСФО). Они состоят из: <ul style="list-style-type: none"> (a) Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS); (b) Международных стандартов финансовой отчетности (IAS); и (c) разъяснений, подготовленных Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности (КРМФО) или ранее действовавшим Постоянным комитетом по разъяснениям (ПКР).
начальный отчет о финансовом положении по МСФО (IFRS)	Отчет о финансовом положении предприятия на дату перехода на МСФО (IFRS).
первая финансовая отчетность по МСФО (IFRS)	Первая годовая финансовая отчетность, в которой предприятие применяет Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) согласно четкому и безоговорочному заявлению о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS).
первый отчетный период по МСФО (IFRS)	Последний отчетный период, охваченный первой финансовой отчетностью предприятия по МСФО (IFRS) .
предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS)	Предприятие, представляющее свою первую финансовую отчетность по МСФО (IFRS).
предыдущие ОПБУ (Общепринятые принципы бухгалтерского учета)	Методы бухгалтерского учета, использованные предприятием, впервые применяющим МСФО (IFRS) , непосредственно перед применением МСФО (IFRS).
справедливая стоимость	Сумма, на которую актив может быть обменян или обязательство исполнено при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми сторонами.
условная первоначальная стоимость	Сумма, используемая в качестве замены для стоимости или амортизированной стоимости, на данную дату. Последующий износ или амортизация предполагает, что предприятие первоначально признало актив или обязательство на данную дату и его стоимость была равна условной первоначальной стоимости.

Приложение В

Исключения ретроспективного применения в других МСФО (IFRS)

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).

- В1** Предприятие должно применять следующие исключения:
- (a) прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств (пункты В2 и В3);
 - (b) учет операций хеджирования (пункты В4–В6);
 - (c) неконтролирующие доли держателей (пункт В7);

Прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств

- В2** Кроме случаев, разрешенных пунктом В3, предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно применять требования по прекращению признания, содержащиеся в МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», к операциям, совершаемым после даты перехода на МСФО (IFRS) или после этой даты. Например, если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), прекратило признание финансовых активов или финансовых обязательств, не являющихся производными инструментами, согласно своим предыдущим ОПБУ в результате операции, совершенной до даты перехода на МСФО (IFRS), то оно не должно признавать эти активы и обязательства согласно МСФО (IFRS) (за исключением случаев, когда они соответствуют критериям признания в результате более поздней операции или события).
- В3** Вопреки положениям пункта В2 предприятие может применять требования по прекращению признания, содержащиеся в МСФО (IAS) 39, ретроспективно с даты, когда предприятие сделало выбор, при условии, что информация, необходимая для применения МСФО (IAS) 39 к финансовым активам и финансовым обязательствам, признание которых прекращено в результате прошлых операций, была получена в момент первоначального учета этих операций.

Учет хеджирования

- В4** В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 39 на дату перехода на МСФО (IFRS), предприятие должно:
- (a) оценить все производные инструменты по справедливой стоимости; и
 - (b) исключить все отложенные прибыли и убытки, возникающие по производным инструментам, которые были учтены согласно предыдущим ОПБУ в качестве активов или обязательств.
- В5** Предприятие не должно отражать в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS) отношении хеджирования, не удовлетворяющее требованиям учета хеджирования согласно МСФО (IAS) 39 (например, многие отношения хеджирования, где инструмент хеджирования является денежным инструментом или выпущенным опционом; где хеджируемая статья является нетто-позицией; или где хедж покрывает процентный риск инвестиции, удерживаемой до погашения). Однако если предприятие определило нетто-позицию в качестве хеджируемой статьи согласно предыдущим ОПБУ, то оно может определить отдельную статью в рамках этой нетто-позиции в качестве хеджируемой статьи согласно МСФО (IFRS) при условии, что оно сделает это не позже даты перехода на МСФО (IFRS).
- В6** Если до даты перехода на МСФО (IFRS) предприятие определило операцию в качестве хеджирования, но это хеджирование не удовлетворяет условиям учета хеджирования, содержащимся в МСФО (IAS) 39, то предприятие должно применять пункты 91 и 101 МСФО (IAS) 39 для прекращения учета хеджирования. Операции, инициированные до даты перехода на МСФО (IFRS), не должны определяться ретроспективно как хеджирование.

Неконтролирующие доли

- В7** Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно применять следующие требования МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 г.) перспективно с даты перехода на МСФО (IFRS):
- (a) требование пункта 28 о том, что общий совокупный доход относится на собственников материнского предприятия и на неконтролирующие доли, даже если это приводит к отрицательному балансу неконтролирующих долей;

- (b) требования пунктов 30 и 31 об учете изменений в доле участия материнского предприятия в дочернем предприятии, которые не приводят в потере контроля; и
- (c) требования пунктов 34-37 об учете потере контроля над дочерним предприятием и соответствующие требования пунктов 8А МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Однако, если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), принимает решение о ретроспективном применении МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) к объединению бизнеса, то оно должно применять МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008 г.) в соответствии с пунктом С1 настоящего МСФО (IFRS).

Приложение С

Объединения бизнеса

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS). Предприятие должно применять следующие требования в отношении к объединениям бизнеса, признанным предприятием до даты перехода на МСФО (IFRS).

- C1 Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может решить не применять МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) ретроспективно к объединениям бизнеса в прошлом (объединения бизнеса, произошедшие до даты перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS)). Однако если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), пересчитывает данные по какому-либо объединению бизнеса для соответствия МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.), то оно должно пересчитать все последующие объединения бизнеса, а также применять МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008 г.) с той же самой даты. Например, если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), решит пересчитать данные по объединению бизнеса, произошедшему 30 июня 20X6 г., то оно должно пересчитать данные по всем объединениям бизнеса, произошедшим между 30 июня 20X6 г. и датой перехода на МСФО (IFRS), а также применять МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008 г.) с 30 июня 20X6 г.
- C2 Предприятию не требуется применять МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов иностранных валют» ретроспективно к корректировкам справедливой стоимости и гудвилу, возникающим при объединениях бизнеса, которые произошли до даты перехода на МСФО (IFRS). Если предприятие не применяет МСФО (IAS) ретроспективно 21 к таким корректировкам справедливой стоимости и гудвилу, оно должно учитывать их как активы и обязательства предприятия, а не как активы и обязательства приобретаемого предприятия. Следовательно, данные гудвил и корректировки справедливой стоимости или уже выражены в функциональной валюте предприятия, или являются немонетарными валютными статьями, отраженными в отчетности с использованием обменного курса валют, примененного согласно предыдущим ОПБУ.
- C3 Предприятие может применять МСФО (IAS) 21 ретроспективно к корректировкам справедливой стоимости и гудвила, возникающим:
- или при всех объединениях бизнеса, которые произошли до даты перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS); или
 - при всех объединениях бизнеса, которые предприятие выбирает для пересчета, чтобы соответствовать МСФО (IFRS) 3, как разрешено вышеуказанным пунктом C1.
- C4 Если предприятие, впервые применяющее стандарты МСФО (IFRS), не применяет МСФО (IFRS) 3 ретроспективно к прошлому объединению бизнеса, то это будет иметь следующие последствия для этого объединения бизнеса:
- предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно придерживаться той же классификации, что и в финансовой отчетности, составленной согласно предыдущим ОПБУ (как приобретение формальным покупателем, обратное приобретение формально приобретаемым предприятием или объединение интересов);
 - предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно признавать на дату перехода на МСФО (IFRS) все свои активы и обязательства, приобретенные или полученные при объединении бизнеса в прошлом, кроме:
 - некоторых финансовых активов и финансовых обязательств, признание которых было прекращено согласно предыдущим ОПБУ (см. пункт B2); и
 - активов, включающих гудвил, и обязательств, которые не были признаны в консолидированном отчете о финансовом положении покупателя согласно предыдущим ОПБУ, а также не соответствовали бы критериям признания согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) в отдельном отчете о финансовом положении приобретаемого предприятия (см. пункты (f)-(i) ниже).

Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно признавать все возникшие изменения посредством корректировки нераспределенной прибыли (или, если это уместно, другой категории капитала), за исключением случаев, когда изменение возникает в результате признания нематериального актива, ранее не выделенного из гудвила (см. пункт (g)(i)).
 - предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно исключить из своего начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS) любую статью, признанную согласно предыдущим ОПБУ, которая не соответствует критериям признания в качестве актива или

обязательства согласно МСФО (IFRS). Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно учитывать возникающее изменение следующим образом:

- (i) предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), могло классифицировать объединение бизнеса в прошлом как приобретение и признать как нематериальный актив в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» статью, которая не соответствует критериям признания в качестве актива. Оно должно реклассифицировать эту статью (и, при наличии, соответствующий отложенный налог и неконтролирующие доли держателей) как часть гудвила (если оно не вычло гудвил напрямую из капитала в соответствии с предыдущими ОПБУ, см. пункт (g)(i) и (i) ниже);
 - (ii) предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно признавать все другие возникающие изменения в нераспределенной прибыли.*
- (d) МСФО (IFRS) требуют последующей оценки некоторых активов и обязательств на основе, отличной от первоначальной стоимости, например, на основе справедливой стоимости. Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно оценить в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS) эти активы и обязательства на такой основе, даже если они были приобретены или получены при объединении бизнеса в прошлом. Оно должно признавать любое возникающее изменение в балансовой стоимости путем корректировки нераспределенной прибыли (или, если это уместно, другой категории капитала), а не гудвила.
- (e) сразу после объединения бизнеса, балансовая стоимость приобретенных активов и принятых обязательств в результате этого объединения бизнеса, согласно предыдущим ОПБУ, будет являться их условной первоначальной стоимостью на эту дату согласно МСФО (IFRS). Если МСФО (IFRS) впоследствии требуют оценки этих активов и обязательств по фактической стоимости, то эта условная первоначальная стоимость будет являться основой для амортизации основных средств или нематериальных активов, базируемой на фактической стоимости, начиная с даты объединения бизнеса.
- (f) если приобретенный актив или принятое обязательство при объединении бизнеса в прошлом, не были признаны согласно предыдущим ОПБУ, то их условная первоначальная стоимость не должна равняться нулю в начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS). Вместо этого предприятие-покупатель должно признавать и оценивать их в своем консолидированном отчете о финансовом положении на основе, которую МСФО (IFRS) потребовали бы при признании в отчете о финансовом положении приобретаемого предприятия. Для иллюстрации: если, в соответствии с предыдущими ОПБУ, предприятие-покупатель не капитализировало финансовую аренду, приобретенную при объединении бизнеса в прошлом, то оно должно капитализировать эту аренду в своей консолидированной финансовой отчетности так, как МСФО (IAS) 17 «Аренда» потребовал бы от приобретаемого предприятия сделать в его отчете о финансовом положении, составленном в соответствии с МСФО (IFRS). Аналогичным образом, если, в соответствии с предыдущими ОПБУ, предприятие-покупатель не признало условное обязательство, которое все еще существует на дату перехода на МСФО (IFRS), предприятие-покупатель должно признать такое условное обязательство на указанную дату, кроме случаев когда МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы» запретил бы его признание в финансовой отчетности предприятия-покупателя. И наоборот, если актив или обязательство не были выделены из гудвила в соответствии с предыдущими ОПБУ, но были бы признаны отдельно в соответствии с МСФО (IFRS) 3, то актив или обязательство останутся в гудвиле, если МСФО (IFRS) не требуют их признания в финансовой отчетности приобретаемого предприятия;
- (g) балансовой стоимостью гудвила в начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS), будет его балансовая стоимость согласно предыдущим ОПБУ на дату перехода на МСФО (IFRS) после следующих двух поправок:
- (i) если применимо требование вышеизложенного пункта (c)(i), то предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно увеличить балансовую стоимость гудвила при реклассификации статьи, признанной им в качестве нематериального актива в соответствии с предыдущими ОПБУ. Аналогичным образом, если пунктом (f) выше требуется от предприятия, впервые применяющего МСФО (IFRS), признать

*

Такие изменения включают реклассификации из нематериальных активов или в нематериальные активы, если гудвил не был признан согласно предыдущим ОПБУ в качестве актива. Это произойдет, если в соответствии с предыдущими ОПБУ предприятие (a) вычитало гудвил напрямую из собственного капитала или (b) не учитывало объединение бизнеса в качестве приобретения.

нематериальный актив, который не был выделен из признанного гудвила в соответствии с предыдущими ОПБУ, то предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно соответственно уменьшить балансовую стоимость гудвила (и, если это применимо, скорректировать отложенный налог и неконтролирующие доли держателей);

- (ii) независимо от существования каких-либо признаков обесценения гудвила, предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно применить МСФО (IAS) 36 для проверки гудвила на обесценение на дату перехода на МСФО (IFRS) и признания возникающего убытка от обесценения в нераспределенной прибыли (или, если МСФО (IAS) 36 требует – в приросте стоимости имущества от переоценки). Проверка на обесценение должна основываться на условиях, существующих на дату перехода на МСФО (IFRS);
- (h) никакие другие корректировки балансовой стоимости гудвила на дату перехода на МСФО (IFRS) производиться не должны. Например, предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), не должно пересчитывать балансовую стоимость гудвила:
 - (i) для исключения незавершенных исследований и разработок, приобретенных в этом объединении бизнеса (если только соответствующий нематериальный актив не подлежит признанию в соответствии с МСФО (IAS) 38 в отчете о финансовом положении приобретаемого предприятия);
 - (ii) для корректировки предыдущей амортизации гудвила;
 - (iii) для аннулирования корректировок гудвила, которые не разрешены МСФО (IFRS) 3, но были сделаны в соответствии с предыдущими ОПБУ, вследствие корректировок активов и обязательств между датой объединения бизнеса и датой перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS).
- (i) если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), признавало гудвил согласно предыдущим ОПБУ как вычет из капитала:
 - (i) оно не должно признавать такой гудвил в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS). Кроме того, оно не должно переносить этот гудвил в состав прибыли или убытка, если осуществляет продажу дочернего предприятия или инвестиция в это дочернее предприятие обесценивается;
 - (ii) корректировки, вызванные последующим разрешением условного факта хозяйственной деятельности, влияющего на стоимость приобретения, должны признаваться в нераспределенной прибыли;
- (j) согласно предыдущим ОПБУ предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может не иметь консолидированного дочернего предприятия, приобретенного при объединении бизнеса в прошлом (например, материнское предприятие не рассматривало его в качестве дочернего в соответствии с предыдущими ОПБУ или не составляло консолидированную финансовую отчетность). Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно скорректировать балансовые стоимости активов и обязательств дочернего предприятия до сумм, которые МСФО (IFRS) потребовали бы в отчете о финансовом положении дочернего предприятия. Условная первоначальная стоимость гудвила равна разнице, существующей на дату перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS):
 - (i) между величиной доли участия материнского предприятия в этих скорректированных балансовых стоимостях; и
 - (ii) стоимостью инвестиции в дочернее предприятие в отдельной финансовой отчетности материнского предприятия;
- (k) оценка неконтролирующих долей держателей и отложенного налога является следствием оценки других активов и обязательств. Следовательно, такие корректировки признанных активов и обязательств влияют на неконтролирующие доли держателей и отложенный налог.

C5 Освобождение для объединений бизнеса в прошлом также применяется к прошлым приобретениям инвестиций в ассоциированные предприятия и долей участия в совместном предпринимательстве. Более того, дата, указанная в пункте C1, применяется одинаково для всех приобретений.

Приложение D

Освобождения от других МСФО (IFRS)

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).

- D1 Предприятие может принять решение об использовании одного или более из следующих исключений:
- (a) операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях (пункты D2 и D3);
 - (b) договора страхования (пункт D4);
 - (c) справедливая стоимость или переоценка в качестве условной первоначальной стоимости (пункты D5– D8B);
 - (d) аренда (пункты D9 и D9A);
 - (e) вознаграждения работникам (пункты D10 и D11);
 - (f) накопленные разницы при пересчете в иную валюту (пункты D12 и D13);
 - (g) инвестиции в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия (пункты D14 и D15);
 - (h) активы и обязательства дочерних предприятий, ассоциированных предприятий и совместного предпринимательства (пункты D16 и D17);
 - (i) комбинированные финансовые инструменты (пункт D18);
 - (j) определение ранее признанных финансовых инструментов (пункты D19-D19D);
 - (k) оценка по справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств при первоначальном признании (пункт D20);
 - (l) обязательства по выводу объектов из эксплуатации, включенные в состав себестоимости основных средств (пункты D21 и D21A);
 - (m) финансовые активы и нематериальные активы, учитываемые в соответствии с Разъяснением КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг» (пункт D22);
 - (n) затраты по займам (пункт D23);
 - (o) перевод активов от клиентов (пункт D24);
 - (p) аннулирование финансовых обязательств с долевыми инструментами (пункт D25);
 - (q) тяжелая гиперинфляция (пункты D26–D30).

Предприятие не должно применять эти освобождения по аналогии к другим статьям.

Операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях

- D2 Приветствуется, но не требуется, чтобы предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), применяло МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях» к долевым инструментам, предоставленным 7 ноября 2002 г. или до этой даты. Также приветствуется, но не требуется, чтобы предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), к долевым инструментам, которые были предоставлены после 7 ноября 2002 г. и переданы до более поздней из следующих дат: (a) дата перехода на МСФО (IFRS) и (b) 1 января 2005 г. Однако, если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), решает применять МСФО (IFRS) 2 к таким долевым инструментам, то оно может делать это, только если оно уже раскрыло для общественности справедливую стоимость этих долевого инструментов, определенную на дату оценки, как определено в МСФО (IFRS) 2. Для всех предоставлений долевого инструментов, к которым не был применен МСФО (IFRS) 2 (например, долевого инструменты, предоставленные 7 ноября 2002 г. или ранее), предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), все же должно раскрыть информацию, требуемую пунктами 44 и 45 МСФО (IFRS) 2. Если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), изменяет сроки или условия предоставления долевого инструментов, к которым МСФО (IFRS) 2 не применялся, то от предприятия не требуется применять пункты 26–29 МСФО (IFRS) 2, если изменение произошло до даты перехода на МСФО (IFRS).
- D3 Приветствуется, но не требуется, чтобы предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), применяло МСФО (IFRS) 2 к обязательствам, возникшим в результате операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, которые были урегулированы до даты перехода на МСФО (IFRS). Также

приветствуется, но не требуется, чтобы предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), применяло МСФО (IFRS) 2 к обязательствам, которые были урегулированы до 1 января 2005 г. Для обязательств, к которым применяется МСФО (IFRS) 2, от предприятия, впервые применяющего МСФО (IFRS), не требуется пересчитывать сравнительную информацию в той мере, в какой эта информация относится к периоду или дате до 7 ноября 2002 г.

Договоры страхования

- D4 Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может применять условия переходного периода, содержащиеся в МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования». МСФО (IFRS) 4 ограничивает изменения учетной политики в отношении договоров страхования, включая изменения, сделанные предприятием, впервые применяющим МСФО (IFRS).

Справедливая стоимость или переоценка в качестве условной первоначальной стоимости

- D5 Предприятие может оценить объект основных средств на дату перехода на МСФО (IFRS) по его справедливой стоимости и использовать эту справедливую стоимость в качестве условной первоначальной стоимости на эту дату.
- D6 Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может выбрать использование переоцененной согласно предыдущему ОПБУ стоимости объекта основных средств на дату (или ранее) перехода на МСФО (IFRS) в качестве условной первоначальной стоимости на дату переоценки, если на дату переоценки переоцененная стоимость была в целом сопоставимой:
- (a) со справедливой стоимостью; или
 - (b) себестоимостью или амортизированной стоимостью согласно МСФО (IFRS), скорректированной для отражения, например, изменений в общем или специальном индексе цен.
- D7 Исключения, описанные в пунктах D5 и D6, могут также использоваться:
- (a) для инвестиционного имущества, если предприятие выбирает для использования модель учета по фактическим затратам согласно МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»; и
 - (b) для нематериальных активов, отвечающих:
 - (i) критериям признания, содержащимся в МСФО (IAS) 38 (включая надежную оценку первоначальной стоимости); и
 - (ii) критериям для переоценки, содержащимся в МСФО (IAS) 38 (включая наличие активного рынка).

Предприятие не должно применять данные исключения для других активов или обязательств.

- D8 Предприятие, впервые применяющее МСФО, могло установить условную первоначальную стоимость согласно предыдущим ОПБУ в отношении некоторых или для всех своих активов и обязательств, оценив их по справедливой стоимости на одну определенную дату, вследствие какого-либо события, например, приватизации или первичного открытого предложения акций.
- (a) Если дата оценки является датой перехода на МСФО или более ранней датой, предприятие может использовать такую оценку справедливой стоимости, вызванную определенными событиями, в качестве условной первоначальной стоимости для целей МСФО на дату такой оценки.
 - (b) Если дата оценки является более поздней датой по отношению к дате перехода на МСФО, но в течение периода, охватываемого первой финансовой отчетностью по МСФО, оценка справедливой стоимости, вызванная определенными событиями, может использоваться как условная первоначальная стоимость, если происходят такие события. Предприятие должно признать соответствующие корректировки непосредственно в составе нераспределенной прибыли (или, в случае необходимости, в какой-либо другой категории капитала) на дату оценки. По состоянию на дату перехода на МСФО предприятие должно либо установить предполагаемую стоимость, применяя критерии, изложенные в пунктах D5-D7, либо оценить активы и обязательства в соответствии с другими требованиями, содержащимися в настоящем стандарте.

- D8A В соответствии с некоторыми национальными требованиями бухгалтерского учета затраты на исследование и разработки нефтегазовых участков на этапах разработки или добычи учитываются в центрах затрат, которые включают все основные средства в крупной географической области. Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRSs), которое ранее использовало такой учет в

соответствии с предыдущими ОПБУ, может оценивать нефтегазовые активы на дату перехода на МСФО согласно следующей основе:

- (a) исследования и оценки активов по сумме, установленной согласно предыдущими ОПБУ предприятия; и
- (b) активов на этапе разработки или добычи по сумме, установленной для данного затрат согласно предыдущим ОПБУ предприятия. Предприятие должно пропорционально распределить эту сумму на базовые активы данного центра затрат, используя резервные объемы или стоимости запасов на эту дату.

Предприятие должно проверить активы, связанные с разведкой и оценкой, а также активы, находящиеся на этапах разработки и добычи, на предмет обесценения на дату перехода на МСФО (IFRSs) в соответствии с МСФО (IFRS) 6 «*Разведка и оценка запасов полезных ископаемых*» или МСФО (IAS) 36 соответственно и, при необходимости, сократить сумму, указанную в п.п. (а) или (б) выше. Для целей настоящего пункта, нефтегазовые активы включают только те активы, которые используются при разведке, оценке, разработке или добыче нефти и газа.

- D8B Некоторые предприятия владеют объектами основных средств или нематериальных активов, которые используются или ранее использовались в операциях, подлежащих тарифному регулированию. Балансовая стоимость таких объектов может включать суммы, которые были определены в соответствии с предыдущими ОПБУ, но не удовлетворяют критериям капитализации в соответствии с МСФО. В таком случае предприятие, впервые применяющее МСФО, может принять решение об использовании балансовой стоимости объекта согласно предыдущим ОПБУ на дату перехода на МСФО в качестве условной первоначальной стоимости. Если предприятие применяет данное исключение к какому-либо объекту, оно не обязано применять указанное исключение ко всем объектам. На дату перехода на МСФО предприятие должно протестировать на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 каждый объект, в отношении которого используется данное исключение. В контексте данного пункта операции являются операциями, подлежащими тарифному регулированию, если они поставляют товары или услуги клиентам по ценам (то есть тарифам), установленным уполномоченным органом, которые вправе устанавливать тарифы, которые имеют обязательную силу для клиентов и разработаны с целью возмещения определенных затрат, которые понесло предприятие при предоставлении регулируемых товаров или услуг, а также получения номинального дохода. Номинальный доход может быть определен как минимальный уровень дохода или диапазон и не обязательно является фиксированным или гарантированным доходом.

Аренда

- D9 Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может применять условия перехода к новому порядку учета, установленные в Разъяснении КРМФО (IFRIC) 4 «*Определение наличия в соглашении договора аренды*». Таким образом, предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может определить, предусматривает ли аренда соглашение, существующее на дату перехода на МСФО (IFRS), на основе существующих на такую дату фактов и обстоятельств.
- D9A Если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), определило, предусматривает ли аренда соглашение в соответствии с предыдущими ОПБУ, аналогичное тому, как этого требует КРМФО (IFRIC) 4, но сделало это не на дату, требуемой КРМФО (IFRIC) 4, то предприятию, впервые применяющему МСФО (IFRS), нет необходимости переоценивать это определение при принятии МСФО (IFRSs). Для того, чтобы предприятие смогло сделать аналогичное определение, предусматривает ли аренда соглашение в соответствии с предыдущими ОПБУ, это определение должно дать тот же результат, как и применение МСФО (IAS) 17 «*Аренда*» и КРМФО (IFRIC) 4.

Вознаграждения работникам

- D10 Согласно МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждения работникам*» предприятие может выбрать использование метода «коридора», при котором некоторые актуарные прибыли и убытки остаются непризнанными. При ретроспективном применении данного подхода от предприятия требуется разделить накапливаемые актуарные прибыли и убытки с начальной даты плана до даты перехода на МСФО (IFRS) на признанную и непризнанную части. Однако предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может признать все накопленные актуарные прибыли и убытки на дату перехода на МСФО (IFRS), даже если оно использует метод «коридора» для последующих актуарных прибылей и убытков. Если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), принимает такое решение, оно должно применять его ко всем планам.
- D11 Предприятие может раскрыть суммы в соответствии с требованиями пункта 120A(p) МСФО (IAS) 19, поскольку эти суммы определяются для каждого отчетного периода перспективно, начиная с даты перехода на МСФО (IFRS).

Накопленные разницы при пересчете в иную валюту

- D12 В МСФО (IAS) 21 от предприятия требуется:
- (a) признавать некоторые разницы от пересчета валют в составе прочего совокупного дохода и накапливать их в отдельном компоненте капитала; и
 - (b) при выбытии зарубежной деятельности реклассифицировать накопленную разницу при пересчете в иную валюту, относящуюся к этому иностранному подразделению (включая, там, где это применимо, прибыли и убытки по соответствующим хеджам), из капитала в прибыль или убыток как часть прибыли или убытка от выбытия.
- D13 Однако предприятию, впервые применяющему МСФО (IFRS), не обязательно соблюдать эти требования для накопленных разниц при пересчете в иную валюту, которые существовали на дату перехода на МСФО (IFRS).
- (a) накопленные разницы при пересчете в иную валюту для всех иностранных подразделений предполагаются равными нулю на дату перехода на МСФО (IFRS); и
 - (b) прибыль или убыток от последующего выбытия любой зарубежной деятельности не должен включать разницы от пересчета из одной валюты в другую, возникшие до даты перехода на МСФО (IFRS), а должны включать последующие разницы.

Инвестиции в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия

- D14 Когда предприятие составляет отдельную финансовую отчетность, МСФО (IAS) 27 требует от предприятия учитывать инвестиции в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия:
- (a) либо по себестоимости, либо
 - (b) согласно МСФО (IFRS) 9.
- D15 Если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS) оценивает такие инвестиции по себестоимости согласно МСФО (IAS) 27, оно должно оценивать такие инвестиции по одной из следующих сумм в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS):
- (a) себестоимость, определенная в соответствии с МСФО (IAS) 27; или
 - (b) условная первоначальная стоимость. Условной первоначальной стоимостью таких инвестиций будет:
 - (i) их справедливая стоимость (определенная в соответствии с МСФО (IFRS) 9) на дату перехода предприятия на МСФО (IFRS) в его отдельной финансовой отчетности; или
 - (ii) их балансовая стоимость согласно предыдущим ОПБУ на эту дату.
- Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может выбрать пункт (i) или (ii) для оценки своих инвестиций в каждое дочернее предприятие, совместно контролируемое предприятие или ассоциированное предприятие, которые предприятие оценивает с использованием условной первоначальной стоимости.

Активы и обязательства дочерних предприятий, ассоциированных предприятий и совместного предпринимательства

- D16 Если первое применение МСФО (IFRS) дочерним предприятием происходит после применения их материнским предприятием, то дочернее предприятие должно в своей финансовой отчетности оценивать активы и обязательства по стоимости, являющейся либо:
- (a) балансовой стоимостью, которая была бы включена в консолидированную финансовую отчетность материнского предприятия, основанную на дате перехода материнского предприятия на МСФО (IFRS), если не было сделано никаких корректировок для целей консолидации и отражения результатов объединения бизнеса, в котором материнское предприятие приобрело дочернее; или
 - (b) балансовой стоимостью, требуемой остальными положениями настоящего МСФО (IFRS), определенной на дату перехода на МСФО (IFRS) дочернего предприятия. Эта балансовая стоимость может отличаться от той, которая описана в пункте (a):
 - (i) если освобождения, содержащиеся в настоящем МСФО (IFRS), приводят к оценкам, зависящим от даты перехода на МСФО (IFRS);

- (ii) когда учетная политика, использованная в финансовой отчетности дочернего предприятия, отличается от использованной в консолидированной финансовой отчетности. Например, дочернее предприятие может использовать в качестве своей учетной политики модель учета по фактическим затратам согласно МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*», в то время как группа может использовать модель учета по переоцененной стоимости.

Подобный выбор возможен для ассоциированного предприятия или совместного предпринимательства, которые впервые применяют МСФО (IFRS) позже, чем предприятие, имеющее значительное влияние или совместный контроль над ними.

- D17 Однако, если применение МСФО (IFRS) материнским предприятием происходит после применения их дочерним предприятием (или ассоциированным предприятием, или совместным предпринимательством), то предприятие должно в своей консолидированной финансовой отчетности оценивать активы и обязательства своего дочернего предприятия (или ассоциированного предприятия, или совместной деятельности) по той же балансовой стоимости, что и в финансовой отчетности дочернего предприятия (или ассоциированного предприятия, или совместной деятельности), после корректировок для консолидации, корректировок в учете капитала и для отражения результатов объединения бизнеса, в котором материнское предприятие приобрело дочернее предприятие. Подобным образом, если применение МСФО (IFRS) материнским предприятием для его отдельной финансовой отчетности происходит после или до применения их для его консолидированной финансовой отчетности, то предприятие должно оценивать свои активы и обязательства в одних и тех же суммах в обеих финансовых отчетности за исключением корректировок для консолидации.

Комбинированные финансовые инструменты

- D18 МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление информации*» требует от предприятия с самого начала разделить комбинированный финансовый инструмент на отдельные долговой и долевой компоненты. Если долговой компонент более не существует, то ретроспективное применение МСФО (IAS) 32 приводит к раздельному отражению в капитале двух элементов. Первый элемент включает в себя нераспределенную прибыль и представляет накопленные проценты, аккумулированные в долговом компоненте. Другой элемент представляет собой первоначальный долевой компонент. Однако согласно настоящему МСФО (IFRS) предприятию, впервые применяющему МСФО (IFRS), не требуется разделять эти два элемента, если на дату перехода на МСФО (IFRS) долговой компонент более не существует.

Определение ранее признанных финансовых инструментов

- D19 МСФО (IAS) 39 разрешает, чтобы при первоначальном признании финансовый актив был классифицирован как имеющийся в наличии для продажи, или чтобы финансовый инструмент (при условии, что он удовлетворяет определенным критериям) был классифицирован как финансовый актив или финансовое обязательство, оцениваемое по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период. Несмотря на это требование, существуют исключения, применимые в следующих случаях:
- (a) любое предприятие вправе классифицировать финансовые инструменты как имеющиеся в наличии для продажи на дату перехода на МСФО (IFRS).
 - (b) предприятие вправе классифицировать любой финансовый актив или любое финансовое обязательство как учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток на дату перехода на МСФО (IFRS), при условии, что такой актив или такое обязательство на эту дату удовлетворяет критериям, изложенным в пунктах 9(b)(i), 9(b)(ii) или 11A МСФО (IAS) 39.

Оценка финансовых активов или финансовых обязательств по справедливой стоимости

- D20 Несмотря на требования пунктов 7 и 9, предприятие может применять требования, изложенные в последнем предложении пункта AG76 и в пункте AG76A МСФО (IAS) 39, перспективно в отношении сделок, заключенных на дату перехода на МСФО (IFRS) или после этой даты.

Обязательства по выводу объектов из эксплуатации, включенные в состав себестоимости основных средств

- D21 В соответствии с Разъяснением КРМФО (IFRIC) 1 «*Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и аналогичных обязательствах*»

определенные изменения в обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов или аналогичных обязательств прибавляются к себестоимости актива, связанного с таким обязательством, или вычитается из нее; скорректированная амортизируемая стоимость актива амортизируется перспективно на протяжении срока его полезного использования. Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), не обязано выполнять эти требования в отношении изменений в таких обязательствах, которые произошли до даты перехода на МСФО (IFRS). Если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), использует это исключение, оно должно

- (a) оценить обязательство на дату перехода на МСФО (IFRS) в соответствии с МСФО (IAS) 37;
- (b) в той мере, в которой обязательство входит в сферу применения Разъяснения КРМФО (IFRIC) 1, произвести расчетную оценку суммы, которая была бы включена в себестоимость соответствующего актива при первоначальном возникновении обязательства путем дисконтирования обязательства до этой даты с использованием наилучшей расчетной оценки исторической ставки (ставок) дисконтирования, скорректированной с учетом риска, которая применялась бы к этому обязательству на протяжении периода воздействия; и
- (c) рассчитать накопленную амортизацию по такой сумме на дату перехода на МСФО (IFRS) на основе текущей расчетной оценки срока полезного использования актива, применяя политику амортизации, принятую предприятием по МСФО (IFRS).

D21A Предприятие, применяющее исключение в пункте D8A(b) (для нефтегазовых активов на этапах разработки или добычи, учитываемых в центре затрат, которые включают все участки в рамках крупной географической области в соответствии с предыдущими ОПБУ) должно вместо применения пункта D21 или КРМФО (IFRIC) 1:

- (a) оценить вывод объектов из эксплуатации, восстановление природных ресурсов и аналогичных обязательств на дату перехода на МСФО (IFRSs) в соответствии с МСФО (IAS) 37; и
- (b) признать непосредственно в нераспределенной прибыли разницу между этой суммой и балансовой стоимостью этих обязательств на дату перехода на МСФО (IFRSs), установленную согласно его предыдущим ОПБУ.

Финансовые активы и нематериальные активы, учитываемые в соответствии с Разъяснением КРМФО (IFRIC) 12

D22 Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может использовать переходные положения, изложенные в Разъяснении КРМФО (IFRIC) 12.

Затраты по займам

D23 Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может использовать переходные положения, изложенные в пунктах 27 и 28 МСФО (IAS) 23 в редакции 2007 г. В указанных пунктах ссылки на дату вступления в силу заменяются на 1 января 2009 г. или дату перехода на МСФО (IFRS) в зависимости от того, какая из указанных дат наступит позднее.

Передача активов от клиентов

D24 Предприятие, впервые применяющее МСФО, может применять переходные положения, изложенные в пункте 22 Разъяснения КРМФО (IFRIC) 18 «Передача активов от клиентов». В данном пункте ссылка на дату вступления в силу подразумевает наиболее позднюю из следующих дат: 1 июля 2009 г. или дата перехода на МСФО. Кроме того, предприятие, впервые применяющее МСФО, может назначить любую дату до даты перехода на МСФО и применять Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18 ко всем случаям передачи активов от клиентов, имевших место на указанную дату или после этой даты.

Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами

D25 Предприятие, впервые применяющее МСФО, может применить положения переходного периода, изложенные в Разъяснении КРМФО (IFRIC) 19 «Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами».

Тяжелая гиперинфляция

- D26 Если предприятие использует функциональную валюту, которая была, или является, валютой страны с гиперинфляционной экономикой, предприятие должно определить, подверглась ли валюта тяжелой гиперинфляции до даты перехода на МСФО (IFRS). Это относится к предприятиям, которые использовали МСФО (IFRS) впервые, а также предприятиям, ранее использовавшим МСФО (IFRS).
- D27 Валюта страны с гиперинфляционной экономикой подвергается тяжелой гиперинфляции, если имеет обе следующие характеристики:
- (a) надежный общий индекс цен не доступен для всех предприятий с операциями и балансами в валюте.
 - (b) отсутствие взаимозаменяемости между валютой и относительно устойчивой иностранной валютой.
- D28 Функциональная валюта предприятия прекращает подвергаться тяжелой гиперинфляции на дату нормализации функциональной валюты. Это дата, когда функциональная валюта больше не попадает под определение одной или обеих характеристик, указанных в пункте D27, или когда предприятие меняет функциональную валюту на валюту, которая не подвергается тяжелой гиперинфляции.
- D29 Если дата перехода предприятия на МСФО (IFRS) приходится на дату нормализации функциональной валюты или после этой даты, предприятие может принять решение оценивать все активы и обязательства, имеющиеся до даты нормализации функциональной валюты, по справедливой стоимости на дату перехода на МСФО (IFRS). Предприятие может учитывать эту справедливую стоимость как условная первоначальная стоимость этих активов и обязательств в начальном отчете о финансовом положении по МСФО.
- D30 Если дата нормализации функциональной валюты приходится на 12-месячный сравнительный период, то сравнительный период может составлять меньше чем 12 месяцев, при условии, что полный комплект финансовой отчетности представляется на этот более короткий период.

Приложение Е

Краткосрочные освобождения от применения МСФО (IFRS)

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).

Раскрытие информации в отношении финансовых инструментов

- Е3 Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRSs), может применять условия перехода на новый порядок учета, прописанного в пункте 44G МСФО (IFRS) 7.*
- Е4 Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRSs), может применять условия перехода на новый порядок учета, прописанного в пункте 44М МСФО (IFRS) 7. †

* Пункт Е3 был добавлен в результате принятия поправки в МСФО (IFRS) 1 «Ограниченное освобождение от представления сравнительных раскрытий в соответствии с МСФО 7 для предприятий, впервые применяющих МСФО», выпущенной в январе 2010 года. Чтобы избежать потенциального использования появившейся позднее информации о прошлых событиях и убедиться в том, что предприятиям, впервые применяющим МСФО (IFRSs) не был нанесен ущерб по сравнению с нынешними предприятиями, применяющими МСФО, Правление решило, что предприятиям, впервые применяющим МСФО, должно быть разрешено использование тех же условий перехода на новый порядок учета, которые разрешены для предприятий, подготавливающих свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IFRSs), которые включаются в поправки в МСФО (IFRS) 7 «Улучшенные раскрытия в отношении финансовых инструментов».

† Пункт Е4 был добавлен в результате принятия поправки в МСФО (IFRS) 7 «Раскрытие информации — передача финансовых активов», выпущенной в октябре 2010 года. Чтобы избежать потенциального использования появившейся позднее информации о прошлых событиях и убедиться в том, что предприятиям, впервые применяющим МСФО (IFRSs) не был нанесен ущерб по сравнению с нынешними предприятиями, применяющими МСФО, Правление решило, что предприятиям, впервые применяющим МСФО, должно быть разрешено использование тех же условий перехода на новый порядок учета, которые разрешены для предприятий, подготавливающих свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IFRSs), которые включаются в поправки в МСФО (IFRS) 7 «Раскрытие информации — передача финансовых активов».

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях»

Цель

- 1 Целью настоящего МСФО (IFRS) является установление порядка составления финансовой отчетности для предприятия, осуществляющего *операцию, предполагающую выплаты, основанные на акциях*. В частности, он требует от предприятия отражать в составе прибыли или убытка и в финансовом положении влияния операций предполагающих выплаты, основанные на акциях, включая расходы, связанные с операциями, в которых работникам предоставляются *опционы на акции*.

Сфера применения

- 2 Предприятие должно применять настоящий стандарт МСФО (IFRS) при учете всех операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, независимо от того, может ли предприятие идентифицировать все или некоторые из полученных товаров или услуг, включая:
- (a) *операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами;*
 - (b) *операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами; и*
 - (c) операции, при 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 другими активами), либо путем выпуска долевого инструмента,
- за исключением случаев, указанных в пунктах 3А–6.
- При отсутствии специально идентифицируемых товаров или услуг, на то, что товары или услуги были (или будут) получены, могут указывать другие обстоятельства, в этом случае применяется настоящий МСФО.
- 3 [Удален]
- 3А Расчет по операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях, может быть произведен другим предприятием группы (или акционером любого предприятия группы) от имени предприятия, получающего или приобретающего товары или услуги. Пункт 2 также применяется в отношении предприятия, которое
- (a) получает товары или услуги в том случае, когда другое предприятие той же группы (или акционер любого предприятия группы) имеет обязательство произвести расчет по операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях, или
 - (b) имеет обязательство произвести расчет по операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях, в том случае, когда другое предприятие той же группы получает товары или услуги,
- за исключением случаев, когда операция однозначно проводится не с целью оплаты товаров или услуг, поставляемых предприятию, которое их получает.
- 4 Для целей настоящего МСФО (IFRS) операция с работником (или другой стороной), в которой он выступает в качестве владельца долевого инструмента предприятия, не является операцией, предполагающей выплаты, основанные на акциях. Например, если предприятие предоставляет всем владельцам определенного вида своих долевого инструмента право на приобретение дополнительных

долевых инструментов предприятия по цене, меньшей чем справедливая стоимость этих долевых инструментов, и работник получает такое право, поскольку он/она является владельцем долевых инструментов данного определенного вида, то к предоставлению или использованию этого права не применяются требования настоящего МСФО (IFRS).

- 5 Как отмечено в пункте 2, настоящий МСФО (IFRS) применяется к операциям, предполагающим выплаты, основанные на акциях, при которых предприятие приобретает или получает товары или услуги. Товары включают запасы, расходные материалы, основные средства, нематериальные активы и другие нефинансовые активы. Однако предприятие не должно применять настоящий МСФО (IFRS) к операциям, в которых предприятие приобретает товары как часть чистых активов, получаемых при объединении бизнеса как определено в МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» (в редакции 2008 г.), при объединении предприятий или бизнеса, находящихся под общим контролем как описано в пунктах B1-B4 МСФО (IFRS) 3, или участия в бизнесе при формировании совместного предпринимательства как установлено в МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве». Следовательно, долевые инструменты, выпускаемые при объединении бизнеса в обмен на контроль над приобретаемым предприятием, не входят в сферу применения настоящего МСФО (IFRS). Однако долевые инструменты, предоставляемые работникам приобретаемого предприятия в качестве работников (например, за их продолжающуюся службу), входят в сферу применения настоящего МСФО (IFRS). Аналогично, прекращение, замещение и другое изменение условий *соглашений о платежах, основанных на акциях*, в связи с объединением бизнеса или другой реструктуризацией капитала должны учитываться в соответствии с настоящим МСФО (IFRS). МСФО (IFRS) 3 предоставляет руководство в отношении того, являются ли долевые инструменты, выпущенные при объединении бизнеса, частью возмещения, переданного в обмен на контроль над приобретаемым предприятием (и, следовательно, входят в сферу применения МСФО (IFRS) 3) или предоставляются в обмен на продолжающиеся услуги, признаваемые в периоде после объединения (и, следовательно, входят в сферу применения настоящего МСФО (IFRS)).
- 6 Настоящий МСФО (IFRS) не применяется к операциям предполагающим выплаты, основанные на акциях, в которых предприятие получает или приобретает товары или услуги согласно договору, входящему в сферу применения пунктов 8-10 МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» (в редакции 2003 г.)* или пунктов 5-7 МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (в редакции 2003 г.).

Признание

- 7 **Предприятие должно признавать товары или услуги, полученные или приобретенные в операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях, в момент получения этих товаров или услуг. Предприятие должно признавать соответствующее увеличение в капитале, если товары или услуги были получены в операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, или обязательство, если товары или услуги были приобретены в операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами.**
- 8 **Если товары или услуги, полученные или приобретенные в операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях, не отвечают критериям признания в качестве активов, то они должны быть признаны как расходы.**
- 9 Как правило, расход возникает в результате потребления товаров или услуг. Например, услуги обычно потребляются сразу же, и в этом случае расход признается в момент оказания услуги контрагентом. Товары могут быть потреблены в течение какого-либо периода времени или в случае запасов могут быть проданы на более позднюю дату; в этом случае расход признается, когда товары потребляются или продаются. Однако иногда необходимо признать расход до того, как товары или услуги будут потреблены или проданы, так как они не отвечают критериям признания в качестве активов. Например, предприятие может приобрести товары как часть стадии исследований проекта по разработке нового товара. Хотя эти товары не были потреблены, они могут не отвечать критериям признания в качестве активов согласно применимому МСФО (IFRS).

* изменения внесены в название МСФО (IAS) 32 в 2005г.

Операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами

Обзор

- 10 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 непосредственно 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 косвенно, т.е. на основе* справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов.
- 11 Чтобы применить требования пункта 10 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, как разъяснено в пункте 12. Справедливая стоимость этих долевых инструментов должна оцениваться на *дату их предоставления*.
- 12 Как правило, акции, опционы на акции или прочие долевыe инструменты предоставляются работникам как часть их пакета вознаграждений, в дополнение к зарплате, выплачиваемой денежными средствами, и другим вознаграждениям работникам. Обычно невозможно напрямую оценить услугу, полученную за определенные компоненты пакета вознаграждений работников. Кроме того, может оказаться невозможным независимая оценка справедливой стоимости всего пакета вознаграждений независимо, без оценки непосредственно справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов. В дополнение, акции или опционы на акции иногда предоставляются как часть премиального соглашения, а не как часть основного вознаграждения, например, как стимул для работников продолжать работать на предприятии или с целью вознаграждения за их усилия по улучшению результатов деятельности предприятия. Предоставляя акции или опционы на акции в дополнение к другим видам вознаграждений, предприятие платит дополнительное вознаграждение для получения дополнительных выгод. Оценка справедливой стоимости этих дополнительных выгод, вероятно, будет затруднительна. Вследствие затруднительности прямой оценки справедливой стоимости полученных услуг предприятие должно оценивать справедливую стоимость услуг, полученных от работников, на основе справедливой стоимости предоставленных им долевых инструментов.
- 13 Чтобы применить требования пункта 10 к операциям со сторонами, не являющимися работниками, должно существовать опровержимое допущение о том, что справедливая стоимость полученных товаров или услуг может быть оценена надежно. Эта справедливая стоимость должна оцениваться на дату, когда предприятие получает товары или контрагент оказывает услуги. В редких случаях, если предприятие опровергает это допущение, так как не может надежно оценить справедливую стоимость полученных товаров или услуг, оно должно оценить полученные товары или услуги и соответствующее увеличение в капитале косвенно, на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов, оцененной на дату, когда предприятие получает товары или контрагент оказывает услуги.
- 13A В частности, если полученное предприятием идентифицируемое возмещение (при наличии такового) оказывается меньше справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов или принятого обязательства, обычно такая ситуация указывает на то, что предприятием было (или будет) получено другое возмещение (то есть неидентифицируемые товары или услуги). Предприятие должно оценивать полученные идентифицируемые товары или услуги в соответствии с настоящим стандартом. Предприятие должно оценивать полученные (или подлежащие получению) неидентифицируемые товары или услуги как разницу между справедливой стоимостью выплаты, основанной на акциях, и справедливой стоимостью любых полученных (или подлежащих получению) идентифицируемых товаров или услуг. Предприятие должно оценивать полученные неидентифицируемые товары или услуги на дату их предоставления. Однако, в отношении операций, расчеты по которым производятся денежными средствами, обязательство подлежит переоценке на конец каждого отчетного периода до тех пор, пока оно не будет погашено в соответствии с пунктами 30-33.

* Настоящий МСФО (IFRS) использует фразу «на основе», а не «по», так как операция в конечном итоге оценивается путем умножения справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов, оцененных на дату, указанную в пунктах 11 или 13 (в зависимости от того, какой из них применяется), на количество долевых инструментов, которые переходят, как объясняется в пункте 19.

† В оставшейся части настоящего МСФО (IFRS) все ссылки на работников также включают других лиц, оказывающих аналогичные услуги.

Операции, в которых получены услуги

- 14 Если предоставляемые долевые инструменты *передаются* немедленно, то от контрагента не требуется завершения определенного периода оказания услуг прежде, чем он получит безусловное право на эти долевые инструменты. При отсутствии доказательств обратного предприятие должно принять допущение о том, что услуги, оказанные контрагентом в качестве возмещения за долевые инструменты, были получены. В этом случае на дату предоставления долевых инструментов предприятие должно признать полученные услуги в полном объеме, а также признать соответствующее увеличение в капитале.
- 15 Если право на предоставленные долевые инструменты 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 долевые инструменты, 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. Например:
- (a) если работнику предоставляются опционы на акции при условии, что он проработает на предприятии три года, то предприятие должно принять допущение о том, что услуги, которые должны быть оказаны работником в качестве возмещения за опционы на акции, будут получены в будущем в течение этого трехлетнего периода перехода;
 - (b) если работнику предоставляются опционы на акции при условии достижения им определенного результата деятельности, а также продолжения службы работника на предприятии до тех пор, пока это условие не будет выполнено, и длительность периода перехода варьируется в зависимости от выполнения им условия по достижению результатов, то предприятие должно принять допущение о том, что услуги, которые должны быть оказаны работником в качестве возмещения за опционы на акции, будут получены в будущем в течение ожидаемого периода перехода. Предприятие должно оценить длительность ожидаемого периода перехода на дату предоставления, основываясь на наиболее вероятном прогнозе выполнения условия по достижению результатов. Если условие достижения результатов является *рыночным условием*, то оценка длительности ожидаемого периода перехода должна соответствовать допущениям, использованным при расчете справедливой стоимости предоставленных опционов, и не должна впоследствии пересматриваться. Если условие деятельности не является рыночным условием, то предприятие должно при необходимости пересмотреть свою оценку длительности ожидаемого периода перехода, если последующая информация указывает на то, что длительность периода перехода отличается от предыдущих расчетов.

Операции, оцениваемые на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов

Определение справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов

- 16 Для операций, оцениваемых на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов, предприятие должно оценить справедливую стоимость предоставленных долевых инструментов на *дату оценки*, основываясь на рыночных ценах, если они имеются, учитывая условия, на которых эти долевые инструменты были предоставлены (в соответствии с требованиями пунктов 19-22).
- 17 Если рыночные цены отсутствуют, то предприятие должно рассчитать справедливую стоимость предоставленных долевых инструментов, используя метод оценки для определения того, какой была бы цена этих долевых инструментов на дату оценки при совершении операции между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, сторонами. Метод оценки должен соответствовать общепринятым методикам определения цены финансовых инструментов и должен включать все факторы и допущения, которые хорошо осведомленные, желающие совершить операцию, участники рынка рассмотрели бы при установлении цены (в соответствии с требованиями пунктов 19-22).
- 18 Приложение В содержит более подробные указания по оценке справедливой стоимости акций и опционов на акции. В этом приложении рассматриваются определенные условия договоров, которые являются общими характеристиками операций по предоставлению работникам акций или опционов на акции.

Учет условий перехода

- 19 Предоставление долевых инструментов может зависеть от выполнения определенных *условий перехода*. 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 достижения результатов, которые должны быть выполнены, такие, как достижение предприятием определенного роста прибыли или определенного повышения цены акций предприятия. Условия перехода, отличные от рыночных условий, не должны приниматься во внимание при оценке справедливой стоимости акций или опционов на акции на дату оценки. Вместо этого условия перехода должны учитываться путем корректировки количества долевых инструментов, включенных в оценку суммы операции так, чтобы в конечном итоге сумма, признанная в отношении товаров или услуг, полученных в качестве возмещения за предоставленные долевые инструменты, была основана на количестве долевых инструментов, которые будут фактически переданы. Таким образом, если предоставленные долевые инструменты не переходят из-за того, что условие перехода не было выполнено (в соответствии с требованиями пункта 21), например, если контрагент не смог завершить указанный период оказания услуг, или условие достижения результатов не было выполнено, то в отношении полученных товаров или услуг не признаются никакие суммы на накопительной основе.
- 20 Для того чтобы применить требования пункта 19, предприятие должно признать в отношении товаров или услуг, полученных в течение периода перехода, сумму, основанную на наилучшей доступной оценке количества долевых инструментов, права на которые, как ожидается, перейдут, и должно при необходимости пересматривать эту оценку, если последующая информация указывает на то, что количество долевых инструментов, права на которые, как ожидается, перейдут, отличается от предыдущих расчетов. На дату перехода предприятие должно пересмотреть эту оценку так, чтобы она стала равной количеству долевых инструментов, права на которые в конечном итоге перешли. При этом необходимо учесть требования пункта 21.
- 21 Рыночные условия, такие, например, как достижение заданной цены акции, от которых зависит переход (или возможность исполнения), должны приниматься во внимание при оценке справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов. Следовательно, при предоставлении долевых инструментов с рыночными условиями предприятие должно признать товары или услуги, полученные от контрагента, который выполняет все прочие условия перехода (например, услуги, полученные от работника, который продолжает работать в течение определенного периода), независимо от того, удовлетворяется ли это рыночное условие.

Порядок учета условий, при которых переход не происходит

- 21A Аналогичным образом, предприятие должно при оценке справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов учитывать все условия, при которых переход прав по таким инструментам не происходит. Следовательно, при предоставлении долевых инструментов на условиях неперехода прав, предприятие должно признавать товары и услуги, полученные от контрагента, который выполняет все условия перехода, кроме рыночных (например, услуги, полученные от работника, который продолжает работать в течение определенного срока службы), независимо от того, удовлетворяются ли такие условия неперехода прав или нет.

Учет характеристики восстановления

- 22 Для опционов, имеющих *характеристику восстановления*, эта характеристика не должна приниматься во внимание при оценке справедливой стоимости опционов, предоставленных на дату оценки. Вместо этого *восстановительный опцион* должен учитываться как новое предоставление опциона, если восстановительный опцион предоставляется позднее, и тогда, когда он предоставляется.

После даты перехода

- 23 После того, как предприятие признало товары или услуги, полученные в соответствии с пунктами 10-22, и соответствующее увеличение в капитале, оно не должно делать никаких последующих корректировок, влияющих на общую сумму капитала, после даты перехода. Например, предприятие не должно в последующем производить реверсивную запись суммы, признанной в отношении услуг, полученных от работника, если позднее работник лишается перешедших к нему долевых инструментов, или, в случае опционов на акции, если опционы не исполняются. Однако данное требование не препятствует предприятию признавать движение в составе капитала, т.е. перевод из одного компонента капитала в другой.

Если справедливая стоимость долевых инструментов не может быть надежно оценена

- 24 Требования пунктов 16-23 применяются, когда от предприятия требуется оценить операцию, предполагающую выплаты, основанные на акциях, на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов. В редких случаях предприятие не может надежно оценить справедливую стоимость предоставленных долевых инструментов на дату оценки в соответствии с требованиями пунктов 16-22. Только в этих редких случаях предприятие должно:
- (a) оценить долевые инструменты по их *внутренней стоимости*, сначала на дату, когда предприятие приобретает товары или контрагент оказывает услугу, и далее на конец каждого отчетного периода и на дату окончательного расчета, при этом признавая изменения внутренней стоимости в прибыли или убытке. Для предоставления опционов на акции окончательный расчет по соглашению о платеже, основанном на акциях, происходит тогда, когда опционы исполняются, изымаются (например, при увольнении работника) или теряют силу (например, в конце срока опциона);
 - (b) признать полученные товары или услуги на основе количества долевых инструментов, которые в конечном итоге передаются или (где применимо) в конечном итоге исполняются. Для того чтобы применить эти требования, например, к опционам на акции, предприятие должно признать товары или услуги, полученные в течение периода перехода, если таковой имеется, в соответствии с пунктами 14 и 15, но при этом требование пункта 15(b) о рыночном условии не применяется. Сумма, признанная в отношении товаров или услуг, полученных в течение периода перехода, должна основываться на расчетной оценке количества опционов на акции, права на которые, как ожидается, перейдут. Предприятие должно при необходимости пересмотреть эту расчетную оценку, если последующая 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. После даты перехода предприятие должно произвести реверсивную запись суммы, признанной в отношении полученных товаров или услуг, если опционы на акции позднее изымаются или утрачивают силу в конце срока опциона на акции.
- 25 Если предприятие применяет пункт 24, то нет необходимости в применении пунктов 26-29, так как все изменения условий, на которых были предоставлены долевые инструменты, будут учитываться при применении метода внутренней стоимости, изложенного в пункте 24. Однако если предприятие производит погашение по соглашению о предоставлении долевых инструментов, к которым был применен пункт 24, то:
- (a) если погашение происходит в течение периода перехода, предприятие должно учитывать это погашение 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;
 - (b) платеж, произведенный при погашении, должен учитываться как выкуп долевых инструментов, т.е. как вычет из капитала, за исключением той суммы, на которую платеж превышает внутреннюю стоимость долевых инструментов, оцененную на дату выкупа. Любое такое превышение должно признаваться как расход.

Изменения условий, на которых были предоставлены долевые инструменты, включая аннулирование и расчеты

- 26 Предприятие может изменить условия, на которых были предоставлены долевые инструменты. Например, оно может уменьшить цену исполнения опционов, предоставленных работникам (т.е. установить иную цену), что увеличит справедливую стоимость этих опционов. Требования пунктов 27-29 по учету воздействия таких изменений излагаются в контексте операций с работниками, предполагающих выплаты, основанные на акциях. Однако эти требования должны также применяться к операциям, предполагающим выплаты, основанные на акциях, со сторонами, не являющимися работниками, которые оцениваются на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов. В последнем случае вместо ссылок на «дату предоставления» в пунктах 27-29 должны применяться ссылки на дату, когда предприятие получает товары или контрагент оказывает услуги.
- 27 Предприятие должно признать, как минимум, полученные услуги, оцененные по справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов на дату предоставления, за исключением случаев, когда права на эти долевые инструменты не переходят из-за несоблюдения условия перехода (не являющегося рыночным условием), которое было установлено на дату предоставления. Это правило

применяется независимо от изменений условий, на которых были предоставлены долевые инструменты, или аннулирования, или произведения погашения по данному соглашению о предоставлении долевых инструментов. Кроме того, предприятие должно признавать влияние изменений, которые повышают общую справедливую стоимость соглашения о платеже, основанном на акциях, или которые иным образом выгодны работнику. Руководство по применению данного требования приведено в приложении В.

- 28 Если предоставление долевых инструментов аннулируется или погашается в течение периода перехода (кроме случаев, когда предоставление аннулируется путем изъятия в результате невыполнения условий перехода):
- (a) предприятие должно учитывать аннулирование или погашение 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;
 - (b) любой платеж, произведенный работнику при аннулировании или погашении предоставления, должен учитываться как выкуп доли в капитале, т.е. как вычет из капитала, за исключением той суммы, на которую платеж превышает справедливую стоимость предоставленных долевых инструментов, оцененную на дату выкупа. Любое такое превышение должно признаваться как расход. Однако, если соглашение, предполагающее выплаты, основанные на акции, включает компоненты обязательства, предприятие должно повторно оценить справедливую стоимость такого обязательства на дату аннулирования или погашения. Любой платеж, сделанный в счет погашения компонента обязательств, должен учитываться как аннулирование соответствующего обязательства.
 - (c) если работнику предоставляются новые долевые инструменты, и на дату предоставления этих новых долевых инструментов предприятие идентифицирует их как замещение аннулированных долевых инструментов, то оно должно учитывать предоставление замещающих долевых инструментов так же, как и изменение первоначального соглашения о предоставлении долевых инструментов, в соответствии с пунктом 27 и руководством в приложении В. Предоставленная дополнительная справедливая стоимость рассчитывается как разница между справедливой стоимостью замещающих долевых инструментов и чистой справедливой стоимостью аннулированных долевых инструментов на дату предоставления замещающих долевых инструментов. Чистая справедливая стоимость аннулированных долевых инструментов рассчитывается как их справедливая стоимость непосредственно до их аннулирования, за вычетом суммы платежа, произведенного работнику при аннулировании долевых инструментов, учтенной как вычет из капитала в соответствии с пунктом (b) выше. Если предприятие не идентифицирует предоставленные новые долевые инструменты как замещение аннулированных долевых инструментов, то оно должно учитывать эти новые долевые инструменты как новое предоставление долевых инструментов.
- 28А Если предприятие или контрагент может выбрать, выполнять или не выполнять условия неперехода прав, предприятие должно расценивать невыполнение предприятием или контрагентом таких условий в течение периода перехода как аннулирование соглашения, предусматривающего платежи, основанные на акциях.
- 29 Если предприятие выкупает переданные долевые инструменты, то платеж, произведенный работнику, должен учитываться как вычет из капитала, за исключением той суммы, на которую платеж превышает справедливую стоимость выкупленных долевых инструментов, оцененную на дату выкупа. Любое такое превышение должно признаваться как расход.

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

- 30 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.
- 31 Например, предприятие может предоставить работникам право на получение выгод от прироста стоимости акций как часть их пакета вознаграждений, в результате чего работники получат право на будущее получение денежных средств (а не долевых инструментов), 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.

- 32 Предприятие должно признавать полученные услуги и обязательство оплатить их по мере того, как работники оказывают эти услуги. Например, некоторые права на прирост стоимости акций переходят к работникам сразу, поэтому от работников не требуется завершения определенного периода службы, для того чтобы получить право на получение выгод от прироста стоимости акций. При отсутствии доказательств обратного предприятие должно принять допущение о том, что услуги, оказанные работниками в обмен на права на получение выгод от прироста стоимости акций, были получены. Соответственно, предприятие должно сразу же признать полученные услуги и обязательство оплатить их. Если права на получение выгод от прироста стоимости акций не переходят к работникам, до тех пор, пока они не завершат определенный период службы, то предприятие должно признавать полученные услуги и обязательство оплатить их по мере того, как работники оказывают услуги в течение этого периода.
- 33 Обязательство должно оцениваться, как первоначально, так и на конец каждого отчетного периода до тех пор, пока оно не будет погашено, по справедливой стоимости прав на получение выгод от прироста стоимости акций, путем применения модели определения цены опционов, с учетом условий, на которых были предоставлены права на прирост стоимости акций, и объема услуг, предоставленных работниками до конца отчетного периода.

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

- 34 Для операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, в которых условия соглашения предоставляют либо предприятию, либо контрагенту выбор, согласно которому предприятие производит расчет по операции денежными средствами (или другими активами) либо путем выпуска долевых инструментов, предприятие должно учитывать эту операцию или компоненты этой операции как операцию, предполагающую выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами, если, и в той мере, в какой у предприятия возникло обязательство, подлежащее погашению денежными средствами или другими активами, или как операцию, предполагающую выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, если, и в той мере, в какой такое обязательство не возникло.

Операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, в которых условия соглашения предоставляют контрагенту выбор способа расчета

- 35 Если предприятие предоставило контрагенту право выбора способа расчета по операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях, денежными средствами* или путем выпуска долевых инструментов, то предприятие предоставило комбинированный финансовый инструмент, который включает долговой компонент (т.е. право контрагента требовать оплаты денежными средствами) и долевой компонент (т.е. право контрагента требовать расчета долевыми инструментами, а не денежными средствами). Для операций со сторонами, не являющимися работниками, в которых справедливая стоимость полученных товаров или услуг оценивается напрямую, предприятие должно оценивать долевой компонент комбинированного финансового инструмента как разницу между справедливой стоимостью полученных товаров или услуг и справедливой стоимостью долгового компонента на дату получения товаров или услуг.
- 36 Для других операций, включая операции с работниками, предприятие должно оценивать справедливую стоимость комбинированного финансового инструмента на дату оценки, учитывая и условия, на которых были предоставлены права на денежные средства или долевыми инструментами.
- 37 При применении пункта 36 предприятие должно сначала оценить справедливую стоимость долгового компонента, а затем справедливую стоимость долевого компонента, принимая во внимание то, что контрагент должен отказаться от права на получение денежных средств, для того чтобы получить долевой инструмент. Справедливая стоимость комбинированного финансового инструмента является

*В пунктах 35-43 все ссылки на денежные средства также включают другие активы предприятия.

суммой справедливых стоимостей двух компонентов. Однако операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, в которых контрагент имеет выбор способа погашения, часто структурируются таким образом, чтобы справедливая стоимость при одной альтернативе погашения была такой же, как и при второй. Например, контрагент может иметь выбор получения опционов на акции или прав на получение выгод от прироста стоимости акций в денежных средствах. В таких случаях справедливая стоимость долевого компонента равна нулю, и, следовательно, справедливая стоимость комбинированного финансового инструмента равна справедливой стоимости долгового компонента. И наоборот, если справедливые стоимости различных способов погашения отличаются, то справедливая стоимость долевого компонента, как правило, будет больше нуля; в этом случае справедливая стоимость комбинированного финансового инструмента будет больше справедливой стоимости долгового компонента.

- 38 Предприятие должно отдельно учитывать полученные или приобретенные товары или услуги в отношении каждого компонента комбинированного финансового инструмента. Для долгового компонента предприятие должно признать приобретенные товары или услуги и обязательство оплатить эти товары или услуги тогда, когда контрагент поставляет товары или оказывает услуги, в соответствии с требованиями, применяемыми к операциям, предполагающим выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами (пункты 30-33). Для долевого компонента (если таковой имеется) предприятие должно признать полученные товары или услуги и увеличение в капитале тогда, когда контрагент поставляет товары или оказывает услуги, в соответствии с требованиями, применяемыми к операциям, предполагающим выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами (пункты 10-29).
- 39 На дату погашения предприятие должно переоценить обязательство по его справедливой стоимости. Если при расчете предприятие выпускает долевыми инструментами, а не платит денежными средствами, то обязательство должно быть переведено напрямую в капитал как возмещение за выпущенные долевыми инструментами.
- 40 Если при погашении предприятие платит денежными средствами, а не выпускает долевыми инструментами, то этот платеж должен полностью погасить обязательство. Долевой компонент, признанный ранее, должен остаться в составе капитала. Выбрав получение денежных средств в качестве погашения, контрагент отказался от права на получение долевыми инструментами. Однако данное требование не препятствует предприятию признавать движение в составе капитала, т.е. перевод из одного компонента капитала в другой.

Операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, в которых условия соглашения предоставляют предприятию выбор способа расчета

- 41 Для операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, в которых условия соглашения предоставляют предприятию выбор произвести расчет денежными средствами или путем выпуска долевыми инструментами, предприятие должно определить, имеет ли оно существующее обязательство произвести расчет денежными средствами, и соответствующим образом учесть операцию, предполагающую выплаты, основанные на акциях. У предприятия есть существующее обязательство произвести расчет денежными средствами, если выбор расчета долевыми инструментами не имеет коммерческого содержания (например, если предприятию юридически запрещено выпускать акции), или предприятие имеет практику или установленную политику расчетов денежными средствами или, как правило, производит расчеты денежными средствами, если контрагент просит об этом.
- 42 Если предприятие имеет существующее обязательство произвести расчет денежными средствами, то оно должно учитывать операцию в соответствии с требованиями пунктов 30-33, применяемыми к операциям, предполагающим выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами.
- 43 Если у предприятия нет такого обязательства, то оно должно учитывать операцию в соответствии с требованиями пунктов 10-29, применяемыми к операциям, предполагающим выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами:
- (a) если предприятие выбирает расчет денежными средствами, то денежный платеж должен учитываться как выкуп доли в капитале, т.е. как вычет из капитала, за исключением случаев, указанных далее в пункте (c);
 - (b) если предприятие выбирает расчет путем выпуска долевыми инструментами, то дальнейшего учета не требуется (кроме перевода из одного компонента капитала в другой, если это необходимо), за исключением случаев, указанных далее в пункте (c);

- (с) если предприятие выбирает способ расчета с более высокой справедливой стоимостью на дату проведения расчета, то оно должно признать дополнительный расход в сумме дополнительно переданной стоимости, т.е. разницы между выплаченными денежными средствами и справедливой стоимостью долевых инструментов, которые в противном случае были бы выпущены, или разницу между справедливой стоимостью выпущенных долевых инструментов и суммой денежных средств, которые в противном случае были бы выплачены, в зависимости от того, какое из этих положений применимо.

Операции между предприятиями группы, предполагающие выплаты, основанные на акциях (поправки 2009 г.)

- 43А По операциям между предприятиями группы, предполагающим выплаты, основанные на акциях, в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности предприятие, получающее товары или услуги, отражает полученные им товары или услуги как операцию, предполагающую выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся либо долевыми инструментами, либо денежными средствами, путем оценки:
- (а) характера предоставленных вознаграждений, и
 - (б) своих собственных прав и обязательств.
- Сумма, признанная предприятием, получающим товары или услуги, может отличаться от суммы, признанной консолидированной группой или другим предприятием группы, производящим расчет по операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях.
- 43В Предприятие, получающее товары или услуги, отражает полученные им товары или услуги как операцию, предполагающую выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, в том случае, когда:
- (а) предоставляемое вознаграждение представляет собой его собственные долевые инструменты, или
 - (б) предприятие не имеет обязательства производить расчет по операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях.
- Впоследствии предприятие должно провести переоценку такой операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, только на предмет наличия изменений в рыночных условиях перехода в соответствии с пунктами 19-21. При любых других обстоятельствах предприятие, получающее товары или услуги, должно отражать полученные им товары или услуги, как операцию, предполагающую выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами.
- 43С Предприятие, производящее расчет по операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях, в том случае, когда другое предприятие группы получает товары или услуги, должно признать данную операцию как операцию, предполагающую выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, только если расчет по такой операции производится собственными долевыми инструментами предприятия. В противном случае операция должна быть признана как операция, предполагающая выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами.
- 43D При проведении некоторых операций внутри группы достигаются договоренности о выплате компенсации, в соответствии с которыми одно предприятие группы должно предоставить другому предприятию группы компенсацию за осуществление им выплат, основанных на акциях, поставщикам товаров или услуг. В таких случаях предприятие, получающее товары или услуги, должно отражать в учете данную операцию платежа, основанного на акциях, в соответствии с пунктом 43В без учета договоренностей о выплате компенсации, достигнутых между предприятиями группы.

Раскрытие

- 44 Предприятие должно раскрыть информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности понять характер и размер соглашений о платежах, основанных на акциях, которые существовали в течение периода.
- 45 Для осуществления принципа, содержащегося в пункте 44, предприятие должно раскрыть, по крайней мере, следующую информацию:

- (a) описание каждого вида соглашений о платежах, основанных на акциях, которые существовали в любое время в течение периода, включая общие условия каждого соглашения, такие, как требования перехода, максимальный срок предоставленных опционов, и метод 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, если только для удовлетворения принципа, содержащегося в пункте 44, не требуется отдельного раскрытия по каждому соглашению;
- (b) 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;
- (c) для опционов на акции, исполненных в течение периода, средневзвешенную цену акций на дату исполнения. Если опционы исполнялись на регулярной основе в течение периода, предприятие может вместо этого раскрыть средневзвешенную цену акций в течение периода;
- (d) для опционов на акции, не исполненных на конец периода, диапазон цен исполнения и средневзвешенное значение оставшихся сроков действия договоров. Если диапазон цен исполнения очень широк, то неисполненные опционы должны быть разделены на диапазоны, показательные для оценки количества и распределения во времени дополнительных акций, которые могут быть выпущены, и денежных средств, которые могут быть получены при исполнении этих опционов.

46 **Предприятие должно раскрыть информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности понять, как была определена справедливая стоимость полученных товаров или услуг или справедливая стоимость предоставленных долевого инструментов в течение периода.**

47 Если предприятие оценило справедливую стоимость товаров или услуг, полученных в качестве возмещения за долевого инструменты предприятия, косвенно, на основе справедливой стоимости предоставленных долевого инструментов, то для осуществления принципа, содержащегося в пункте 46, предприятие должно раскрыть, по крайней мере, следующее:

- (a) для опционов на акции, предоставленных в течение периода, средневзвешенную цену этих опционов на дату оценки и информацию о том, как была оценена эта справедливая стоимость, включая:
 - (i) использованную модель определения цены опциона и исходную информацию для этой модели, включая средневзвешенную цену акций, цену исполнения, ожидаемую изменчивость, срок опционов, ожидаемые дивиденды, безрисковую ставку процента, а также другую исходную информацию для модели, включая использованный метод и допущения, принятые для учета влияния ожидаемого досрочного исполнения;
 - (ii) информацию о том, как была определена ожидаемая изменчивость, включая объяснение того, насколько ожидаемая изменчивость основывалась на исторической изменчивости;
 - (iii) информацию о том, были ли другие условия предоставления опционов, такие, например, как рыночное условие, учтены при оценке справедливой стоимости и каким образом;
- (b) для других долевого инструментов, предоставленных в течение периода (т.е. кроме опционов на акции), количество и средневзвешенную цену этих долевого инструментов на дату оценки и информацию о том, как была оценена эта справедливая стоимость, включая:
 - (i) если справедливая стоимость не была оценена на основе наблюдаемой рыночной цены, то информацию о том, как она была определена;
 - (ii) информацию о том, были ли ожидаемые дивиденды учтены при оценке справедливой стоимости, и каким образом;

- (iii) информацию о том, были ли другие характеристики предоставленных долевых инструментов учтены при оценке справедливой стоимости и каким образом;
 - (c) для измененных в течение периода соглашений о платежах, основанных на акциях:
 - (i) объяснение этих изменений;
 - (ii) величину предоставленной дополнительной справедливой стоимости (в результате этих изменений);
 - (iii) информацию о том, как была оценена предоставленная дополнительная справедливая стоимость, в соответствии с требованиями, изложенными в пунктах (a) и (b) ранее, если применимо.
- 48 Если предприятие оценило справедливую стоимость товаров или услуг, полученных в течение периода, напрямую, то оно должно раскрыть информацию о том, каким образом эта справедливая стоимость была определена, например, была ли она оценена по рыночной цене этих товаров или услуг.
- 49 Если предприятие опровергло допущение, содержащееся в пункте 13, то оно должно раскрыть этот факт и объяснить, на основании чего данное допущение было опровергнуто.
- 50 **Предприятие должно раскрыть информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности понять влияние операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, на прибыль или убыток предприятия за период и на его финансовое положение.**
- 51 Для осуществления принципа, содержащегося в пункте 50, предприятие должно раскрыть, по крайней мере, следующую информацию:
- (a) общую сумму признанного за период расхода, возникшего в результате операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, в которых полученные товары или услуги не отвечали критериям признания в качестве активов и поэтому были сразу же признаны в качестве расхода, включая отдельное раскрытие той части общей суммы расхода, которая была признана в результате операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами;
 - (b) для обязательств, возникающих в результате операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях:
 - (i) общую балансовую стоимость на конец периода;
 - (ii) общую внутреннюю стоимость обязательств на конец периода, по которым право контрагента на денежные средства или другие активы перешло к концу периода (например, перешедшее право на получение выгод от прироста стоимости акций).
- 52 Если информация, которую требует раскрыть настоящий МСФО (IFRS), не удовлетворяет принципам пунктов 44, 46 и 50, то предприятие должно раскрыть такую дополнительную информацию, которая необходима, для того чтобы удовлетворять им.

Условия переходного периода

- 53 Для операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, предприятие должно применять настоящий МСФО (IFRS) к предоставлению акций, опционов на акции или других долевых инструментов, которые были предоставлены после 7 ноября 2002 г., права на которые на дату вступления в силу настоящего МСФО (IFRS) все еще не перешли.
- 54 От предприятия не требуется, однако приветствуется применение настоящего МСФО (IFRS) к другим предоставлениям долевых инструментов, если предприятие публично раскрыло справедливую стоимость этих долевых инструментов, определенную на дату оценки.
- 55 Для всех операций по предоставлению долевых инструментов, к которым применяется настоящий МСФО (IFRS), предприятие должно пересчитать сравнительную информацию и, где применимо, скорректировать начальное сальдо нераспределенной прибыли для самого первого из представленных периодов.
- 56 Для всех операций по предоставлению долевых инструментов, к которым не был применен настоящий МСФО (IFRS) (например, долевые инструменты, предоставленные 7 ноября 2002 г. или ранее), предприятие, тем не менее, должно раскрыть информацию, требуемую пунктами 44 и 45.
- 57 Если после того как настоящий МСФО (IFRS) вступит в силу, предприятие изменяет условия соглашений по предоставлению долевых инструментов, к которым настоящий МСФО (IFRS) не применялся, то предприятие, тем не менее, должно применять пункты 26-29 для учета таких изменений.

- 58 Для обязательств, возникающих в результате операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, существовавших на дату вступления в силу настоящего МСФО (IFRS), предприятие должно применять МСФО (IFRS) ретроспективно. Для этих обязательств предприятие должно пересчитать сравнительную информацию, включая корректировку начального сальдо нераспределенной прибыли в самом первом из представленных периодов, для которого была пересчитана сравнительная информация, за исключением того, что от предприятия не требуется пересчета сравнительной информации в той степени, в которой эта информация относится к периоду или дате до 7 ноября 2002 г.
- 59 От предприятия не требуется, однако приветствуется применение настоящего МСФО (IFRS) ретроспективно к другим обязательствам, возникающим в результате операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, например, к обязательствам, которые были погашены в течение периода, по которому представлена сравнительная информация.

Дата вступления в силу

- 60 Предприятие должно применять настоящий МСФО (IFRS) для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Если предприятие применяет настоящий МСФО (IFRS) для периода, начинающегося до 1 января 2005 г., ему следует раскрыть данный факт.
- 61 МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) и публикация «Улучшения в МСФО» внесли поправки в пункт 5. Предприятие должно применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, указанные поправки также должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 62 Предприятие должно применять следующие поправки ретроспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты:
- требования, изложенные в пункте 21А, в отношении порядка учета условий, при которых переход прав не происходит;
 - пересмотренные определения терминов «переходить» и «условия перехода», изложенные в приложении А;
 - поправки в пунктах 28 и 28А в отношении аннулирования;
- Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет данные поправки в отношении периода, начинающегося до 1 января 2009 г., ему следует раскрыть данный факт.
- 63 Предприятие должно ретроспективно применять следующие поправки, внесенные документом «Операции внутри группы, предполагающие выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами», выпущенным в июне 2009 г., в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 г. или после этой даты, в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», при условии выполнения положений о переходе к новому порядку учета, изложенных в пунктах 53-59:
- поправка в пункт 2, удаление пункта 3 и добавление пунктов 3А и 43А-43D и пунктов В45, В47, В50, В54, В56-В58 и В60 в Приложении В в отношении учета операций между предприятиями группы.
 - пересмотренные определения следующих терминов в Приложении А:
 - операция, предполагающая выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами,
 - операция, предполагающая выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами,
 - соглашение о платеже, основанном на акциях, и
 - операция платежа, основанного на акциях.

При отсутствии информации, необходимой для ретроспективного применения, предприятие должно отразить в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности суммы, ранее признанные в консолидированной финансовой отчетности группы. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет поправки в отношении периода, начинающегося до 1 января 2010 г., оно должно раскрыть данный факт.

Прекращение действия интерпретаций

64 Документ «Операции внутри группы, предполагающие выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами», выпущенный в июне 2009 г., заменяет КРМФО (IFRIC) 8 «Сфера применения МСФО (IFRS) 2» и КРМФО (IFRIC) 11 «МСФО 2— Операции с акциями группы и казначейскими акциями». Поправки, внесенные данным документом, содержат следующие предыдущие требования, изложенные в КРМФО (IFRIC) 8 и КРМФО (IFRIC) 11:

- (a) пункт 2 с поправками и добавленный пункт 13А в отношении учета операций, в которых предприятие не может идентифицировать некоторые или все полученные товары или услуги. Указанные требования были действительны в отношении годовых периодов, начинающихся 1 мая 2006 г. или после этой даты.
- (b) добавленные пункты В46, В48, В49, В51-В53, В55, В59 и В61 в Приложении В в отношении учета операций между предприятиями группы. Указанные требования были действительны в отношении годовых периодов, начинающихся 1 марта 2007 г. или после этой даты.

Указанные требования применялись ретроспективно в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 8, при условии выполнения положений о переходе к новому порядку учета, изложенных в МСФО (IFRS) 2.

Приложение А

Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).

внутренняя стоимость	Разница между справедливой стоимостью акций, на которые контрагент имеет право (условное или безусловное) подписаться или получить, и ценой (если таковая имеется), которую контрагент должен (или будет должен) заплатить за эти акции. Например, опцион на акции с ценой исполнения 15 д.е.* за акцию со справедливой стоимостью 20 д.е., имеет внутреннюю стоимость 5 д.е.
восстановительный опцион	Новый опцион на акции , предоставляемый тогда, когда для выплаты цены исполнения предыдущего опциона на акции используются акции.
дата оценки	Дата, на которую справедливая стоимость предоставленных долевых инструментов оценивается для целей настоящего МСФО (IFRS). Для операций с работниками и другими лицами, оказывающими аналогичные услуги , датой оценки является дата предоставления . Для операций со сторонами, не являющимися работниками (и лицами, оказывающими аналогичные услуги), датой оценки является дата, на которую предприятие получает товары или контрагент оказывает услуги.
дата предоставления	Дата, на которую предприятие и другая сторона (включая работника) заключают соглашение о платеже, основанном на акциях , при условии, что предприятие и контрагент имеют общее понимание условий соглашения. На дату предоставления предприятие предоставляет контрагенту право на денежные средства, другие активы или долевые инструменты предприятия при условии соблюдения определенных условий перехода , если таковые имеются. Если это соглашение подлежит процессу утверждения (например, акционерами), то дата предоставления является датой, когда это утверждение было получено.
долевой инструмент	Договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах предприятия, оставшихся после вычета всех его обязательств.†
операция, предполагающая выплаты, основанные на акциях	Операция, в которой предприятие <ul style="list-style-type: none"> (a) получает товары или услуги от поставщика этих товаров или услуг (включая работника) по соглашению о платеже, основанном на акциях, или (b) принимает обязательство произвести расчет по данной операции с поставщиком по соглашению о платеже, основанном на акциях, в том случае, когда другое предприятие группы получает эти товары или услуги.
операция, предполагающая выплаты, основанные на акциях, расчеты по предприятиям группы которым производятся денежными средствами	Операция, предполагающая выплаты, основанные 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) долевых инструментов (включая акции или опционы на акции) данного предприятия или другого

*В данном приложении денежные суммы выражены в «денежных единицах (д.е.)».

†Концепция определяет обязательство как существующую обязанность предприятия, возникающую из прошлых событий, погашение которой, как ожидается, приведет к оттоку из предприятия ресурсов, содержащих экономические выгоды (например, выбытие денежных средств или других активов предприятия).

операция, предполагающая выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами	<p>Операция, предполагающая выплаты, основанные на акциях, при которой предприятие</p> <p>(a) получает товары или услуги как возмещение за собственные долевые инструменты (включая акции или опционы на акции), или</p> <p>(b) получает товары или услуги, но не имеет обязательства произвести расчет по операции с поставщиком.</p>
опцион на акции	Договор, который предоставляет его владельцу право, но не обязанность, подписаться на акции предприятия по фиксированной или определенной цене в течение определенного периода времени.
переходить	Получить право на что-либо. В рамках соглашения о платеже, основанном на акциях , право контрагента на получение денежных средств, других активов или долевых инструментов предприятия переходит к нему в тот момент, когда право контрагента перестает зависеть от соблюдения определенных условий перехода.
период перехода	Период, в течение которого все указанные условия перехода по соглашению о платеже, основанном на акциях , должны быть выполнены.
предоставленный долевой инструмент	Право (условное или безусловное) на долевой инструмент предприятия, предоставленное предприятием другой стороне в рамках соглашения о платеже, основанном на акциях .
работники и другие лица, оказывающие аналогичные услуги	Физические лица, которые предоставляют свои услуги предприятию и (a) рассматриваются в качестве работников для юридических или налоговых целей, (b) работают на предприятие под его руководством таким же образом, как и лица, рассматриваемые как работники для юридических или налоговых целей, или (c) оказываемые услуги аналогичны услугам, оказываемым работниками. Например, это определение включает весь руководящий персонал, т.е. тех людей, которые имеют полномочия и несут ответственность за планирование, управление и контроль над деятельностью предприятия, включая директоров, не являющихся исполнительными лицами предприятия.
рыночное условие	Условие, от которого зависит цена исполнения, переход или возможность исполнения долевого инструмента , и которое связано с рыночной ценой долевых инструментов предприятия, например, достижение заданной цены акции или заданной суммы внутренней стоимости опциона на акции , либо достижение определенной цели, которая основана на соотношении рыночной цены долевых инструментов предприятия и индекса рыночных цен долевых инструментов других предприятий.
соглашение о платеже, основанное на акциях	<p>Соглашение между предприятием (или другим предприятием группы* или любым акционером любого предприятия группы) и другой стороной (включая работника), которое предоставляет другой стороне право на получение</p> <p>(a) денежных средств или других активов предприятия в суммах, основанных на цене (или стоимости) долевых инструментов (включая акции или опционы на акции) данного предприятия или другого предприятия группы, или</p> <p>(b) долевых инструментов (включая акции или опционы на акции) данного предприятия или другого предприятия группы,</p> <p>при условии, что соблюдены определенные условия перехода, если таковые имеются.</p>
справедливая стоимость	Сумма, на которую может быть обменян актив, произведен расчет по обязательству или обменян предоставленный долевой инструмент при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми сторонами.
условия перехода	Условия, которые определяют, получает ли предприятие услуги, дающие контрагенту право на получение денежных средств, других активов или долевых инструментов предприятия в рамках соглашения о платеже, основанном на акциях . Условия перехода – это либо условия срока службы, либо условия деятельности. Условия срока службы требуют от контрагента предоставлять услуги в

* Термин «группа» определяется в пункте 4 МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» как «материнское предприятие и его дочерние предприятия с точки зрения главного материнского предприятия отчитывающегося предприятия».

течение определенного периода времени. Условия деятельности требуют предоставления услуг в течение определенного периода времени и достижения определенных результатов деятельности (таких, например, как заданное увеличение прибыли предприятия в течение определенного периода времени). Условие деятельности может включать **рыночное условие**.

**характеристика
восстановления**

Условие, которое обеспечивает автоматическое предоставление дополнительных **опционов на акции** всякий раз, когда владелец опциона исполняет ранее предоставленный опцион, используя акции предприятия, а не денежные средства, чтобы выплатить цену исполнения.

Приложение В

Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).

Оценка справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов

- В1** В пунктах В2-В41 данного приложения рассматривается оценка справедливой стоимости предоставленных акций и опционов на акции. Основное внимание уделяется определенным условиям, которые являются общими характеристиками операций по предоставлению работникам акций или опционов на акции. В связи с этим оно не является исчерпывающим. Кроме того, поскольку вопросы оценки, рассматриваемые далее, в основном относятся к акциям и опционам на акции, предоставленным работникам, принимается допущение о том, что справедливая стоимость акций или опционов на акции оценивается на дату предоставления. Однако многие вопросы оценки, рассматриваемые далее (например, определение ожидаемой изменчивости), также применимы в контексте расчетной оценки справедливой стоимости акций или опционов на акции, предоставленных сторонам, не являющимся работниками, на дату, когда предприятие получает товары или контрагент оказывает услуги.

Акции

- В2** Справедливая стоимость акций, предоставленных работникам, должна оцениваться по рыночной цене акций предприятия (или по рассчитанной рыночной цене, если акции предприятия не обращаются свободно на рынке), скорректированной так, чтобы учесть условия, на которых были предоставлены акции (кроме условий перехода, которые исключаются из оценки справедливой стоимости в соответствии с пунктами 19-21).
- В3** Например, если работник не имеет права на получение дивидендов в течение периода перехода, данный фактор должен приниматься во внимание при оценке справедливой стоимости предоставленных акций. Аналогично, если существуют ограничения на передачу акций после даты перехода, данный факт должен приниматься во внимание, но только в той степени, в какой эти ограничения влияют на цену, которую заплатил бы за эту акцию хорошо осведомленный, желающий совершить такую операцию участник рынка. Например, если акции активно обращаются на насыщенном и ликвидном рынке, ограничения на передачу после даты перехода могут иметь незначительное влияние либо никакого влияния на цену, которую заплатил бы за эти акции хорошо осведомленный, желающий совершить такую операцию, участник рынка. Ограничения на передачу или другие ограничения, существующие в течение периода перехода, не должны приниматься во внимание при оценке справедливой стоимости акций на дату предоставления, поскольку эти ограничения возникают из наличия условий перехода, которые учитываются в соответствии с пунктами 19-21.

Опционы на акции

- В4** Для опционов на акции, предоставленных работникам, во многих случаях рыночные цены недоступны, так как по предоставленным опционам установлены условия, которые не применяются к опционам, обращающимся на рынке. Если не существует обращающихся на рынке опционов с аналогичными условиями, то справедливая стоимость предоставленных опционов должна оцениваться путем применения модели определения цены опциона.
- В5** Предприятие должно учесть факторы, которые хорошо осведомленные, желающие совершить операцию, участники рынка рассмотрели бы при выборе модели определения цены опциона. Например, многие опционы, предоставляемые работникам, имеют длительный срок; обычно они могут быть исполнены в течение периода между датой перехода и окончанием срока опциона и часто исполняются досрочно. Эти факторы следует учитывать при оценке справедливой стоимости опционов на дату предоставления. Для многих предприятий эти факторы могут сделать невозможным использование формулы Блэка-Шоулза-Мертон, которая не предусматривает возможности для досрочного исполнения опционов и может неправильно отражать влияние ожидаемого досрочного исполнения. Эта модель также не учитывает возможности того, что ожидаемая изменчивость и другая исходная информация для модели может

варьироваться в течение срока опциона. Однако к опционам на акции, которые имеют относительно короткие сроки, предусмотренные договором, или могут быть исполнены в течение короткого периода времени после даты перехода, указанные факторы могут быть неприменимы. В этих случаях формула Блэка-Шоулза-Мертона может привести к стоимости, которая практически совпадает с той, которая была бы получена в результате применения более гибкой модели определения цены опциона.

- В6 Все модели определения цены опциона принимают во внимание, как минимум, следующие факторы:
- (a) цену исполнения опциона;
 - (b) срок опциона;
 - (c) текущую цену лежащих в основе акций;
 - (d) ожидаемую изменчивость цены акций;
 - (e) дивиденды, ожидаемые по акциям (если применимо); и
 - (f) безрисковую процентную ставку на срок опциона.
- В7 Другие факторы, которые хорошо осведомленные, желающие совершить операцию, участники рынка рассмотрели бы при определении цены, также должны приниматься во внимание (кроме условий перехода и характеристик восстановления, которые исключаются из оценки справедливой стоимости в соответствии с пунктами 19-22).
- В8 Например, опцион на акции, предоставленный работнику, обычно не может быть исполнен в течение определенных периодов (например, в течение периода перехода или периодов, установленных органами, регулирующими ценные бумаги). Данный фактор должен приниматься во внимание, если примененная модель определения цены опциона иначе подразумевала бы допущение о том, что опцион может быть исполнен в любое время в течение его срока. Однако если предприятие использует модель определения цены опциона, предназначенную для оценки опционов, которые могут быть исполнены только в конце срока опциона, то не требуется никакой корректировки для учета неспособности исполнить их в течение периода перехода (или других периодов в течение срока опциона), так как модель предусматривает, что опционы не могут быть исполнены в течение этих периодов.
- В9 Аналогично, еще одним фактором, характерным для опционов на акции, предоставляемых работникам, является возможность досрочного исполнения опциона, например, потому, что опцион не может свободно передаваться, или потому, что работник должен исполнить все перешедшие к нему опционы при увольнении. Влияние ожидаемого досрочного исполнения должно приниматься во внимание, как указано в пунктах В16-В21.
- В10 Факторы, которые хорошо осведомленный, желающий совершить операцию, участник рынка не рассмотрел бы при установлении цены опциона на акции (или другого долевого инструмента), не должны учитываться при оценке справедливой стоимости предоставленных опционов на акции (или других долевого инструментов). Например, для опционов на акции, предоставленных работникам, факторы, которые влияют на стоимость опциона только с точки зрения отдельного работника, не важны для оценки цены, которую установил бы хорошо осведомленный, желающий совершить операцию, участник рынка.

Исходная информация для моделей определения цены опционов

- В11 При оценке ожидаемой изменчивости лежащих в основе акций и дивидендов по ним целью является приближенная оценка ожиданий, которые были бы отражены в текущей рыночной или договорной цене обмена для опциона. Аналогично, при оценке влияния досрочного исполнения опционов на акции, предоставляемых работникам, цель заключается в приближенной оценке ожиданий, которые внешняя сторона с доступом к подробной информации об особенностях исполнения опционов работниками разработала бы, основываясь на информации, доступной на дату предоставления.
- В12 Часто, вероятно, будет существовать диапазон обоснованных ожиданий будущей изменчивости, дивидендов и особенностей исполнения. В таком случае следует рассчитать ожидаемую стоимость путем взвешивания каждой суммы внутри диапазона с учетом вероятности их возникновения.
- В13 Ожидания о будущем, как правило, основываются на опыте, но изменяются, если можно обоснованно предположить, что будущие условия будут отличаться от условий, наблюдавшихся в прошлом. В некоторых случаях идентифицируемые факторы могут указывать на то, что нескорректированный исторический опыт является относительно плохим инструментом предсказания будущего опыта. Например, если предприятие, имеющее два совершенно различающихся вида деятельности, продает один из них, который был в значительной степени менее рискованным, чем другой, то историческая изменчивость может не быть лучшей информацией, на которой следует основывать разумные ожидания о будущей изменчивости.

- V14 При определенных обстоятельствах историческая информация может быть недоступна. Например, предприятие, недавно прошедшее листинг, может иметь незначительную, или вообще не иметь, историческую информацию об изменчивости цены его акций. Предприятия, не прошедшие листинг или прошедшие листинг недавно, рассматриваются далее.
- V15 В целом, предприятие не должно основывать оценку изменчивости, особенностей исполнения опционов и оценку дивидендов просто на исторической информации без рассмотрения того, в какой мере прошлый опыт, как ожидается, будет обоснованно прогнозировать будущий опыт.

Ожидаемое досрочное исполнение

- V16 Работники часто исполняют опционы на акции досрочно в силу различных причин. Например, опционы на акции, предоставляемые работникам, обычно не подлежат передаче. Это часто приводит к тому, что работники исполняют свои опционы на акции досрочно, так как это единственный способ для работников реализовать свои опционы. Кроме того, от увольняющихся работников обычно требуют исполнения всех перешедших к ним опционов в течение короткого срока, в противном случае опционы на акции изымаются. Данный фактор также вызывает досрочное исполнение опционов на акции, предоставляемых работникам. Другие факторы досрочного исполнения включают предотвращение риска и недостаток диверсификации имущества.
- V17 Способ, по которому учитывается влияние ожидаемого досрочного исполнения, зависит от вида применяемой модели определения цены опциона. Например, ожидаемое досрочное исполнение может приниматься во внимание путем использования оценки ожидаемого срока действия опциона (который для опциона на акции, предоставляемого работнику, является периодом от даты предоставления до даты, на которую опцион, как ожидается, будет исполнен) в качестве исходной информации для модели определения цены опциона (например, формула Блэка-Шоулза-Мертон). В качестве альтернативы ожидаемое досрочное исполнение может быть смоделировано в биномиальную или аналогичную модель определения цены опциона, которая использует предусмотренный договором срок действия как исходную информацию.
- V18 Факторы, которые надо рассмотреть при оценке досрочного исполнения, включают:
- (a) длительность периода перехода, так как опцион на акции обычно не может быть исполнен до конца периода перехода. Следовательно, определение последствий ожидаемого досрочного исполнения основывается на допущении о том, что права на опционы перейдут. Последствия условий перехода рассматриваются в пунктах 19-21;
 - (b) среднюю длительность времени, в течение которого аналогичные опционы оставались неисполненными в прошлом;
 - (c) цену лежащих в основе акций. Опыт может показывать, что работники стремятся исполнить опционы, когда цена акции достигает определенного уровня превышения над ценой исполнения;
 - (d) положение работника в организации. Например, опыт может показывать, что работники, занимающие более высокое положение, обычно исполняют опционы позднее, чем работники на более низких должностях (этот вопрос обсуждается более подробно в пункте B21);
 - (e) ожидаемую изменчивость лежащих в основе акций. В среднем работники могут стремиться исполнить опционы на акции с высокой степенью изменчивости раньше, чем на акции с более низкой изменчивостью.
- V19 Как отмечено в пункте V17, влияние раннего исполнения может быть учтено путем использования оценки ожидаемого срока действия опциона в качестве исходной информации для модели определения цены опциона. При оценке ожидаемого срока действия опционов на акции, предоставленных группе работников, предприятие может основывать эту оценку на надлежащим образом рассчитанном средневзвешенном ожидаемом сроке действия для всей группы работников или для каждой подгруппы работников, входящей в группу, основываясь на более подробной информации об особенностях исполнения опционов работниками (рассматриваемой далее).
- V20 Разделение соглашения о предоставлении опциона на группы работников с относительно одинаковыми особенностями исполнения, вероятно, будет важным фактором. Стоимость опциона не является линейной функцией срока действия опциона; стоимость повышается с уменьшающимся темпом по мере увеличения срока. Например, при прочих равных допущениях, хотя двухлетний опцион и стоит больше, чем одногодичный опцион, но не в два раза. Это означает, что вычисление предполагаемой стоимости опциона только на основе средневзвешенного срока действия, который включает сильно различающиеся отдельные сроки действия, будет завышать общую справедливую стоимость предоставленных опционов на акции. Разделение предоставленных опционов на несколько групп, каждая из которых имеет относительно узкий диапазон сроков действия, включенных в расчет средневзвешенного срока действия, уменьшает это завышение.

- B21 Такие же рассуждения применяются при использовании биномиальной или аналогичной модели. Например, опыт предприятия, предоставляющего опционы работникам всех уровней, может указывать на то, что руководители высшего звена обычно удерживают свои опционы дольше, чем руководители среднего звена, а работники, занимающие низкое положение, стремятся исполнить свои опционы раньше, чем любая другая группа. Кроме того, работники, от которых требуется или приветствуется удерживать минимальное количество долевых инструментов их работодателя, включая опционы, могут в среднем исполнять опционы позже, чем работники, к которым не применяется это условие. В этих условиях разделение опционов на группы получателей с относительно одинаковыми особенностями исполнения приведет к более точной оценке общей справедливой стоимости предоставленных опционов на акции.

Ожидаемая изменчивость

- B22 Ожидаемая изменчивость является показателем суммы, на которую цена, как ожидается, будет колебаться в течение периода. Показателем изменчивости, используемым в модели определения цены опциона, является приведенное к годовым значениям стандартное отклонение норм прибыльности акций, рассчитанных по формуле непрерывного сложного процента, в течение периода времени. Изменчивость, как правило, выражается в значениях, приведенных к годовым, которые сопоставимы независимо от периода времени, использованного при расчете, например, ежедневных, еженедельных или ежемесячных наблюдений за ценой.
- B23 Норма прибыльности (которая может быть положительной или отрицательной) по акции за период оценивает, какую выгоду получил акционер от дивидендов и прироста (или уменьшения) цены акции.
- B24 Ожидаемая изменчивость акции, выраженная в годовых значениях, является диапазоном, в который, как ожидается, примерно в двух третях случаев попадет непрерывно начисляемая норма прибыльности. Например, если говорится, что акция с ожидаемой нормой прибыльности в 12%, рассчитанной по формуле непрерывного сложного процента, имеет изменчивость 30%, это означает, что вероятность того, что норма прибыльности акции за один год будет между -18% (12% - 30%) и 42% (12% + 30%), равна примерно двум третям. Если цена акции составляет 100 д.е. на начало года и дивиденды не выплачиваются, то на конец года можно ожидать, что цена акции будет находиться между 83,53 д.е. ($100 \text{ д.е.} \times e^{-0,18}$) и 152,20 д.е. ($100 \text{ д.е.} \times e^{0,42}$), с вероятностью примерно в две трети.
- B25 Факторы, которые надо рассмотреть при оценке ожидаемой изменчивости, включают:
- предполагаемую изменчивость обращающихся на рынке опционов на акции предприятия или других обращающихся на рынке долевых инструментов предприятия, которые включают характеристики опционов (такие, как конвертируемая задолженность), если они имеются;
 - историческую изменчивость цен акций в течение самого последнего периода, который, в основном, сопоставим с ожидаемым сроком опциона (учитывая оставшийся срок опциона, предусмотренный договором, и влияния ожидаемого досрочного исполнения);
 - длительность времени, в течение которого акции предприятия свободно обращались на рынке. Предприятие, недавно прошедшее листинг, может иметь высокую историческую изменчивость по сравнению с аналогичными предприятиями, которые прошли листинг ранее. Дальнейшие указания по предприятиям, недавно прошедшим листинг, представлены ниже;
 - тенденцию изменчивости возвращаться к своему среднему значению, т.е. долгосрочному среднему уровню, и другие факторы, указывающие на то, что ожидаемая будущая изменчивость может отличаться от прошлой изменчивости. Например, если цена акции предприятия была чрезвычайно изменчивой в течение определенного периода времени из-за неудавшегося поглощения или значительной реструктуризации, то этот период может не приниматься во внимание при расчете исторической среднегодовой изменчивости;
 - соответствующие и регулярные интервалы для наблюдений за ценой. Наблюдения за ценой должны согласовываться из периода в период. Например, предприятие может использовать цену закрытия за каждую неделю или самую высокую цену за неделю, но не должно использовать цену закрытия за одни недели и самую высокую цену – за другие. Кроме того, результаты наблюдений за ценой должны выражаться в той же валюте, что и цена исполнения.

Предприятия, прошедшие листинг недавно

- B26 Как отмечено в пункте B25, предприятие должно рассматривать историческую изменчивость цены акции в течение самого последнего периода, который в основном соизмерим с ожидаемым сроком опциона. Если предприятие, прошедшее листинг недавно, не имеет достаточной информации об исторической изменчивости, то оно, тем не менее, должно рассчитать историческую изменчивость за самый

длительный период, в течение которого велись торги его акциями. Предприятие также может рассмотреть историческую изменчивость аналогичных предприятий, используя сравнительный период их сроков действия. Например, предприятие, которое прошло листинг только год назад и предоставляет опционы со средним ожидаемым сроком действия 5 лет, может рассмотреть схему и уровень исторической изменчивости предприятий в той же отрасли за первые шесть лет, в течение которых акции этих предприятий обращались на открытом рынке.

Предприятия, не прошедшие листинг

- V27 Предприятие, не прошедшее листинг, не имеет исторической информации, которую нужно рассмотреть при оценке ожидаемой изменчивости. Некоторые факторы, которые нужно рассмотреть вместо нее, изложены далее.
- V28 В некоторых случаях предприятие, не прошедшее листинг, которое регулярно выпускает опционы или акции для работников (или других сторон), может установить внутренний рынок для своих акций. При оценке ожидаемой изменчивости может приниматься во внимание изменчивость этих цен на акции.
- V29 В качестве альтернативы предприятие может рассматривать историческую или предполагаемую изменчивость аналогичных предприятий, прошедших листинг, по которым имеется информация о цене акции или цене опциона, которую можно использовать при оценке ожидаемой изменчивости. Данный подход будет правильным, если предприятие основывает оценку стоимости своих акций на ценах акций аналогичных предприятий, прошедших листинг.
- V30 Если предприятие не основывает оценку стоимости своих акций на ценах акций аналогичных предприятий, прошедших листинг, а вместо этого использует другой метод оценки своих акций, то оно может получить оценку ожидаемой изменчивости, соответствующей этому методу оценки. Например, предприятие может оценивать свои акции на основе значений чистых активов или прибыли. Оно может принять во внимание ожидаемую изменчивость этих значений чистых активов или прибыли.

Ожидаемые дивиденды

- V31 Вопрос о том, следует ли принимать во внимание ожидаемые дивиденды при оценке справедливой стоимости предоставленных акций или опционов, зависит от того, имеет ли контрагент право на дивиденды или эквиваленты дивидендов.
- V32 Например, если работникам предоставлены опционы и они имеют право на дивиденды по лежащим в их основе акциям или на эквиваленты дивидендов (которые могут быть выплачены денежными средствами или могут уменьшить цену исполнения) в течение периода между датой предоставления и датой исполнения, то предоставленные опционы должны оцениваться так, как если бы дивиденды по лежащим в основе акциям не выплачивались, т.е. исходная информация по ожидаемым дивидендам должна быть равна нулю.
- V33 Аналогично, когда на дату предоставления рассчитывается справедливая стоимость акций, предоставленных работникам, то не требуется никакой корректировки на ожидаемые дивиденды, если работник имеет право на получение дивидендов, выплачиваемых в течение периода перехода.
- V34 И наоборот, если работники не имеют права на дивиденды или эквиваленты дивидендов в течение периода перехода (или до даты исполнения, в случае опционов), то оценка на дату предоставления акций или опционов должна учитывать ожидаемые дивиденды. Другими словами, когда оценивается справедливая стоимость предоставленного опциона, ожидаемые дивиденды должны учитываться при применении модели определения цены опциона. Когда оценивается справедливая стоимость предоставленных акций, эта оценка должна быть уменьшена на приведенную стоимость дивидендов, которые, как ожидается, будут выплачены в течение периода перехода.
- V35 Для моделей определения цены опционов, как правило, требуется информация об ожидаемой доходности по дивидендам. Однако модели могут быть изменены так, чтобы использовать ожидаемую сумму дивидендов, а не доходность. Предприятие может использовать или ожидаемую доходность, или ожидаемые платежи. Если предприятие использует ожидаемые платежи, то оно должно учитывать свою исторически сложившуюся схему повышения дивидендов. Например, если политикой предприятия являлось, как правило, увеличение дивидендов приблизительно на 3 процента в год, то ожидаемая стоимость опциона не должна предусматривать фиксированную сумму дивиденда в течение срока действия опциона, за исключением случаев, когда есть свидетельство, поддерживающее данное допущение.
- V36 Как правило, допущение об ожидаемых дивидендах должно основываться на общедоступной информации. Предприятие, не выплачивающее дивиденды и не планирующее их выплачивать, должно принять доходность по дивидендам равной нулю. Однако новое предприятие, не имеющее истории

выплаты дивидендов, может планировать начать выплачивать дивиденды в течение ожидаемых сроков действия опционов на акции, предоставляемых работникам. Эти предприятия могут использовать среднее значение между их прошлой доходностью по дивидендам (ноль) и средним значением доходности по дивидендам сопоставимых с ними предприятий.

Безрисковая процентная ставка

- V37 Как правило, безрисковая процентная ставка является предполагаемой текущей доходностью по государственным облигациям с нулевым купоном, выпускаемым в стране, в валюте которой выражена цена исполнения, с оставшимся сроком до погашения, равным ожидаемому сроку оцениваемого опциона (на основе оставшегося срока действия опциона, предусмотренного договором, и принимая во внимание влияние ожидаемого досрочного исполнения). Если не существует подобных государственных облигаций или обстоятельства указывают на то, что предполагаемая доходность по государственным облигациям с нулевым купоном не отражает безрисковую процентную ставку (например, в экономиках с высокой инфляцией), может понадобиться использование альтернативных ставок. Кроме того, при оценке справедливой стоимости опциона со сроком действия, равным ожидаемому сроку действия оцениваемого опциона, альтернативные ставки должны использоваться в случае, если участники рынка обычно определяют безрисковую процентную ставку путем использования этих альтернативных ставок, а не предполагаемой доходности по государственным облигациям с нулевым купоном.

Влияния на структуру капитала

- V38 Как правило, обращающиеся на рынке опционы на акции выпускаются третьими сторонами, а не предприятием. Когда эти опционы исполняются, продавец поставляет акции владельцу опциона. Эти акции приобретаются у существующих акционеров. Таким образом, исполнение обращающихся на рынке опционов на акции не имеет разводняющего эффекта.
- V39 И наоборот, если опционы на акции выпускаются предприятием, то при исполнении этих опционов на акции выпускаются новые акции, (выпускаются фактически, либо выпускаются по существу, если используются акции, ранее выкупленные и удерживаемые в качестве собственных акций, выкупленных у акционеров). Учитывая, что акции будут выпущены по цене исполнения, а не по текущей рыночной цене на дату исполнения, это фактическое или потенциальное разводнение может уменьшить цену акции, так что владелец опциона получает не столь большую прибыль от исполнения, как от исполнения другого подобного обращающегося на рынке опциона, который не разводняет цену акции.
- V40 Вопрос о том, имеет ли этот фактор значительное влияние на стоимость предоставленных опционов на акции, зависит от многих факторов, таких, как сравнение количества новых акций, которые будут выпущены при исполнении опционов, с количеством уже выпущенных акций. Кроме того, если рынок уже ожидает, что произойдет предоставление опционов, то, возможно, на дату предоставления он уже включил потенциальное разводнение в цену акций.
- V41 Однако предприятие должно рассмотреть, может ли возможный эффект разводнения от будущего исполнения предоставленных опционов на акции повлиять на их оценочную справедливую стоимость на дату предоставления. Модели определения цены опциона могут быть адаптированы так, чтобы принять во внимание этот потенциальный эффект разводнения.

Изменения соглашений о платежах, основанных на акциях, расчет по которым производится долевыми инструментами

- V42 Пункт 27 требует, чтобы независимо от любых изменений условий, по которым были предоставлены долевыми инструментами, аннулирования, или погашения этого предоставления долевыми инструментами, предприятие должно признать, как минимум, полученные услуги, оцененные по справедливой стоимости предоставленных долевыми инструментами на дату предоставления, за исключением случаев, когда эти долевыми инструментами не переходят из-за несоблюдения условия перехода (за исключением рыночных условий), которое было установлено на дату предоставления. Кроме того, предприятие должно признать влияние изменений, которые повышают общую справедливую стоимость соглашения о платеже, основанном на акциях, или иным образом выгодны работнику.
- V43 Чтобы применить требования пункта 27:
- (a) если изменение увеличивает справедливую стоимость предоставленных долевыми инструментами (например, уменьшая цену исполнения), 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 инструмент, в дополнение к сумме, основанной на справедливой стоимости первоначальных долевого инструментов на дату предоставления, которая признается в течение оставшегося срока первоначального периода перехода. Если изменение происходит после даты перехода, то предоставленная дополнительная справедливая стоимость признается немедленно или в течение периода перехода, если от работника требуется завершение дополнительного периода службы до того, как он получит безусловное право на эти измененные долевые инструменты;

- (b) аналогичным образом, если изменение увеличивает количество предоставленных долевого инструментов, то предприятие должно включить справедливую стоимость дополнительно предоставленных долевого инструментов, оцененную на дату изменения, в оценку суммы, признанной в отношении услуг, полученных в качестве возмещения за предоставленные долевые инструменты, в соответствии с требованиями пункта (a) ранее. Например, если изменение происходит в течение периода перехода, то справедливая стоимость дополнительно предоставленных долевого инструментов включается в оценку суммы, признанной в отношении услуг, полученных в течение периода с даты изменения до даты, когда переходят права по дополнительным долевым инструментам, в дополнение к сумме, основанной на справедливой стоимости первоначально предоставленных долевого инструментов на дату предоставления, которая признается в течение оставшегося срока первоначального периода перехода;
- (c) если предприятие изменяет условия перехода таким образом, который выгоден работнику, например, уменьшая период перехода или меняя, или исключая условие достижения результатов, (кроме рыночного условия, изменения которого учитываются в соответствии с пунктом (a) выше), то предприятие должно принимать во внимание измененные условия перехода при применении требований пунктов 19-21.

В44 Если предприятие изменяет условия предоставленных долевого инструментов таким образом, который уменьшает общую справедливую стоимость соглашения о платеже, основанном на акциях, или иным образом невыгоден работнику, то предприятие, тем не менее, должно продолжать учитывать услуги, полученные в качестве возмещения за предоставленные долевые инструменты так, как будто изменения не произошло (за исключением аннулирования некоторых или всех предоставленных долевого инструментов, которое должно учитываться в соответствии с пунктом 28). Например:

- (a) если изменение уменьшает справедливую стоимость предоставленных долевого инструментов, оцененных непосредственно до и после изменения, то предприятие не должно учитывать это уменьшение справедливой стоимости, и должно продолжать оценивать сумму, признанную в отношении услуг, полученных в качестве возмещения за долевые инструменты, на основе справедливой стоимости предоставленных долевого инструментов на дату предоставления;
- (b) если изменение уменьшает количество долевого инструментов, предоставляемых работнику, то это уменьшение должно учитываться как аннулирование этой части соглашения о предоставлении в соответствии с требованиями пункта 28;
- (c) если предприятие изменяет условия перехода таким образом, который не выгоден работнику, например, увеличивая период перехода, либо меняя или включая дополнительное условие деятельности (не являющееся рыночным условием, изменения которого учитываются в соответствии с пунктом (a) ранее), то предприятие не должно принимать во внимание измененные условия перехода при применении требований пунктов 19-21.

Операции между предприятиями группы, предполагающие выплаты, основанные на акциях (поправки 2009 г.)

В45 В пунктах 43А-43С рассматривается учет операций между предприятиями группы, предполагающих выплаты, основанные на акциях, в отдельной или индивидуальной финансовой отчетности каждого предприятия. В пунктах В46-В61 обсуждается вопрос о том, как применять требования пунктов 43А-43С. Как отмечено в пункте 43D, операции между предприятиями группы, предполагающие выплаты, основанные на акциях, могут проводиться по многим причинам в зависимости от фактов и обстоятельств. Следовательно, обсуждение данного вопроса не является исчерпывающим, и предполагается, что, если предприятие, получающее товары или услуги, не имеет обязательства произвести расчет по операции, то данная операция является взносом материнского предприятия в

капитал дочернего предприятия, без учета любых договоренностей о выплате компенсации, достигнутых между предприятиями группы.

- B46 Несмотря на то, что в представленном ниже обсуждении рассматриваются операции с работниками, оно также применяется к аналогичным операциям, предполагающим выплаты, основанные на акциях, с поставщиками товаров или услуг, не являющихся работниками. Соглашение, заключенное между материнским предприятием и его дочерним предприятием, может обязать дочернее предприятие выплатить материнскому предприятию компенсацию за предоставление работникам долевых инструментов. В обсуждениях не рассматривается вопрос учета таких договоренностей о выплате компенсации, достигнутых между предприятиями группы.
- B47 При проведении операций между предприятиями группы, предполагающих выплаты, основанные на акциях, обычно возникают четыре вопроса. Для удобства нижеприведенные примеры рассматривают данные вопросы на примере материнского предприятия и его дочернего предприятия.

Соглашения о платежах, основанных на акциях, с привлечением собственных долевых инструментов предприятия

- B48 Первый вопрос. Как следует отражать в учете следующие операции с привлечением собственных долевых инструментов предприятия в соответствии с требованиями настоящего стандарта: как операции, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, или как операции, расчеты по которым производятся денежными средствами:
- (a) предприятие предоставляет своим работникам права на получение долевых инструментов предприятия (например, опционы на акции), и либо решает, либо обязано купить долевые инструменты (то есть казначейские акции) у другой стороны с целью погашения своего обязательства перед работниками; и
 - (b) работникам предприятия предоставляются права на получение долевых инструментов предприятия (например, опционы на акции) либо самим предприятием, либо его акционерами, и акционеры предприятия предоставляют необходимые долевые инструменты.
- B49 Предприятие отражает операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, в которых оно получает услуги в качестве возмещения за свои собственные долевые инструменты, как операции, расчет по которым производится долевыми инструментами. Такой порядок учета применяется независимо от того, решает ли предприятие, или оно обязано, купить данные долевые инструменты у другой стороны с целью погашения своих обязательств перед работниками в соответствии с соглашением о платеже, основанном на акциях. Он также применяется независимо от того:
- (a) были ли права на долевые инструменты предприятия предоставлены работнику самим предприятием или его акционером(ами); или
 - (b) было ли соглашение о платеже, основанном на акциях, урегулировано самим предприятием или его акционером(ами).
- B50 Если акционер имеет обязательство произвести расчет по операции с работниками объекта своих инвестиций, он предоставляет долевые инструменты объекта своих инвестиций, а не свои собственные. Следовательно, если объект инвестиций является предприятием той же группы, что и акционер, согласно пункту 43С акционер должен отражать свое обязательство в своей отдельной финансовой отчетности в соответствии с требованиями, применимыми к операциям, предполагающим выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами, а в консолидированной финансовой отчетности в соответствии с требованиями, применимыми к операциям, предполагающим выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами.

Соглашения о платежах, основанных на акциях, с привлечением долевых инструментов материнского предприятия

- B51 Второй вопрос касается операций между двумя или несколькими предприятиями одной группы, предполагающих выплаты, основанные на акциях, в привлечении долевого инструмента другого предприятия группы. Например, работникам дочернего предприятия предоставляются права на долевые инструменты его материнского предприятия в качестве возмещения за услуги, оказанные данному дочернему предприятию.
- B52 Следовательно, второй вопрос касается следующих соглашений о платежах, основанных на акциях:
- (a) материнское предприятие предоставляет права на свои долевые инструменты работникам своего дочернего предприятия напрямую: обязательство предоставить работникам дочернего

предприятия долевые инструменты возникает у материнского предприятия (а не у дочернего предприятия); и

- (b) дочернее предприятие предоставляет своим работникам права на долевые инструменты своего материнского предприятия: обязательство предоставить своим работникам долевые инструменты возникает у дочернего предприятия.

Материнское предприятие предоставляет права на свои долевые инструменты работникам своего дочернего предприятия (пункт B52(a))

- B53 Дочернее предприятие не имеет обязательства предоставить своим работникам долевые инструменты своего материнского предприятия. Следовательно, в соответствии с пунктом 43В дочернее предприятие должно отражать услуги, полученные от своих работников, в соответствии с требованиями, применимыми к операциям, предполагающим выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, и признать соответствующее увеличение капитала как взнос от материнского предприятия.
- B54 Материнское предприятие имеет обязательство произвести расчет по операции с работниками дочернего предприятия, предоставив собственные долевые инструменты. Следовательно, в соответствии с пунктом 43С материнское предприятие должно отражать свое обязательство в соответствии с требованиями, применимыми к операциям, предполагающим выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами.

Дочернее предприятие предоставляет своим работникам права на долевые инструменты своего материнского предприятия (пункт B52(b))

- B55 Поскольку дочернее предприятие не удовлетворяет ни одному из условий пункта 43В, оно должно отражать операцию со своими работниками как операцию, расчеты по которой производились денежными средствами. Это требование применяется независимо от того, как дочернее предприятие получает долевые инструменты для погашения своих обязательств перед работниками.

Соглашения о платежах, основанных на акциях, с привлечением денежных платежей работникам

- B56 Третий вопрос. Как предприятие, получающее товары или услуги от своих поставщиков (включая работников), должно отражать соглашения о платежах, основанных на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами, в том случае, когда само предприятие не имеет обязательства произвести необходимые платежи своим поставщикам. Например, рассмотрите следующие соглашения, в которых материнское предприятие (а не само предприятие) имеет обязательство произвести необходимые платежи работникам предприятия:
- (a) работники предприятия получают денежные платежи на основе цены его долевого инструмента.
- (b) работники предприятия получают денежные платежи на основе цены долевого инструмента его материнского предприятия.
- B57 Дочернее предприятие не имеет обязательства произвести расчет по операции со своими работниками. Следовательно, дочернее предприятие должно отражать операцию со своими работниками как операцию, расчет по которой производится долевыми инструментами, и признать соответствующее увеличение капитала как взнос своего материнского предприятия. Дочернее предприятие должно провести последующую переоценку себестоимости операции на предмет наличия изменений, возникших в результате несоблюдения рыночных условий перехода в соответствии с пунктами 19-21. Этот порядок учета отличается от отражения данной операции как операции, расчеты по которой производятся денежными средствами, в консолидированной финансовой отчетности группы.
- B58 Поскольку материнское предприятие имеет обязательство произвести расчет по операции с работниками, а возмещение осуществляется денежными средствами, материнское предприятие (и консолидированная группа) должно отражать свое обязательство в соответствии с требованиями пункта 43С, применимыми к операциям, предполагающим выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами.

Переход работников из одного предприятия группы в другое

- В59** Четвертый вопрос касается соглашений группы о платежах, основанных на акциях, в привлечении работников нескольких предприятий группы. Например, материнское предприятие может предоставить работникам своих дочерних предприятий права на свои долевые инструменты, при условии продолжительной службы данных работников на предприятиях группы на протяжении указанного периода. Работник одного дочернего предприятия может перейти на службу в другое дочернее предприятие в течение указанного периода перехода данных прав, это не повлияет на возможность получения работником права на долевые инструменты материнского предприятия по условиям первоначального соглашения о платеже, основанном на акциях. Если дочерние предприятия не имеют обязательства произвести расчеты со своими работниками по операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях, они отражают ее как операцию, расчеты по которой производятся долевыми инструментами. Каждое дочернее предприятие оценивает услуги, полученные от работника, исходя из справедливой стоимости долевых инструментов на ту дату, когда материнское предприятие первоначально предоставило права на данные долевые инструменты в соответствии с Приложением А, а также части периода перехода данных прав, в течение которого работник прослужил на каждом дочернем предприятии.
- В60** Если дочернее предприятие имеет обязательство произвести расчет по операции со своими работниками долевыми инструментами своего материнского предприятия, оно отражает данную операцию как операцию, расчеты по которой производятся денежными средствами. Каждое дочернее предприятие оценивает полученные услуги на основе справедливой стоимости долевых инструментов на дату их предоставления в отношении к периоду перехода данных прав, в течение которого работник прослужил на каждом дочернем предприятии. Кроме того, каждое дочернее предприятие признает любое изменение справедливой стоимости долевых инструментов в течение периода службы работника на каждом дочернем предприятии.
- В61** Такой работник, после перехода из одного предприятия группы в другое, может оказаться удовлетворяющим требованиям перехода прав только на рыночных условиях в соответствии с Приложением А, например, работник уходит из группы до окончания предусмотренного периода службы. В этом случае, поскольку условием перехода прав является служба работника в данной группе, каждое дочернее предприятие должно корректировать сумму, ранее признанную в отношении услуг, полученных от работника, в соответствии с принципами, изложенными в пункте 19. Следовательно, если работник не получает права на долевые инструменты, предоставляемые материнским предприятием, по той причине, что данный работник не удовлетворяет условию перехода прав, кроме рыночного условия, никакая сумма не признается нарастающим итогом в финансовой отчетности ни одного из предприятий группы в отношении услуг, полученных от данного работника.

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»

Цель

- 1 Цель настоящего МСФО (IFRS) состоит в том, чтобы повысить релевантность, надежность и сопоставимость информации об *объединении бизнеса* и его последствиях, которую отчитывающееся предприятие представляет в своей финансовой отчетности. Чтобы достичь этой цели, настоящий МСФО (IFRS) устанавливает принципы и требования в отношении того, как *покупатель*:
- (a) признает и оценивает в своей финансовой отчетности *идентифицируемые* приобретенные активы, принятые обязательства и любую *неконтролирующую долю* в *приобретаемом предприятии*;
 - (b) признает и оценивает *гудвил*, приобретенный при объединении бизнеса, или доходы от выгодного приобретения; и
 - (c) определяет, какую информацию раскрыть, чтобы дать возможность пользователям финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия объединения бизнеса.

Сфера применения

- 2 Настоящий МСФО (IFRS) применяется в отношении операции или события, которое удовлетворяет определению объединения бизнеса. Настоящий МСФО (IFRS) не распространяется на:
- (a) учреждение совместной деятельности;
 - (b) приобретение актива или группы активов, которые не составляют *бизнес*. В таких случаях покупатель должен идентифицировать и признать отдельные идентифицируемые приобретенные активы (включая те активы, которые удовлетворяют определению, и критериям признания в качестве *нематериальных активов* согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»), и принятые обязательства. Стоимость группы должна быть отнесена на отдельные идентифицируемые активы и обязательства на основе их относительных *справедливых стоимостей* на дату покупки. Такая операция или событие не приводят к возникновению гудвила.
 - (c) объединение предприятий или бизнесов, находящихся под общим контролем (в пунктах B1-B4 представлено соответствующее руководство по применению).

Определение объединения бизнеса

- 3 Предприятие должно определить, является ли операция или какое-либо другое событие объединением бизнеса, используя определение, изложенное в настоящем МСФО (IFRS), которое требует, чтобы приобретенные активы и принятые обязательства составляли бизнес. Если приобретенные активы не являются бизнесом, то отчитывающееся предприятие должно учитывать такую операцию или событие как приобретение актива. В пунктах B5-B12 представлено руководство по идентификации объединения бизнеса, а также определение бизнеса.

Метод приобретения

- 4 **Предприятие должно учитывать каждое объединение бизнеса по методу приобретения.**
- 5 Применение метода приобретения требует:
- (a) идентифицировать покупателя;
 - (b) определить *дату приобретения*;
 - (c) признать и оценить идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю в приобретаемом предприятии; и
 - (d) признать и оценить гудвил или доход от выгодной сделки.

Идентификация покупателя

- 6 **В отношении каждого объединения бизнеса, одно из объединяющихся предприятий должно быть идентифицировано как покупатель.**
- 7 Чтобы идентифицировать покупателя – предприятие, которое получает *контроль* над приобретаемым предприятием, следует использовать руководство, изложенное в МСФО (IAS) 27 «*Консолидированная и отдельная финансовая отчетность*». Если объединение бизнеса произошло, но применение руководства, изложенного в МСФО (IAS) 27, ясно не указывает на то, какое из объединяющихся предприятий является покупателем, необходимо рассмотреть факторы, описанные в пунктах B14-B18, чтобы определить покупателя.

Определение даты приобретения

- 8 **Покупатель должен идентифицировать дату приобретения, которая является датой, когда он получает контроль над приобретаемым предприятием.**
- 9 Дата, когда покупатель получает контроль над приобретаемым предприятием, как правило, является датой, когда покупатель юридически передает возмещение, приобретает активы и принимает обязательства приобретаемого предприятия, - датой закрытия. Однако, покупатель мог бы получить контроль в день, наступивший либо раньше, либо позже, чем дата закрытия. Например, дата приобретения предшествует дате закрытия в том случае, если письменное соглашение предусматривает, что покупатель получает контроль над приобретаемым предприятием в день перед датой закрытия. Покупатель должен рассмотреть все уместные факты и обстоятельства при идентификации даты приобретения.

Признание и оценка идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии

Принцип признания

- 10 **На дату приобретения покупатель должен признать отдельно от гудвила идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю в приобретаемом предприятии. Признание идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств осуществляется при выполнении условий, определенных в пунктах 11 и 12.**

Условия признания

11. Чтобы удовлетворять условиям признания в рамках применения метода приобретения, идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства должны соответствовать определениям активов и обязательств, изложенным в *Концепции подготовки и представления финансовой отчетности*, на дату приобретения. Например, затраты, которые покупатель, ожидает, но не обязан нести, в будущем с целью осуществления своего плана по выходу из деятельности приобретаемого предприятия или прекращению трудовых отношений или перемещению служащих приобретаемого предприятия, не являются обязательствами на дату приобретения. Поэтому, покупатель не признает такие затраты в рамках применения метода приобретения. Вместо этого покупатель

признает такие затраты в своей финансовой отчетности после объединения в соответствии с другими МСФО (IFRS).

- 12 Кроме того, чтобы удовлетворять условиям признания в рамках применения метода приобретения идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства должны быть частью того, что покупатель и приобретаемое предприятие (или его прежние *собственники*) обменивают при объединении бизнеса, а не результатом отдельных операций. Покупатель должен применять руководство, изложенное в пунктах 51-53, чтобы определить, какие из приобретенных активов или принятых обязательств являются частью обмена для приобретаемого предприятия и какие, если таковые имеются, являются результатом отдельных операций, которые будут отражаться в учете в соответствии с их характером и применимым МСФО (IFRS).
- 13 Применение покупателем принципа и условий признания может привести к признанию некоторых активов и обязательств, которые приобретаемое предприятие ранее не признавало как активы и обязательства в своей финансовой отчетности. Например, покупатель признает приобретенные идентифицируемые нематериальные активы, такие как фирменный знак, патент или отношения с клиентами, которые приобретаемое предприятие не признавало как активы в своей финансовой отчетности, потому что оно разрабатывало их своими силами и относило соответствующие затраты на расход.
- 14 В пунктах B28-B40 изложено руководство по признанию операционной аренды и нематериальных активов. Пункты 22-28 определяют виды идентифицируемых активов и обязательств, которые включают статьи, в отношении которых настоящий МСФО (IFRS) предусматривает ограниченные исключения из принципа и условий признания.

Классификация или определение идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств при объединении бизнеса

- 15 **На дату приобретения покупатель должен классифицировать или обозначить идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства соответствующим образом с целью последующего применения других МСФО (IFRS). Покупатель должен осуществить такую классификацию или обозначение на основе договорных условий, экономических условий, своей операционной или учетной политики, а также других уместных условий, которые существуют на дату приобретения.**
- 16 В некоторых ситуациях МСФО (IFRS) предусматривают различный порядок учет в зависимости от того, как предприятие классифицирует или определяет конкретный актив или обязательство. Примеры классификаций или обозначений, которые покупателю необходимо сделать на основе соответствующих условий, которые существуют на дату приобретения, включают, среди прочего:
- (a) классификацию конкретных финансовых активов и обязательств как финансового актива или обязательства, оцениваемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, или как финансового актива, имеющегося в наличии для продажи или удерживаемого до погашения, в соответствии с МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*»;
 - (b) обозначение производного инструмента как инструмента хеджирования в соответствии с МСФО (IAS) 39; и
 - (c) оценка того, должен ли встроенный производный финансовый инструмент быть отделен от основного договора в соответствии с МСФО (IAS) 39 (что является вопросом 'классификации' в значении, используемом в данном МСФО (IFRS)).
- 17 Настоящий МСФО (IFRS) предусматривает два исключения из принципа, изложенного в пункте 15:
- (a) классификация арендного договора либо как операционной аренды, либо как финансовой аренды в соответствии с МСФО (IAS) 17 «*Аренда*»; и
 - (b) классификация договора как договора страхования в соответствии с МСФО (IFRS) 4 «*Договоры страхования*».

Покупатель должен классифицировать такие договоры, исходя из договорных условий и других факторов, существующих при принятии договора (или если условия договора были модифицированы таким образом, что это привело бы к изменению классификации, - на момент модификации, который мог бы быть датой приобретения).

Принцип оценки

- 18 Покупатель должен оценить идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства по справедливой стоимости на дату приобретения.
- 19 В отношении каждого объединения бизнеса покупатель должен оценить на дату приобретения компоненты неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии, которые являются непосредственными долями участия и дают своим владельцам право на пропорциональную часть чистых активов предприятия в случае его ликвидации, либо:
- (a) по справедливой стоимости, либо
 - (b) как пропорциональную часть существующих инструментов участия в признанной величине идентифицируемых чистых активов приобретаемого предприятия.

Все прочие компоненты неконтролирующей доли оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения, если только МСФО не требуют применения какой-либо другой основы оценки.

- 20 В пунктах В41-В45 представлено руководство по оценке справедливой стоимости конкретных идентифицируемых активов и неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии. Пункты 24-31 определяют виды идентифицируемых активов и обязательств, которые включают статьи, в отношении которых настоящий МСФО (IFRS) предусматривает ограниченные исключения из принципа оценки.

Исключения из принципов признания или оценки

- 21 Настоящий МСФО (IFRS) предусматривает ограниченные исключения из принципов признания и оценки. Пункты 22-31 определяют как конкретные статьи, для которых предусмотрены исключения, так и характер таких исключений. Покупатель должен осуществлять учет таких статей, следуя требованиям в пунктах 22-31, которые приводят к тому, что некоторые статьи:
- (a) признаются либо путем применения условий признания в дополнение к условиям, изложенным в пунктах 11 и 12, либо путем применения требований других МСФО (IFRS), что дает результаты, которые отличаются от полученных при применении принципа и условий признания.
 - (b) оцениваются на сумму, которая не является их справедливой стоимостью на дату приобретения.

Исключение из принципа признания

Условные обязательства

- 22 МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы» определяет условное обязательство как:
- (a) 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
 - (b) существующее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается, так как:
 - (i) не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; или
 - (ii) величина обязательства не может быть оценена с достаточной степенью надежности.
- 23 Требования в МСФО (IAS) 37 не применяются при определении того, какие условные обязательства необходимо признать на дату приобретения. Вместо этого покупатель должен признать на дату приобретения условное обязательство, принятое при объединении бизнеса, если такое обязательство является существующим обязательством, возникшим в результате прошлых событий, и его справедливая стоимость может быть оценена с достаточной степенью надежности. Поэтому, вопреки МСФО (IAS) 37, покупатель признает условное обязательство, принятое при объединении бизнеса на дату приобретения, даже если не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономическую выгоду. В пункте 56 изложено руководство по последующему учету условных обязательств.

Исключения из принципов признания и оценки

Налоги на прибыль

- 24 Покупатель должен признать и оценить отложенный налоговый актив или обязательство, возникшее в результате приобретенных активов и принятых обязательств при объединении бизнеса в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».
- 25 Покупатель должен учитывать потенциальные налоговые последствия временных разниц и переноса налогов на будущие периоды, осуществленного приобретаемым предприятием, которые существуют на дату приобретения или возникают в результате приобретения в соответствии с МСФО (IAS) 12.

Вознаграждения работникам

- 26 Покупатель должен признать и оценить обязательство (или актив, если таковой имеется), связанное с вознаграждениями работникам приобретаемого предприятия в соответствии с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».

Компенсирющие активы

- 27 При объединении бизнеса продавец может, согласно договору, компенсировать покупателю результат какого-либо условного факта хозяйственной деятельности или неопределенности, связанной с конкретным активом или обязательством или его частью. Например, продавец может компенсировать покупателю убытки, превышающие указанную сумму, по обязательству, которое является результатом конкретного условного факта хозяйственной деятельности. Другими словами, продавец гарантирует, что обязательство покупателя не будет превышать указанную сумму. В результате этого покупатель получает компенсирующий актив. Покупатель должен признать компенсирующий актив одновременного с компенсируемой статьей, при этом оценка такого актива производится на той же основе, что и оценка компенсируемой статьи. При этом необходимо создать оценочный резерв по безнадежным суммам. Следовательно, если компенсация связана с активом или обязательством, признанным на дату приобретения, и оценена по справедливой стоимости на дату приобретения, то покупатель должен признать компенсирующий актив на дату приобретения, оцененный по справедливой стоимости, последствия неопределенности в отношении будущих движений денежных средств, в части их собираемости, включаются в оценку по справедливой стоимости, и отдельный оценочный резерв не требуется (в пункте В41 представлено соответствующее руководство по применению).
- 28 При некоторых обстоятельствах компенсация может относиться к активу или обязательству, которое является исключением из принципа признания или оценки. Например, компенсация может относиться к условному обязательству, которое не признано на дату приобретения, потому что его справедливая стоимость не может быть оценена с достаточной степенью надежности на эту дату. В качестве альтернативы, компенсация может быть связана с активом или обязательством, например, таким, которое следует из вознаграждения работнику, оцененного на основе, которая не является справедливой стоимостью на дату приобретения. При таких обстоятельствах компенсирующий актив должен быть признан и оценен с использованием допущений, совместимых с допущениями, используемыми для оценки компенсируемой статьи, согласно оценке руководством собираемости компенсирующего актива и любых договорных ограничений, наложенных на компенсируемую сумму. В пункте 57 представлено руководство о последующем учете компенсирующего актива.

Исключения из принципа оценки

Повторно приобретенные права

- 29 Покупатель должен оценить стоимость повторно приобретенного права, признанного как нематериальный актив, на основе оставшегося срока соответствующего договора независимо от того, принимали бы участники рынка потенциальное возобновление договора во внимание при определении его справедливой стоимости. В пунктах В35 и В36 представлено соответствующее руководство по применению.

Операции, предусматривающие выплаты, основанные на акциях

- 30 Покупатель должен оценить обязательство или долевой инструмент, связанный с операциями приобретаемого предприятия, предусматривающими выплаты, основанные на акциях, или заменой операций, предусматривающих выплаты, основанные на акциях, приобретаемого предприятия на вознаграждениями операции, предусматривающие выплаты, основанные на акциях, покупателя в соответствии с методом, изложенным в МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях» на дату приобретения. (Настоящий стандарт именуется результат этого метода «рыночная оценка» операции, предусматривающей выплаты, основанные на акциях).

Активы, предназначенные для продажи

- 31 Покупатель должен оценить приобретенный долгосрочный актив (или выбывающую группу), который классифицирован как предназначенный для продажи на дату приобретения в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу в соответствии с пунктами 15-18 указанного МСФО (IFRS).

Признание и оценка гудвила или дохода от выгодной покупки

- 32 Покупатель должен признать гудвил на дату приобретения, оцененный как превышение пункта (а) над пунктом (b) ниже:
- (а) совокупность:
- (i) переданного возмещения, оцененного в соответствии с настоящим МСФО (IFRS), который в целом требует проводить оценку по справедливой стоимости на дату приобретения (см. пункт 37);
 - (ii) суммы любой неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии, оцененной в соответствии с настоящим МСФО (IFRS); и
 - (iii) при объединении бизнеса, осуществляемом поэтапно (см. пункты 41 и 42), справедливой стоимости доли участия в капитале на дату приобретения, которой покупатель ранее владел в приобретаемом предприятии.
- (b) сумма на дату приобретения идентифицируемых приобретенных активов за вычетом принятых обязательств, оцененная в соответствии с настоящим МСФО (IFRS) 3.
- 33 При объединении бизнеса, в котором покупатель и приобретаемое предприятие (или его прежние собственники) обмениваются только неконтролирующими долями, справедливая стоимость неконтролирующей доли приобретаемого предприятия на дату приобретения может быть оценена с большей степенью надежности, чем справедливая стоимость неконтролирующей доли покупателя на дату приобретения. В этом случае покупатель должен определить сумму гудвила, используя справедливую стоимость на дату приобретения неконтролирующей доли приобретаемого предприятия вместо справедливой стоимости на дату приобретения переданной неконтролирующей доли. Чтобы определить сумму гудвила при объединении бизнеса, в котором никакое возмещение не было передано, покупатель должен использовать справедливую стоимость на дату приобретения неконтролирующей доли покупателя в приобретаемом предприятии, которая определяется с использованием установленной методики оценки справедливой стоимости переданного возмещения на дату приобретения (пункт 32 (а) (i)). В пунктах В46-В49 изложено соответствующее руководство по применению.

Выгодные покупки

- 34 Время от времени покупатель делает выгодную покупку, которая является объединением бизнеса, при котором сумма в пункте 32 (b) превышает совокупность сумм, указанных в пункте 32 (а). Если такое превышение сохраняется после применения требований в пункте 36, то покупатель должен признать полученный доход в составе прибыли или убытка на дату приобретения. Доход должен быть отнесен на покупателя.
- 35 Выгодная покупка могла бы иметь место, например, при объединении бизнеса, которое является принудительной продажей, когда продавец действует по принуждению. Однако, исключения из признания или оценки в отношении каких-либо конкретных статей, обсуждаемых в пунктах 22-31, также могут привести к признанию дохода (или изменить сумму признанного дохода) при выгодной покупке.
- 36 Прежде чем признать доход при выгодной покупке, покупатель должен повторно рассмотреть вопрос о том, правильно ли он идентифицировал все приобретенные активы и все принятые обязательства, и признать любые дополнительные активы или обязательства, идентифицированные при проведении такого обзора. После этого покупатель должен рассмотреть процедуры, используемые для оценки сумм, признание которых требуется настоящим МСФО (IFRS) на дату приобретения в отношении следующих статей:
- (а) идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства;
 - (b) неконтролирующая доля в приобретаемом предприятии, если имеется;
 - (c) в отношении объединения бизнеса, осуществляемого поэтапно, неконтролирующая доля, которой ранее владел покупатель в приобретаемом предприятии; и
 - (d) переданное возмещение.

Цель обзора состоит в том, чтобы гарантировать, что оценка надлежащим образом отражает всю доступную информацию на дату приобретения.

Переданное возмещение

- 37 Возмещение, переданное при объединении бизнеса, должно быть оценено по справедливой стоимости, которая вычисляется как сумма справедливых стоимостей на дату приобретения активов, переданных покупателем, обязательств, принятых покупателем перед прежними собственниками приобретаемого предприятия, и долей участия в капитале, выпущенных покупателем. (Однако, любая часть вознаграждений выплатами, основанными на акциях, покупателя, предоставляемых в обмен на вознаграждения, держателями которых являются работники приобретаемого предприятия, которая включена в возмещение, переданное при объединении бизнеса, будет оцениваться в соответствии с пунктом 30, а не по справедливой стоимости). Примеры возможных форм возмещения включают денежные средства, другие активы, бизнес или дочернее предприятие покупателя, *условное возмещение*, простые или привилегированные долевые инструменты, опционы, warrants и доли участников *взаимных предприятий*.
- 38 Переданное возмещение может включать активы или обязательства покупателя, балансовая стоимость которых отличается от их справедливой стоимости на дату приобретения (например, немонетарные активы или бизнес покупателя). В таком случае покупатель должен переоценить переданные активы или обязательства до их справедливой стоимости на дату приобретения и признать полученный доход или убытки, если таковые имеются, в составе прибыли или убытка. Однако, иногда переданные активы или обязательства остаются в объединенном предприятии после объединения бизнеса (например, потому что активы или обязательства были переданы приобретаемому предприятию, а не его прежним собственникам), и покупатель поэтому сохраняет контроль над ними. В той ситуации покупатель должен оценить такой актив и обязательство по их балансовой стоимости непосредственно перед датой приобретения и не должен признавать доход или убыток в составе прибыли или убытка по активам или обязательствам, которые он контролирует, ни до, ни после объединения бизнеса.

Условное возмещение

- 39 Возмещение, которое покупатель передает в обмен на приобретаемое предприятие, включает любые активы или обязательства, возникающие в результате соглашения об условном возмещении (см. пункт 37). Покупатель должен признать справедливую стоимость условного возмещения на дату приобретения как часть возмещения, переданного в обмен на приобретаемое предприятие.
- 40 Покупатель должен классифицировать обязательство выплатить условное возмещение как обязательство или как капитал, исходя из определений долевого инструмента и финансового обязательства, изложенных в пункте 11 МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление информации*», или требований других применимых МСФО (IFRS). Покупатель должен классифицировать право вернуть переданное ранее возмещение при выполнении определенных условий как актив. В пункте 58 представлено руководство по последующему учету условного возмещения.

Дополнительное руководство по применению метода приобретения к конкретным типам объединения бизнеса

Объединение бизнеса, осуществляемое поэтапно

- 41 В некоторых случаях покупатель получает контроль над приобретаемым предприятием, в котором он владел долей в капитале непосредственно перед датой приобретения. Например, на 31 декабря 20X1 г. Предприятие А владеет 35-процентной неконтролирующей долей в Предприятии В. В этот день Предприятие А покупает дополнительную 40-процентную неконтролирующую долю в Предприятии В, которая дает ему контроль над Предприятием В. Настоящий МСФО (IFRS) именуется такой операцией, как объединение бизнеса, осуществляемое поэтапно, иногда она также упоминается как постепенное приобретение.
- 42 При объединении бизнеса, осуществляемом поэтапно, покупатель должен переоценить долю капитала, которой он ранее владел в приобретаемом предприятии, по справедливой стоимости на дату приобретения и признать полученный в результате доход или расход, если таковой имеется, в составе прибыли или убытка. В предыдущие отчетные периоды покупатель мог признавать изменения в стоимости своей доли в капитале приобретаемого предприятия в составе прочего совокупного дохода (например, потому что инвестиции были классифицированы как имеющиеся в наличии для продажи). В таком случае сумма, которая была признана в составе прочего совокупного дохода, должна быть

признана на той же основе, применение которой требовалось бы, если бы покупатель напрямую распорядился долей в капитале, которой он владел ранее.

Объединение бизнеса, осуществляемое без передачи возмещения

- 43 В некоторых случаях покупатель получает контроль над приобретаемым предприятием, не передавая возмещение. Метод приобретения, используемый для учета объединения бизнеса, распространяется и на такое объединение. Среди таких обстоятельств можно назвать следующие:
- (a) Приобретаемое предприятие приобретает обратно достаточное количество своих собственных акций, чтобы существующий инвестор (покупатель) получил контроль.
 - (b) Истекло право вето меньшинства, которое раньше удерживало покупателя от контроля над приобретаемым предприятием, в котором покупателю принадлежит большинство голосующих прав.
 - (c) Покупатель и приобретаемое предприятие соглашаются объединить свой бизнес только по договору. Покупатель не передает никакого возмещения в обмен на контроль над приобретаемым предприятием и не имеет доли в капитале приобретаемого предприятия ни на дату приобретения, ни ранее. Примером объединения бизнеса, осуществленного только посредством договора, может служить объединение двух фирм по «скрепляющему» соглашению или формирование двойной листинговой корпорации.
- 44 При объединении, осуществляемом только посредством договора, покупатель должен отнести на владельцев приобретаемого предприятия сумму чистых активов приобретаемого предприятия, признанных в соответствии с настоящим МСФО (IFRS). Другими словами, доли участия в капитале приобретаемого предприятия, держатели которых не являются покупателем, отражаются как неконтролирующая доля в финансовой отчетности покупателя после объединения, даже если это приводит к тому, что все доли участия в капитале приобретаемого предприятия отнесены на неконтролирующую долю.

Период оценки

- 45 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. Во время периода оценки покупатель должен осуществлять ретроспективную корректировку условных сумм, признанных на дату приобретения, чтобы отразить новую информацию, полученную о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения и, будучи тогда известными, затронули бы оценку сумм, признанных на указанную дату. Во время периода оценки покупатель должен также признать дополнительные активы или обязательства в случае получения новой информации о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения и, будучи тогда известными, привели бы к признанию таких активов и обязательств на эту дату. Период оценки заканчивается, как только покупатель получает информацию, которую он искал о фактах и обстоятельствах, существовавших на дату приобретения, или узнает, что больше нет доступной информации. Однако, период оценки не должен превышать один год с даты приобретения.
- 46 Период оценки – это период после даты приобретения, во время которого покупатель может осуществить корректировку условных сумм, признанных в отношении объединения бизнеса. Период оценки предоставляет покупателю разумное время, чтобы получить информацию, необходимую для идентификации и оценки по состоянию на дату приобретения в соответствии с требованиями настоящего МСФО (IFRS):
- (a) идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии;
 - (b) возмещения, переданного приобретаемому предприятию (или другой суммы, используемой при оценке гудвила);
 - (c) при объединении бизнеса, осуществляемого поэтапно, доли участия в капитале приобретаемого предприятия, которой покупатель владел ранее; и
 - (d) полученного в результате гудвила или дохода от выгодной покупки.
- 47 Покупатель должен рассмотреть все уместные факторы при определении того, должна ли информация, полученная после даты приобретения, привести к корректировке условных признанных сумм, или эта информация следует из событий, которые произошли после даты приобретения. В качестве уместных факторов можно назвать дату, когда дополнительная информация была получена, а также то, может ли

покупатель определить причину для изменения условных сумм. Информация, которая получена вскоре после даты приобретения, с большей степенью вероятности будет отражать обстоятельства, которые существовали на дату приобретения, чем информация, полученная несколько месяцев спустя. Например, продажа актива третьему лицу вскоре после даты приобретения за сумму, которая значительно отличается от его условной справедливой стоимости, определенной на указанную дату, будет вероятно указывать на ошибку в условной сумме, если только событие, которое привело к изменению справедливой стоимости актива, не может быть установлено.

- 48 Покупатель признает увеличение (уменьшение) условной суммы, признанной в отношении идентифицируемого актива (обязательства) посредством уменьшения (увеличение) гудвила. Однако, новая информация, полученная во время периода оценки, может в некоторых случаях привести к корректировке условной суммы более чем одного актива или обязательства. Например, покупатель мог принять обязательство оплатить убытки, связанные с несчастным случаем на одном из заводов приобретаемого предприятия, которые полностью или частично покрываются политикой страхования гражданской ответственности приобретаемого предприятия. Если покупатель получает новую информацию во время периода оценки о справедливой стоимости на дату приобретения такого обязательства, корректировка гудвила, являющаяся результатом изменения условной суммы, признанной в отношении обязательства, была бы компенсирована (полностью или частично) соответствующей корректировкой гудвила, являющейся результатом изменения условной суммы, признанной в отношении требования к получению от страховщика.
- 49 Во время периода оценки покупатель должен признать корректировки условных сумм, как будто учет объединения бизнеса был завершен на дату приобретения. Таким образом, покупатель должен соответствующим образом пересмотреть сравнительную информацию за предыдущие периоды, представленную в финансовой отчетности, включая внесение изменений в составе обесценения, амортизации или других статей, влияющих на доход, признанных при завершении первоначального учета.
- 50 После окончания периода оценки покупатель должен пересматривать учет объединения бизнеса только с целью исправления ошибок в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Определение того, что является частью объединения бизнеса

- 51 Между покупателем и приобретаемым предприятием могут существовать какие-либо отношения или договоренности, сложившиеся до начала переговоров относительно объединения бизнеса, или покупатель и приобретаемое предприятие могут вступить в какое-либо соглашение во время переговоров, которое является отдельной операцией по отношению к объединению бизнеса. В обеих ситуациях покупатель должен идентифицировать все суммы, которые не являются частью того, что покупатель и приобретаемое предприятие (или его прежние собственники) обменивают при объединении бизнеса, то есть суммы, которые не являются частью обмена на приобретаемое предприятие. В рамках метода приобретения покупатель должен признать только вознаграждение, переданное за приобретаемое предприятие, а также приобретенные активы и принятые обязательства в обмен на приобретаемое предприятие. Учет отдельных операций должен производиться согласно соответствующим МСФО (IFRS).
- 52 Операция, совершаемая покупателем или от имени покупателя, или, прежде всего, в пользу покупателя или объединенного предприятия, а не, прежде всего, в пользу приобретаемого предприятия (или его прежних собственников) до объединения, с большой степенью вероятности будет отдельной операцией. Ниже представлены примеры отдельных операций, в отношении которых не должен применяться метод приобретения:
- (a) операция, результатом которой является установление отношений между покупателем и приобретаемым предприятием до объединения;
 - (b) операция, в результате которой работники или прежние собственники приобретаемого предприятия получают вознаграждение за будущие услуги; и
 - (c) операция, в результате которой приобретаемое предприятие или его прежние собственники получают возмещение за оплату расходов покупателя, связанных с приобретением.

В пунктах B50-B62 представлено соответствующее руководство по применению.

Затраты, связанные с приобретением

- 53 Затраты, связанные с приобретением – это затраты, которым подвергается покупатель при осуществлении объединения бизнеса. Такие затраты включают комиссию посредника; оплату

консультативных, юридических услуг, услуг по бухгалтерскому учету, оценке, прочих профессиональных или консультационных услуг; общие административные затраты, включая затраты на содержание внутреннего отдела по приобретениям; а также затраты на регистрацию и выпуск долговых и долевых ценных бумаг. Покупатель должен отразить в учете затраты, связанные с приобретением, как расходы в тех периодах, когда были понесены затраты и получены услуги, с одним исключением. Затраты на выпуск долговых или долевых ценных бумаг должны быть признаны в соответствии с МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 39.

Последующая оценка и учет

54 В целом, покупатель должен осуществлять последующую оценку и учет приобретенных активов, принятых или понесенных обязательств и долевых инструментов, выпущенных при объединении бизнеса, в соответствии с другими применимыми МСФО (IFRS) в зависимости от их характера. Однако, настоящий МСФО (IFRS) содержит руководство по последующей оценке и учету следующих приобретенных активов, принятых обязательств, и долевых инструментов, выпущенных при объединении бизнеса:

- (a) повторно приобретенные права;
- (b) условные обязательства, признанные на дату приобретения;
- (c) компенсирующие активы; и
- (d) условное возмещение.

В пункте B63 представлено соответствующее руководство по применению.

Повторно приобретенные права

55 Повторно приобретенное право, признанное как нематериальный актив, амортизируется в течение оставшегося договорного периода по контракту, согласно которому право было предоставлено. Покупатель, который впоследствии продает повторно приобретенное право третьему лицу, должен учесть балансовую стоимость нематериального актива при определении дохода или убытка от продажи.

Условные обязательства

56 После первоначального признания и до тех пор, пока обязательство не урегулировано, не аннулировано или не истекло, покупатель должен оценивать условное обязательство, признанное при объединении бизнеса, по наибольшей из следующих сумм:

- (a) сумма, которая была бы признана в соответствии с МСФО (IAS) 37; и
- (b) сумма, первоначально признанная за вычетом, где необходимо, совокупной амортизации, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка».

Это требование не распространяется на договоры, учет которых осуществляется в соответствии с МСФО (IAS) 39.

Компенсирующие активы

57 В конце каждого последующего отчетного периода покупатель должен оценить компенсирующий актив, который был признан на дату приобретения, на той же самой основе, что и компенсируемое обязательство или актив, в соответствии со всеми договорными ограничениями на его сумму, а в отношении компенсирующего актива, который впоследствии не оценивается по справедливой стоимости, с оценкой руководством собираемости компенсирующего актива. Покупатель должен прекратить признание компенсирующего актива только тогда, когда актив будет взыскан, продан, или покупатель потеряет на него право каким-либо иным образом.

Условное возмещение

58 Некоторые изменения в справедливой стоимости условного возмещения, которое покупатель признает после даты приобретения, могут явиться результатом дополнительной информации, которую покупатель получил после этой даты о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения. Такие изменения являются корректировками периода оценки в соответствии с пунктами 45-49. Однако,

изменения, являющиеся результатом событий, произошедших после даты приобретения, таких как достижение планового дохода, достижение указанной цены акции или достижение вехи в научно-исследовательском проекте, не являются корректировками периода оценки. Покупатель должен отразить в учете изменения в справедливой стоимости условного возмещения, которые не являются корректировками периода оценки следующим образом:

- (a) Условное возмещение, классифицированное как капитал, не должно быть переоценено, а его последующее урегулирование должно и далее учитываться в составе капитала.
- (b) Условное возмещение, классифицированное как актив или обязательство, которое:
 - (i) является финансовым инструментом и попадает в сферу применения МСФО (IAS) 39, оценивается по справедливой стоимости, при этом любой полученный в результате доход или убыток признается либо в составе прибыли или убытка, либо в составе прочего совокупного дохода в соответствии с указанным МСФО (IFRS).
 - (ii) не попадает в сферу применения МСФО (IAS) 39, учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 37 или другими МСФО (IFRS) сообразно обстоятельствам.

Раскрытие информации

- 59 Покупатель должен раскрывать информацию, которая позволяет пользователям его финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия состоявшегося объединения бизнеса либо:
- (a) в течение текущего отчетного периода; либо
 - (b) после конца отчетного периода, но прежде, чем финансовая отчетность утверждена к выпуску.
- 60 Для достижения цели, сформулированной в пункте 59, покупатель должен раскрыть информацию, определенную в пунктах В64-В66.
- 61 Покупатель должен раскрыть информацию, которая позволяет пользователям его финансовой отчетности оценить финансовые последствия корректировок, признанных в течение текущего отчетного периода, которые связаны с объединением бизнеса, состоявшимся в текущем периоде или в предыдущих отчетных периодах.
- 62 Для достижения цели, сформулированной в пункте 61, покупатель должен раскрыть информацию, определенную в пункте В67.
- 63 Если определенные раскрытия, требуемые этим и другими МСФО (IFRS), не достигают цели, сформулированной в пунктах 59 и 61, покупатель должен раскрыть любую дополнительную информацию, необходимую для достижения таких целей.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

Дата вступления в силу

- 64 Настоящий МСФО (IFRS) должен применяться на перспективной основе в отношении объединения бизнеса, для которого дата приобретения совпадает или наступает после начала первого годового отчетного периода, начинающегося 1 июля 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешено. Однако, настоящий МСФО (IFRS) должен быть применен только в начале годового отчетного периода, который начинается 30 июня 2007 г. или после этой даты. Если предприятие применяет настоящий МСФО (IFRS) до 1 июля 2009 г., то оно должно раскрыть этот факт и одновременно применить МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 г.).
- 64А [Удален]
- 64В Публикация «Улучшения в МСФО», выпущенная в мае 2010 года, внесла изменения и дополнения в пункты 19, 30 и В56 и добавила пункты В62А и В62В. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении отчетных годов, начинающихся 1 июля 2010 года или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие будет применять поправки в отношении более раннего периода, то оно должно раскрыть этот факт. Поправки должны применяться на перспективной основе, начиная с даты, когда предприятие применило настоящий стандарт впервые.

- 64C Публикация «Улучшения в МСФО», выпущенная в мае 2010 года, добавила пункты 65A-65E. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении отчетных годов, начинающихся 1 июля 2010 года или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие будет применять поправки в отношении более раннего периода, то оно должно раскрыть этот факт. Поправки должны применяться к сальдо условного возмещения, которые являются результатом объединения бизнеса с датой приобретения, предшествующей применению настоящего стандарта в редакции 2008 года.

Переход к новому порядку учета

- 65 Активы и обязательства, возникшие в результате объединения бизнеса, даты приобретения которых предшествовали применению настоящего МСФО (IFRS), не должны корректироваться с началом применения настоящего МСФО (IFRS).
- 65A Сальдо условного возмещения, которые являются результатом объединения бизнеса с датой приобретения, предшествующей дате, когда предприятие впервые применило настоящий стандарт в редакции 2008 г., не подлежат корректировке после первого применения настоящего стандарта. При последующем учете указанных сальдо применяются пункты 65B-65E. Пункты 65B-65E не применяются в отношении сальдо условного возмещения, которые являются результатом объединения бизнеса, дата приобретения по которому наступает позднее или совпадает с датой, когда предприятие впервые применило настоящий стандарт в редакции 2008 г. В пунктах 65B-65E объединение бизнеса означает исключительно объединение бизнеса, дата приобретения по которому предшествовала применению настоящего стандарта в редакции 2008 г.
- 65B Если соглашение об объединении бизнеса предусматривает корректировку стоимости объединения, которая зависит от будущих событий, покупатель должен включить сумму такой корректировки в стоимость объединения на дату приобретения, если корректировка является вероятной и может быть надежно оценена.
- 65C Соглашение об объединении бизнеса может допускать корректировки стоимости объединения бизнеса, которые зависят от одного или нескольких будущих событий. Корректировка могла бы, например, зависеть от поддержания или достижения заявленного уровня прибыли в будущих периодах или от поддержания рыночной цены выпущенных инструментов. Как правило, оценить величину любой такой корректировки можно в момент первоначального учета объединения бизнеса, не ослабляя надежность информации, даже притом, что здесь существует некоторая неопределенность. Если будущие события не наступят или возникнет необходимость в пересмотре оценки, то стоимость объединения бизнеса должна быть скорректирована соответствующим образом.
- 65D Однако, если соглашение об объединении бизнеса предусматривает такую корректировку, она не включается в стоимость объединения бизнеса на момент первоначального учета объединения бизнеса, если такая корректировка либо не характеризуется как вероятная, либо не может быть оценена надежно. Если такая корректировка впоследствии станет вероятной и сможет быть оценена надежно, то дополнительное возмещение следует рассматривать как корректировку стоимости объединения бизнеса.
- 65E В некоторых обстоятельствах покупатель может быть обязан сделать последующий платеж в пользу продавца в качестве компенсации за уменьшение стоимости переданных активов, выпущенных долевых инструментов или обязательств, понесенных или принятых покупателем в обмен на контроль над приобретаемым предприятием. Именно это происходит, например, когда покупатель гарантирует рыночную цену долевых или долговых инструментов, выпущенных как часть стоимости объединения бизнеса, и обязан выпустить дополнительные долевые или долговые инструменты, чтобы возместить первоначально установленную стоимость. В таких случаях увеличение стоимости объединения бизнеса не признается. В случае с долевыми инструментами справедливая стоимость дополнительной оплаты компенсируется равнозначным уменьшением признанной первоначально выпущенных инструментов. В случае с долговыми инструментами дополнительная оплата расценивается как уменьшение премии или увеличение дисконта первоначального выпуска.
- 66 Предприятие, такое как взаимное предприятие, которое еще не применяет МСФО (IFRS) 3 и совершает одно или более объединений бизнеса, которые были учтены с использованием метода покупки, должно применять положения переходного периода, изложенные в пунктах B68 и B69.

Налоги на прибыль

- 67 В отношении объединения бизнеса, при котором дата приобретения предшествует применению настоящего МСФО (IFRS), покупатель должен на перспективной основе применить требования пункта 68 МСФО (IAS) 12, с учетом поправок, внесенных настоящим МСФО (IFRS). То есть покупатель не должен корректировать учет предыдущих объединений бизнеса на ранее признанные изменения в

признаваемых отложенных налоговых активах. Однако, начиная с даты применения настоящего МСФО (IFRS), покупатель должен признавать изменения в признаваемых отложенных налоговых активах как корректировку прибыли или убытка (или, если МСФО (IAS) 12 требует, вне состава прибыли или убытка).

Прекращение действия МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2004 г.)

68 Настоящий МСФО (IFRS) заменяет МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» (в редакции 2004 г.).

Приложение А

Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).

бизнес	Интегрированная совокупность видов деятельности и активов, осуществление которых и управление которыми способно привести к получению дохода в форме дивидендов, снижения затрат или какой-либо иной экономической выгоды, непосредственно инвесторами или другими собственниками, участниками или членами.
взаимное предприятие	Предприятие, отличное от предприятия, находящегося в собственности инвестора, которое обеспечивает дивиденды, снижение затрат или другие экономические выгоды непосредственно владельцам , членам, или участникам. Например, компания взаимного страхования, кредитный союз, или кооперативное предприятие являются взаимными предприятиями.
владельцы	В целях настоящего МСФО (IFRS) термин « <i>собственники</i> » используется в широком смысле для обозначения держателей долей участия в предприятии, находящемся в собственности инвестора, и собственников или членов или участников взаимных предприятий .
гудвил	Актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнеса , которые не идентифицируются и не признаются по-отдельности.
дата приобретения	Дата, на которую покупатель фактически получает контроль над приобретаемым предприятием .
доля участия в капитале	Для целей настоящего МСФО (IFRS) термин « <i>доля участия в капитале</i> » используется в широком смысле для обозначения долей участия в предприятиях, находящихся в собственности инвестора и собственника, долей участников или членов взаимных предприятий .
идентифицируемый	Актив является <i>идентифицируемым</i> если он либо: (а) отделен, то есть может быть отсоединен или отделен от предприятия и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли предприятие это сделать; либо (б) возникает в результате договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли такие права передать или отделить от предприятия или от других прав и обязательств.
контроль	Полномочия управлять финансовой и операционной политикой предприятия с целью получения выгод от его деятельности.
неконтролирующая доля	Доля участия в капитале дочернего предприятия, не относимая прямо или косвенно на материнское предприятие.
нематериальный актив	Идентифицируемый немонетарный актив , не имеющий физического содержания.
объединение бизнеса	Операция или иное событие, при котором покупатель получает контроль над одним или более бизнесами . Операции, иногда упоминаются как ‘настоящие слияния’ или ‘слияния равных’, также являются объединением бизнеса в том смысле, в каком этот термин используется в настоящем МСФО (IFRS).
покупатель приобретаемого предприятия	Предприятие, которое получает контроль над приобретаемым предприятием . Бизнес или бизнесы, контроль над которыми получает покупатель при объединении бизнеса .
справедливая стоимость	Сумма, на которую актив может быть обменян или обязательство исполнено при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми сторонами.
условное возмещение	Как правило, обязательство покупателя передать дополнительные активы или доли участия в капитале прежним собственникам приобретаемого предприятия в рамках обмена на контроль над приобретаемым предприятием при условии наступления определенных будущих событий или выполнения условий. Однако, условное возмещение также может дать покупателю право вернуть ранее переданное возмещение в случае выполнения определенных условий.

Приложение В

Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).

Объединения бизнеса, включающие предприятия, находящиеся под общим контролем (применение пункта 2(с))

- B1** Настоящий МСФО (IFRS) не распространяется на объединение бизнеса, включающее предприятия или бизнесы, находящиеся под общим контролем. Объединение бизнеса, включающее предприятия или бизнесы, находящиеся под общим контролем, является объединением бизнеса, при котором все объединяющиеся предприятия или бизнесы, в конечном счете, контролируются одной и той же стороной или сторонами как до, так и после объединения бизнеса, и этот контроль не является временным.
- B2** Группу физических лиц следует рассматривать как контролиующую предприятие, если в результате договора они имеют коллективное право определять его финансовую и операционную политику таким образом, чтобы получать выгоды от деятельности предприятия. Следовательно, объединение бизнеса не входит в сферу применения настоящего МСФО (IFRS), если одна и та же группа физических лиц имеет в конечном счете по договору коллективное право определять финансовую и операционную политику каждого из объединяющихся предприятий таким образом, чтобы получать выгоды от их деятельности, и это право не является временным.
- B3** Предприятие может контролироваться физическим лицом или группой физических лиц, действующих вместе согласно договору, и на это физическое лицо или группу физических лиц могут не распространяться требования по представлению финансовой отчетности согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS). Таким образом, для объединяющихся предприятий нет необходимости быть включенными в одну и ту же консолидированную финансовую отчетность по объединению бизнеса, для того чтобы рассматриваться как объединение бизнеса, включающее предприятия, находящиеся под общим контролем.
- B4** Величина неконтролирующих долей в каждом из объединяющихся предприятий до и после объединения бизнеса не имеет значения при определении того, включает ли объединение бизнеса предприятия, находящиеся под общим контролем. Аналогичным образом тот факт, что одно из объединяющихся предприятий является дочерним предприятием, исключенным из консолидированной финансовой отчетности группы, не является значимым при определении того, включает ли объединение бизнеса предприятия, находящиеся под общим контролем.

Определение объединения бизнеса (применение пункта 3)

- B5** Настоящий МСФО (IFRS) определяет объединение бизнеса как операцию или иное событие, при котором покупатель получает контроль над одним или более бизнесами. Покупатель мог бы получить контроль над приобретаемым предприятием множеством способов, например:
- (a) путем передачи денежных средств, их эквивалентов или других активов (включая чистые активы, которые составляют бизнес);
 - (b) путем принятия обязательств;
 - (c) путем выпуска долей участия в капитале;
 - (d) путем предоставления более одного вида возмещения; или
 - (e) без передачи возмещения, включая объединение посредством только договора (см. пункт 43).
- B6** Объединение бизнеса может быть структурировано различными способами в силу юридических, налоговых или других причин, которые включают, среди прочего, следующие ситуации:
- (a) один или несколько видов коммерческой деятельности становятся дочерними предприятиями покупателя, или чистые активы одного или нескольких видов коммерческой деятельности сливаются в покупателя;
 - (b) одно объединяющееся предприятие передает свои чистые активы, или его собственники передают свои доли участия другому предприятию или его собственникам;

- (с) все объединяющиеся предприятия передают свои чистые активы, или владельцы таких предприятий передают свои доли участия, вновь сформированному предприятию (такие операции иногда упоминаются как операции по слиянию или компиляции); или
- (d) группа прежних собственников одного из объединяющихся предприятий получает контроль над объединенным предприятием.

Определение бизнеса (применение пункта 3)

- B7** Бизнес состоит из вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, которые способны создать отдачу. Хотя бизнес, как правило, дает отдачу, отдача не требуется для того, чтобы квалифицировать интегрированную совокупность как бизнес. Ниже представлено определение трех элементов бизнеса:
- (a) **Вклад:** Любой экономический ресурс, который создает, или может создать, отдачу в результате применения одного или более процессов. Среди примеров можно назвать долгосрочные активы (включая нематериальные активы или права использовать долгосрочные активы), интеллектуальную собственность, возможность получить доступ к необходимым материалам или правам, а также работников.
 - (b) **Процесс:** Любая система, стандарт, протокол, соглашение или правило, которое при применении к вкладу или вкладам создает или может создать отдачу. Среди примеров можно назвать процессы стратегического управления, операционные процессы и процессы по управлению ресурсами. Эти процессы, как правило, документируются, но организованная рабочая сила, имеющая необходимые навыки и опыт и выполняющая требования правил и соглашений, может обеспечить необходимые процессы, которые могут быть применены к вкладам с целью создания отдачи. (Системы бухгалтерского учета, выставления счетов, выплаты заработной платы и другие административные системы, как правило, не являются процессами, которые используются для создания отдачи).
 - (с) **Отдача:** результат вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, которые обеспечивают или способны обеспечить доход в форме дивидендов, снижения затрат или другой экономической выгоды непосредственно инвесторам или другим собственникам, членам или участникам.
- B8** Чтобы совокупность видов деятельности и активов могла функционировать и ей можно было управлять для достижения определенных целей, совокупности необходимы два существенных элемента – вклады и процессы, применяемые в отношении таких вкладов, которые вместе используются или будут использоваться для создания отдачи. Однако, бизнес не обязательно должен включать все вклады или процессы, которые продавец использовал при ведении такого бизнеса, если участники рынка способны приобрести бизнес и продолжать производить отдачу, например, путем интегрирования бизнеса с их собственными вкладами и процессами.
- B9** Характер элементов бизнеса варьируется в зависимости от отрасли и структуры операций предприятия (деятельности), включая стадию становления предприятия. Существующий бизнес часто имеет множество различных видов вкладов, процессов и отдачи, тогда как у нового бизнеса зачастую есть небольшое количество вкладов и процессов, а иногда только один вид отдачи (продукт). Практически у всех бизнесов также есть обязательства, но бизнес не обязательно имеет обязательства.
- B10** Интегрированная совокупность видов деятельности и активов, находящаяся на стадии становления, может и не иметь отдачи. Если отдачи нет, покупатель должен рассмотреть другие факторы, чтобы определить, является ли совокупность бизнесом. Такие факторы включают, среди прочего:
- (a) начала ли совокупность осуществление основной запланированной деятельности;
 - (b) имеет ли совокупность работников, интеллектуальную собственность и другие вклады и процессы, которые могли бы применяться к указанным вкладам;
 - (с) следует ли совокупность плану по производству отдачи; и
 - (d) будет ли совокупность в состоянии получить доступ к клиентам, которые купят отдачу.
- Не все перечисленные факторы обязательно должны присутствовать в конкретной интегрированной совокупности видов деятельности и активов на стадии становления, чтобы такую совокупность можно было классифицировать как бизнес.
- B11** Определение того, является ли конкретная совокупность активов и видов деятельности бизнесом, должно быть основано на том, может ли участник рынка осуществлять такие интегрированные виды деятельности и управлять активами как бизнесом. Таким образом, при оценке того, является ли конкретная совокупность бизнесом, не имеет значение, управлял ли продавец совокупностью как бизнесом или намеревается ли покупатель управлять совокупностью как бизнесом.

- B12 При отсутствии доказательств обратного, конкретная совокупность активов и видов деятельности, в которой присутствует гудвил, должна расцениваться как бизнес. Однако, бизнес не обязательно должен обладать гудвиллом.

Определение покупателя (применение пунктов 6 и 7)

- B13 Руководство, представленное в МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» должно использоваться, чтобы определить покупателя – предприятие, которое получает контроль над приобретаемым предприятием. Если объединение бизнеса свершилось, но применение руководства, представленное в МСФО (IAS) 27, ясно не указывает, какое из объединяющихся предприятий является покупателем, необходимо рассмотреть факторы, описанные в пунктах B14–B18, при таком определении.
- B14 При объединении бизнеса, осуществляемом, прежде всего, путем передачи денежных средств или других активов или путем принятия обязательств, покупатель – это, как правило, предприятие, которое передает денежные средства или другие активы или принимает обязательства.
- B15 При объединении бизнеса, осуществляемого, прежде всего, путем обмена долей участия, покупатель – это, как правило, предприятие, которое выпускает доли участия. Однако, при некоторых объединениях бизнеса, обычно упоминаемых ‘обратные приобретения’, выпускающее предприятие является приобретаемым предприятием. В пунктах B19–B27 представлено руководство по учету обратного приобретения. Необходимо также рассмотреть другие уместные факты и обстоятельства для идентификации покупателя при объединении бизнеса, осуществляемом путем обмена долей участия, включая:
- (a) *относительные голосующие права в объединенном предприятии после объединения бизнеса* – Как правило, покупатель – это объединяющееся предприятие, собственники которого, как группа, сохраняют или получают наибольшую часть голосующих прав в объединенном предприятии. При определении того, какая группа собственников сохраняет или получает наибольшую часть голосующих прав, предприятие должно рассмотреть существование любых необычных или специальных договоренностей в отношении прав голоса и опционов, warrants или конвертируемых ценных бумаг.
 - (b) *существование большой голосующей доли меньшинства в объединенном предприятии, если ни у одного другого собственника или организованной группы собственников нет значительного голосующего пакета* – Как правило, покупатель – это объединяющееся предприятие, единственный собственник или организованная группа собственников которого является держателем наибольшей голосующей доли меньшинства в объединенном предприятии.
 - (c) *состав органа управления объединенного предприятия* – Как правило, покупатель – это объединяющееся предприятие, собственники которого имеют возможность выбирать или назначать или снимать большинство членов органа управления объединенного предприятия.
 - (d) *состав старшего руководства объединенного предприятия* – Как правило, покупатель – это объединяющееся предприятие (прежнее) руководство которого доминирует в составе руководства объединенного предприятия.
 - (e) *условия обмена долей участия* – Как правило, покупатель – это объединяющееся предприятие, которое платит премию сверх справедливой стоимости долей участия до объединения другого объединяющегося предприятия или предприятий.
- B16 Как правило, покупателем выступает объединяющееся предприятие, относительный размер которого (оцененный, например, в активах, выручке или прибыли) значительно больше размера другого объединяющегося предприятия или предприятий.
- B17 При объединении бизнеса, в котором участвуют более двух предприятий, определение покупателя должно включать рассмотрение, среди прочего, вопроса о том, какое из объединяющихся предприятий инициировало объединение, а также относительный размер объединяющихся предприятий.
- B18 Новое предприятие, созданное с целью осуществления объединения бизнеса, не обязательно является покупателем. Если новое предприятие создано с целью выпуска долей участия для осуществления объединения бизнеса, одно из объединяющихся предприятий, которые существовали до объединения бизнеса, должно быть идентифицировано как покупатель в соответствии с руководством, представленным в пунктах B13-B17. Напротив, новое предприятие, которое передает денежные средства или другие активы или принимает обязательства в качестве возмещения, может быть покупателем.

Обратные приобретения

B19 Обратное приобретение происходит в том случае, когда предприятие, выпускающее ценные бумаги (покупатель с юридической точки зрения) в целях учета идентифицируется как приобретаемое предприятие на основе руководства, представленного в пунктах B13-B18. Предприятие, доли в капитале которого приобретаются (приобретаемое предприятие с юридической точки зрения), в целях учета должно быть покупателем в отношении операции, которая рассматривается как обратное приобретение. Например, обратные приобретения иногда происходят, когда частное операционное предприятие хочет стать публичным предприятием, но не хочет регистрировать свои долевые инструменты. Чтобы достигнуть своей цели, частное предприятие договаривается о том, чтобы публичное предприятие приобрело доли в его капитале в обмен на доли в капитале публичного предприятия. В этом примере публичное предприятие – это **покупатель с юридической точки зрения**, потому что оно выпустило свои доли в капитале, а частное предприятие – это **приобретаемое предприятие с юридической точки зрения**, потому что доли в его капитале были приобретены. Однако, применение руководства, изложенного в пунктах B13-B18, приводит к идентификации:

- (a) публичного предприятия как **приобретаемого предприятия** для целей учета (приобретаемое предприятие для целей учета); и
- (b) частное предприятие как **покупателя** для целей учета (покупатель для целей учета).

Приобретаемое, для целей учета, предприятие должно соответствовать определению бизнеса в отношении операции, которая будет отражена в учете как обратное приобретение, при этом применяются все принципы признания и оценки, изложенные в настоящем МСФО (IFRS), включая требование признать гудвил.

Оценка переданного возмещения

B20 При обратном приобретении покупатель для целей учета обычно не выпускает никакого возмещения для приобретаемого предприятия. Вместо этого приобретаемое предприятие для целей учета обычно выпускает доли в своем капитале для собственников покупателя для целей учета. Соответственно, справедливая стоимость на дату приобретения возмещения, переданного покупателем для целей учета за его долю в приобретаемом предприятии для целей учета, основана на количестве долей в капитале, которые должно было бы выпустить дочернее, с юридической точки зрения, предприятие, чтобы предоставить владельцам материнского, с юридической точки зрения, предприятия такую же, в процентном соотношении, долю в капитале объединенного предприятия, которое получается в результате обратного приобретения. Справедливая стоимость доли в капитале, вычисленная таким образом, может использоваться как справедливая стоимость возмещения, переданного в обмен на приобретаемое предприятие.

Подготовка и представление консолидированной финансовой отчетности

B21 Консолидированная финансовая отчетность, следующая за обратным приобретением, должна выпускаться под именем материнского, с юридической точки зрения, предприятия (приобретаемого, для целей учета, предприятия), но описанная в примечаниях как продолжение финансовой отчетности дочернего, с юридической точки зрения, предприятия (приобретателя для целей учета) с одной лишь корректировкой, которая является ретроспективной корректировкой юридического капитала покупателя для целей учета с целью отражения юридического капитала приобретаемого для целей учета, предприятия. Эта корректировка требуется, чтобы отразить юридический капитал материнского, с юридической точки зрения, предприятия (приобретаемого, для целей учета, предприятия). Сравнительная информация, представленная в такой консолидированной финансовой отчетности, также корректируется на ретроспективной основе с целью отражения юридического капитала материнского, с юридической точки зрения, предприятия (приобретаемого, для целей учета, предприятия).

B22 Так как такая консолидированная финансовая отчетность представляет продолжение финансовой отчетности дочернего, с юридической точки зрения, предприятия за исключением структуры его капитала, то консолидированная финансовая отчетность отражает:

- (a) активы и обязательства дочернего, с юридической точки зрения, предприятия (покупателя для целей учета), признанные и оцененные по их балансовой стоимости до объединения;
- (b) активы и обязательства дочернего, с юридической точки зрения, предприятия (покупателя для целей учета), признанные и оцененные в соответствии с настоящим МСФО (IFRS);
- (c) сальдо нераспределенной прибыли и других статей капитала дочернего, с юридической точки зрения, предприятия (покупателя для целей учета) до объединения бизнеса;

- (d) сумма, признанная в качестве выпущенных долевых инструментов в такой консолидированной финансовой отчетности, должна определяться путем прибавления выпущенных долевых инструментов дочернего, с юридической точки зрения, предприятия (покупателя для целей учета), находящихся в обращении непосредственно перед объединением бизнеса, к справедливой стоимости материнского, с юридической точки зрения, предприятия (приобретаемого, для целей учета, предприятия), определенной в соответствии с настоящим МСФО (IFRS). Однако структура капитала в такой консолидированной финансовой отчетности (то есть количество и вид выпущенных долевых инструментов) должна отражать структуру капитала материнского, с юридической точки зрения, предприятия (приобретаемого, для целей учета, предприятия), включая долевые инструменты, выпущенные им для осуществления объединения. Соответственно, структура капитала дочернего, с юридической точки зрения, предприятия (покупателя для целей учета) пересчитывается с использованием обменного коэффициента, установленного в договоре о приобретении, чтобы отразить количество долевых инструментов материнского, с юридической точки зрения, предприятия (приобретаемого, для целей учета, предприятия), выпущенных при обратном приобретении.
- (e) пропорциональная неконтролирующей доле доля нераспределенной прибыли и других долевых инструментов дочернего, с юридической точки зрения, предприятия (покупателя для целей учета) по балансовой стоимости до объединения, как обсуждается в пунктах В23 и В24.

Неконтролирующая доля

- В23 Иногда в случаях обратного приобретения некоторые собственники дочернего, с юридической точки зрения, предприятия (покупателя для целей учета) не обменивают долевые инструменты в нем на долевые инструменты материнского, с юридической точки зрения, предприятия (приобретаемого, для целей учета, предприятие). Такие собственники расцениваются как неконтролирующая доля в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после обратного приобретения. Это связано с тем, что собственники приобретаемого, с юридической точки зрения, предприятия, которые не участвуют в обмене своих долевых инструментов на долевые инструменты покупателя, с юридической точки зрения, предприятия, имеют долю только в результатах и чистых активах приобретаемого, с юридической точки зрения, предприятия, а не в результатах и чистых активах объединенного предприятия. И наоборот, даже несмотря на то что покупатель, с юридической точки зрения, рассматривается как приобретаемое предприятие для целей учета, собственники покупателя, с юридической точки зрения, имеют долю в результатах и чистых активах объединенного предприятия.
- В24 Так как активы и обязательства приобретаемого, с юридической точки зрения, предприятия признаются и оцениваются в консолидированной финансовой отчетности по их балансовой стоимости до объединения (см. пункт В22(а)), то неконтролирующая доля при обратном приобретении должна отражать пропорциональную неконтролирующую долю акционеров в балансовой стоимости чистых активов приобретаемого, с юридической точки зрения, предприятия до объединения, даже если неконтролирующая доля при других приобретениях оценивается по справедливой стоимости на дату приобретения.

Прибыль на акцию

- В25 Как указывалось в пункте В22(d), структура капитала, представленная в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после обратного приобретения, отражает структуру капитала покупателя, с юридической точки зрения (приобретаемого предприятия для целей учета), включая долевые инструменты, выпущенные таким покупателем для осуществления объединения бизнеса.
- В26 В целях расчета средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении (знаменатель при расчете прибыли на акцию) в течение периода, в котором произошло обратное приобретение:
- (a) количество обыкновенных акций, находящихся в обращении с начала данного периода до даты приобретения, рассчитывается на основе средневзвешенного количества обыкновенных акций приобретаемого, с юридической точки зрения, предприятия (покупателя для целей учета), находящихся в обращении в течение периода, умноженного на обменный коэффициент, установленный в соглашении о слиянии; и
- (b) количество обыкновенных акций, находящихся в обращении с даты приобретения до конца этого периода, должно соответствовать действительному количеству обыкновенных акций покупателя, с юридической точки зрения (приобретаемого предприятия для целей учета), находящихся в обращении в течение этого периода.

- В27 Базовая прибыль на акцию, раскрываемая для каждого сравнительного периода до даты приобретения, который представлен в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после обратного приобретения, должна рассчитываться делением
- (a) прибыли или убытка приобретаемого, с юридической точки зрения, предприятия, приходящихся на владельцев обыкновенных акций в каждом из этих периодов, на
 - (b) средневзвешенное историческое количество обыкновенных акций приобретаемого, с юридической точки зрения, предприятия, находящихся в обращении, умноженное на обменный коэффициент, установленный в соглашении о приобретении.

Признание конкретных приобретенных активов и принятых обязательств (применение пунктов 10–13)

Операционная аренда

- В28 Покупатель не должен признать активы или обязательства, связанные с операционной арендой, в которой приобретаемое предприятие является арендатором кроме случаев, требуемых в соответствии с пунктами В29 и В30.
- В29 Покупатель должен определить, благоприятны или нет условия каждой операционной аренды, в которой приобретаемое предприятие является арендатором. Покупатель должен признать нематериальный актив, если условия операционной аренды являются благоприятными по сравнению с рыночными условиями, и обязательство, если условия являются неблагоприятными по сравнению с рыночными условиями. В пункте В42 представлено руководство по оценке справедливой стоимости на дату приобретения активов, находящихся в операционной аренде, по которой приобретаемое предприятие является арендодателем.
- В30 Идентифицируемый нематериальный актив может быть связан с операционной арендой, что может подтверждаться готовностью участников рынка заплатить цену за аренду, даже если она заключается на рыночных условиях. Например, аренда полосы в аэропорту или места розничной торговли в наиболее посещаемой области магазина могла бы обеспечить выход на рынок или другие будущие экономические выгоды, которые квалифицируются как идентифицируемые нематериальные активы, например, такие как отношения с клиентами. В этой ситуации покупатель должен признать соответствующий идентифицируемый нематериальный актив(ы) в соответствии с пунктом В31.

Нематериальные активы

- В31 Покупатель должен признать, отдельно от гудвила, идентифицируемые нематериальные активы, приобретенные при объединении бизнеса. Нематериальный актив является идентифицируемым, если он удовлетворяет либо критерию отделимости, либо договорно-юридическому критерию.
- В32 Нематериальный актив, который удовлетворяет договорно-юридическому критерию, является идентифицируемым, даже если актив не является обращающимся или отделимым от приобретаемого предприятия или от других прав и обязательств. Например:
- (a) Приобретаемое предприятие арендует производственные мощности в рамках операционной аренды, условия которой являются благоприятными по сравнению с условиями рынка. Условия аренды однозначно запрещают передачу арендного договора (посредством продажи или субаренды). Сумма, на которую условия аренды являются более благоприятными по сравнению с условиями текущих рыночных сделок по тем же самым или подобным предметам аренды, является нематериальным активом, который удовлетворяет договорно-юридическому критерию, что позволяет признавать его отдельно от гудвила, даже притом, что покупатель не может продать или каким-либо иным способом передать арендный договор.
 - (b) Приобретаемое предприятие владеет и управляет атомной электростанцией. Лицензия на управление такой электростанцией является нематериальным активом, который удовлетворяет договорно-юридическому критерию признания отдельно от гудвила, даже если покупатель не может продать или передать такую лицензию отдельно от приобретенной электростанции. Покупатель может признать справедливую стоимость лицензии и справедливую стоимость электростанции как единый актив в целях финансовой отчетности, если сроки полезного использования таких активов аналогичны.
 - (c) Приобретаемому предприятию принадлежит технологический патент. Оно передало лицензию на этот патент другим лицам для их исключительного использования за пределами внутреннего

рынка в обмен на получение установленного процента от будущего зарубежного дохода. И технологический патент, и соответствующее лицензионное соглашение удовлетворяют договорно-юридическому критерию признания отдельно от гудвила, даже если бы продажа или обмен патента и соответствующего лицензионного соглашения отдельно друг от друга были бы невозможны.

- V33 Критерий отделимости означает, что приобретенный нематериальный актив может быть отсоединен или отделен от приобретаемого предприятия и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством. Нематериальный актив, который покупатель был бы в состоянии продать, защитить лицензией или каким-либо иным образом обменять на что либо ценное, удовлетворяет критерию отделимости, даже если покупатель не намеревается продавать, защищать лицензией или обменивать его каким-либо иным образом. Приобретенный нематериальный актив удовлетворяет критерию отделимости, если есть доказательства обменных операций с активами такого же вида или активами подобного вида, даже если такие операции являются несчастными, и независимо от того, вовлечен ли в них покупатель. Например, списки клиентов и подписчиков часто защищаются лицензией и, таким образом, удовлетворяют критерию отделимости. Даже если приобретаемое предприятие полагает, что его списки клиентов обладают особенностями, отличными от других списков клиентов, тот факт, что списки клиентов в целом часто защищаются лицензией, означает, что приобретенный список клиентов удовлетворяет критерию отделимости. Однако, список клиентов, приобретенный при объединении бизнеса, не удовлетворял бы критерию отделимости, если условия соблюдения конфиденциальности или другие соглашения мешают предприятию продавать, предоставлять в аренду или каким-либо иным образом обменивать информацию о своих клиентах.
- V34 Нематериальный актив, который сам по себе неотделим от приобретаемого предприятия или объединенного предприятия, удовлетворяет критерию отделимости, если он отделим в совокупности с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством. Например:
- (a) участники рынка обменивают нематериальные активы, представленные обязательствами по депозитам и связанными с ними отношениями с вкладчиками, в наблюдаемых обменных операциях. Поэтому покупатель должен признавать нематериальный актив в виде отношений с вкладчиками отдельно от гудвила.
 - (b) приобретаемому предприятию принадлежит зарегистрированная торговая марка, а также задокументированные, но незапатентованные специальные технические знания, используемые в производстве продукта под этой торговой маркой. Чтобы передать право собственности на торговую марку, владелец также обязан передавать все необходимое новому собственнику для производства продуктов или услуг, неотличимых от продуктов или услуг, производимых прежним собственником. Поскольку незапатентованные специальные технические знания должны быть отделены от приобретаемого предприятия или объединенного предприятия и проданы в случае продажи связанной торговой марки, они удовлетворяют критерию отделимости.

Повторно приобретенные права

- V35 В рамках объединения бизнеса покупатель может повторно приобрести право, которое он ранее предоставил приобретаемому предприятию на использование одного или более признанных или непризнанных активов покупателя. Примеры таких прав включают право использовать торговое наименование покупателя в соответствии с франчайзинговым соглашением или право использовать технологию покупателя в соответствии с лицензионным соглашением. Повторно приобретенное право – это идентифицируемый нематериальный актив, который покупатель признает отдельно от гудвила. В пункте 29 представлено руководство по оценке повторно приобретенного права, а пункт 55 содержит руководство по последующему учету повторно приобретенного права.
- V36 Если условия договора, дающего начало повторно приобретенному праву, являются благоприятными или неблагоприятными по сравнению с условиями текущих рыночных сделок с теми же самыми или подобными статьями, покупатель, должен признать прибыль или убыток от урегулирования. В пункте B52 представлено руководство по оценке такого дохода или убытка от урегулирования.

Отобранная рабочая сила и другие неидентифицируемые статьи

- V37 Покупатель суммирует в составе гудвила стоимость приобретенного нематериального актива, который не является идентифицируемым на дату приобретения. Например, покупатель может наделить стоимостью наличие отобранной рабочей силы, которая является существующим штатом работников, позволяющим покупателю продолжать вести приобретенный бизнес, начиная с даты приобретения.

Отобранная рабочая сила не представляет собой интеллектуальный капитал квалифицированной рабочей силы – (зачастую специализированные) знания и опыт, привносимые работниками приобретаемого предприятия в свои работы. Поскольку отобранная рабочая сила не является идентифицируемым активом, который признается отдельно от гудвила, любая стоимость, приписанная ей, включается в состав гудвила.

- V38 Покупатель также суммирует в составе гудвила любую стоимость, приписанную статьям, которые не удовлетворяют критериям актива на дату приобретения. Например, покупатель мог бы наделить стоимостью потенциальные договоры, по которым приобретаемое предприятие ведет переговоры с предполагаемыми новыми клиентами на дату приобретения. Поскольку такие потенциальные договоры сами по себе не являются активами на дату приобретения, покупатель не признает их отдельно от гудвила. Покупатель не должен впоследствии реклассифицировать стоимость этих договоров из гудвила по причине событий, которые происходят после даты приобретения. Однако, покупатель должен оценить факты и обстоятельства, окружающие события, которые происходят вскоре после приобретения, чтобы определить, существовал ли отдельно идентифицируемый нематериальный актив на дату приобретения.
- V39 После первоначального признания покупатель учитывает нематериальные активы, приобретенные при объединении бизнеса, в соответствии с положениями МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Однако, как описано в пункте 3 МСФО (IAS) 38, учет некоторых приобретенных нематериальных активов после первоначального признания, регламентируется другими МСФО (IFRS).
- V40 Критерии идентифицируемости определяют, признается ли нематериальный актив отдельно от гудвила. Однако, критерии не предоставляют руководство по оценке справедливой стоимости нематериального актива и не ограничивают допущения, используемые при оценке справедливой стоимости нематериального актива. Например, покупатель принял бы во внимание допущения, учитываемые участниками рынка, такие как ожидания будущего возобновления договора, при оценке справедливой стоимости. Вовсе не обязательно, чтобы возобновление само соответствовало критериям идентифицируемости. (Однако, см. пункт 29, который содержит исключение из принципа оценки справедливой стоимости повторно приобретенных прав, признанных при объединении бизнеса). В пунктах 36 и 37 МСФО (IAS) 38 представлено руководство по определению того, должны ли нематериальные активы объединяться в одну единицу счета с другими нематериальными или материальными активами.

Оценка справедливой стоимости специфических идентифицируемых активов и неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии (применение пунктов 18 и 19)

Активы с неопределенным потоком денежных средств (резервы по оценке)

- V41 Покупатель не обязан признавать отдельный резерв по оценке на дату приобретения активов, приобретенных при объединении бизнеса, которые оценены по справедливой стоимости на дату приобретения, потому что последствия неопределенности в отношении будущего потока денежных средств включаются в оценку по справедливой стоимости. Например, поскольку настоящий МСФО (IFRS) требует, чтобы покупатель оценил приобретенную дебиторскую задолженность, включая ссуды, по справедливой стоимости на дату приобретения, покупатель не признает отдельный резерв по оценке в отношении потоков денежных средств согласно договору, которые расцениваются как безнадёжные на эту дату.

Активы, находящиеся в операционной аренде, по которой приобретаемое предприятие является арендодателем

- V42 При оценке справедливой стоимости на дату приобретения актива, такого как здание или патент, который находится в операционной аренде, по которой приобретаемое предприятие является арендодателем, покупатель должен принять во внимание условия арендного договора. Другими словами, покупатель не признает отдельный актив или обязательство, если условия операционной аренды являются благоприятными или неблагоприятными по сравнению с рыночными условиями, как то требуется согласно пункту B29 в отношении аренды, по которой приобретаемое предприятие является арендатором.

Активы, которые покупатель намеревается не использовать или использовать таким способом, который отличается от способов, которые другие участники рынка применяли бы при использовании таких активов

- B43 По причинам, связанным с конкурентной борьбой, или каким-либо иным причинам покупатель может намереваться не использовать приобретенный актив, например, научно-исследовательский нематериальный актив, или он может намереваться использовать актив таким способом, который отличается от способов, которые другие участники рынка применяли бы для использования такого актива. Однако, покупатель должен оценить актив по справедливой стоимости, определенной в соответствии с тем, как актив используется другими участниками рынка.

Неконтролирующая доля в приобретаемом предприятии

- B44 Настоящий МСФО (IFRS) разрешает покупателю оценивать неконтролирующую долю в приобретаемом предприятии по справедливой стоимости на дату приобретения. В некоторых случаях покупатель может оценить справедливую стоимость неконтролирующей доли на дату приобретения на основе цен активного рынка на долевые инструменты, держателем которых не является покупатель. В других ситуациях, однако, цена активного рынка на долевые инструменты может быть недоступна. В таких ситуациях покупатель оценивает справедливую стоимость неконтролирующей доли, используя другие методы оценки.
- B45 Справедливая стоимость доли покупателя в приобретаемом предприятии и неконтролирующей доли из расчета на акцию может отличаться. Главное различие, вероятно, будет состоять во включении премии за контроль в справедливую стоимость из расчета на акцию доли покупателя в приобретаемом предприятии или, наоборот, включение скидки на отсутствие контроля (также именуемой как скидка меньшинства) в справедливую стоимость неконтролирующей доли из расчета на акцию.

Оценка гудвила или дохода от выгодной покупки

Оценка справедливой стоимости доли покупателя в приобретаемом предприятии на дату приобретения с использованием методов оценки (применение пункта 33)

- B46 При объединении бизнеса, осуществляемом без передачи возмещения, покупатель должен заменить справедливую стоимость на дату приобретения своей доли в приобретаемом предприятии на справедливую стоимость на дату приобретения переданного возмещения с целью оценки гудвила или дохода от выгодной покупки (см. пункты 32-34). Покупатель должен оценить справедливую стоимость на дату приобретения своей доли в приобретаемом предприятии с использованием одного или нескольких методов оценки, которые уместны в сложившейся ситуации и для которых имеется достаточное количество информации. Если используются несколько методов оценки, покупатель должен оценить результаты таких методов, учитывая уместность и надежность используемых исходных данных и объем доступной информации.

Специальные соображения при применении метода приобретения к объединению взаимных предприятий (применение пункта 33)

- B47 В случае если два взаимных предприятия объединяются, справедливая стоимость капитала или долей участников в приобретаемом предприятии (или справедливая стоимость приобретаемого предприятия) может быть оценена с большей степенью надежности, чем справедливая стоимость долей участников, переданных покупателем. В этой ситуации пункт 33 требует, чтобы покупатель определил сумму гудвила посредством использования справедливой стоимости на дату приобретения доли приобретаемого предприятия вместо справедливой стоимости на дату приобретения доли покупателя, переданной в качестве возмещения. Кроме того, покупатель при объединении взаимных предприятий должен признать чистые активы приобретаемого предприятия как прямое дополнение к капиталу или собственному капиталу в своем отчете о финансовом положении, а не как дополнение к

нераспределенной прибыли, что соответствует способу, который используют другие виды предприятий, применяя метод приобретения.

- B48 Хотя взаимные предприятия во многом схожи с другими видами бизнеса, у них есть отличительные особенности, которые обусловлены, прежде всего, тем, что их участники являются и клиентами, и собственниками. Участники взаимных предприятий вообще ожидают получать выгоды за свое членство часто в форме уменьшения платы, взимаемой за товары и услуги, или в форме патронажного дивиденда. Часть патронажных дивидендов, распределенных для каждого участника, часто основана на объеме оборота бизнеса участника с взаимным предприятием в течение года.
- B49 Оценка справедливой стоимости взаимного предприятия должна включать допущения, которые участники рынка сделали бы о будущих выгодах участника, а также любые другие уместные допущения участников рынка о взаимном предприятии. Например, модель расчетных потоков денежных средств может использоваться, чтобы определить справедливую стоимость взаимного предприятия. Потоки денежных средств, используемые как исходные данные для модели, должны быть определены, исходя из ожидаемых потоков денежных средств взаимного предприятия, которые, как правило, отражают сокращение вознаграждения участника, такое как уменьшение платы, взимаемой за товары и услуги.

Определение того, что составляет часть операции по объединению бизнеса (применение пунктов 51 и 52)

- B50 Покупатель должен рассмотреть следующие факторы, которые не являются взаимно исключаящими, и каждый из которых не носит характера заключения, чтобы определить, является ли операция частью обмена на приобретаемое предприятие или является ли операция отдельной от объединения бизнеса:
- (a) **причины операции** – Понимание причин, почему стороны объединения (покупатель и приобретаемое предприятие и их собственники, директора и менеджеры – и их агенты) вступили в ту или иную операцию или соглашение, может помочь установить, является ли такая операция или соглашение частью переданного возмещения и приобретенных активов или принятых обязательств. Например, если операция проводится, прежде всего, для выгоды покупателя или объединенного предприятия, а не для выгоды приобретаемого предприятия или его прежних собственников до объединения, такая часть заплаченной цены операции (и любые связанные активы или обязательства) с меньшей вероятностью будет частью обмена на приобретаемое предприятие. Соответственно, покупатель осуществлял бы учет такой части отдельно от объединения бизнеса.
 - (b) **кто инициировал операцию** – Понимание того, кто инициировал операцию, также может помочь установить, является ли операция частью обмена на приобретаемое предприятие. Например, операция или какое-либо другое событие, инициированное покупателем, может иметь целью обеспечение будущих экономических выгод покупателю или объединенному предприятию, при этом приобретаемое предприятие или его прежние собственники до объединения могут получить лишь незначительные выгоды или вообще их не получить. С другой стороны, менее вероятно, что операция или соглашение, инициированное приобретаемым предприятием или его прежними владельцами, будет в пользу покупателя или объединенного предприятия. Однако, такая операция с большей вероятностью будет частью операции по объединению бизнеса.
 - (c) **сроки проведения операции** – Сроки проведения операции также могут помочь установить, является ли она частью обмена на приобретаемое предприятие. Например, операция между покупателем и приобретаемым предприятием, которая совершается во время переговоров об условиях объединения бизнеса, возможно, была заключена в ожидании объединения бизнеса, чтобы обеспечить будущие экономические выгоды покупателю или объединенному предприятию. В этом случае приобретаемое предприятие или его прежние собственники до объединения, вероятно, получают лишь незначительные выгоды от операции или вообще их не получают за исключением выгод, которые они получают как часть объединенного предприятия.

Эффективное урегулирование существующих ранее отношений между покупателем и приобретаемым предприятием при объединении бизнеса (применение пункта 52 (a))

- B51 Между покупателем и приобретаемым предприятием могут быть отношения, упоминаемые здесь как 'существующие ранее отношения', которые существовали прежде, чем они рассмотрели возможность объединения бизнеса. Существующие ранее отношения между покупателем и приобретаемым

предприятием могут быть договорными (например, продавец и клиент или лицензиар и лицензиат) или недоговорными (например, истец и ответчик).

B52 Если действующее объединение бизнеса улаживает существующие ранее отношения, покупатель признает прибыль или убыток, оцененный следующим образом:

- (a) для существующих ранее недоговорных отношений (таких как судебный процесс) – по справедливой стоимости.
- (b) для существующих ранее договорных отношений – по меньшей сумме из сумм (i) и (ii):
 - (i) сумма, на которую договор является благоприятным или неблагоприятным с точки зрения покупателя по сравнению с условиями текущих рыночных сделок с теми же самыми или подобными статьями. (Неблагоприятный договор – это договор, который является неблагоприятным по сравнению с текущими условиями рынка. Такой договор не обязательно является обременительным договором, по которому неизбежные затраты, необходимые для выполнения обязательств по договору, превышают экономическую выгоду, получение которой ожидается по договору).
 - (ii) сумма любых положений по урегулированию, предусмотренных договором, которая доступна для того контрагента, для которого договор является неблагоприятным.

Если (ii) меньше чем (i), разница включается в учет объединения бизнеса.

Сумма признанной прибыли или убытка может зависеть частично от того, признал ли ранее покупатель соответствующий актив или обязательство, и заявленная прибыль или убыток, поэтому, могут отличаться от суммы, вычисленной в соответствии с изложенными выше требованиями.

B53 Существующие ранее отношения могут быть договором, который покупатель признает как повторно приобретенное право. Если договор включает условия, которые являются благоприятными или неблагоприятными по сравнению с ценами для текущих рыночных сделок с теми же самыми или подобными статьями, покупатель признает, отдельно от объединения бизнеса, прибыль или убыток от эффективного урегулирования договора, оцененный в соответствии с пунктом B52.

Соглашения об условных платежах работникам или продающим акционерам (применение пункта 52 (b))

B54 Являются ли соглашения об условных платежах работникам или продающим акционерам условным возмещением при объединении бизнеса или отдельными операциями, зависит от характера соглашений. Понимание того, почему соглашение о приобретении включает положение об условных платежах, кто инициировал соглашение, и когда стороны вступили в соглашение, может оказаться полезным при оценке характера соглашения.

B55 Если не ясно, является ли соглашение о платежах работникам или продающим акционерам частью обмена на приобретаемое предприятие или операцией, отдельной от объединения бизнеса, покупатель должен рассмотреть следующие показатели:

- (a) *Продолжающаяся занятость* – Условия продолжающейся занятости, установленные продающими акционерами, которые становятся ключевыми работниками, могут быть показателем сущности соглашения об условном возмещении. Соответствующие условия продолжающейся занятости могут быть включены в трудовое соглашение, соглашение о приобретении или какой-либо другой документ. Соглашение об условном возмещении, согласно которому платежи автоматически прекращаются в случае прекращения занятости, является вознаграждением за услуги, предоставленные после объединения. Соглашения, по которому прекращение занятости не влияет на условные платежи, могут указывать, что условные платежи – это дополнительное возмещение, а не вознаграждение.
- (b) *Период продолжающейся занятости* – Если период необходимой занятости совпадает с периодом условных платежей или длиннее этого периода, этот факт может указывать, что условные платежи – это, по сути, вознаграждение.
- (c) *Уровень вознаграждения* – Ситуации, когда вознаграждение работников, кроме условных платежей, находится на разумном уровне по сравнению с вознаграждением других ключевых работников в объединенном предприятии, могут указывать, что условные платежи – это дополнительное возмещение, а не вознаграждение.
- (d) *Дополнительные платежи работникам* – Если продающие акционеры, которые не становятся работниками, получают более низкие условные выплаты из расчета на акцию, чем продающие

акционеры, которые становятся работниками объединенного предприятия, этот факт может указывать, что дополнительная сумма условных платежей продающим акционерам, которые становятся работниками, является вознаграждением.

- (e) *Количество акций в собственности* – Относительное количество акций, принадлежавших продающим акционерам, которые остаются ключевыми работниками, может быть показателем сущности соглашения об условном возмещении. Например, если продающие акционеры, которым принадлежали по-существу все акции в приобретаемом предприятии, продолжают работать в качестве ключевых работников, этот факт может указывать на то, что соглашение, по сути, является соглашением о разделении прибыли, целью которого является обеспечение вознаграждения за услуги, предоставленные после объединения. В качестве альтернативы, если продающим акционерам, которые продолжают работать в качестве ключевых работников, принадлежало только небольшое количество акций приобретаемого предприятия, и все продающие акционеры получают одну и ту же сумму условного возмещения из расчета на акцию, этот факт может указывать на то, что условные платежи являются дополнительным возмещением. Доли участия до приобретения, находящиеся в собственности сторон, связанных с продающими акционерами, которые продолжают работать в качестве ключевых работников, таких как члены семьи, также необходимо принять во внимание.
- (f) *Связь с оценкой* – Если первоначальное возмещение, переданное на дату приобретения, основывается на нижней границе диапазона, установленного при оценке приобретаемого предприятия, и формула условной выплаты связана с методом оценки, этот факт может предполагать, что условные платежи являются дополнительным возмещением. Напротив, если формула условной выплаты совместима с предыдущими соглашениями по разделению прибыли, этот факт может предполагать, чтобы сущностью соглашения является предоставление вознаграждения.
- (g) *Формула для определения возмещения* – Формула, используемая для определения условного платежа, может оказаться полезной при оценке сущности соглашения. Например, если условная выплата определяется как кратное дохода, это может предполагать, что обязательство предполагает условное возмещение при объединении бизнеса и что формула предназначена, чтобы установить или проверить правильность справедливой стоимости приобретаемого предприятия. Напротив, условная выплата, которая является указанным процентом от дохода, могла бы предполагать, что обязательство перед работниками является соглашением о разделении прибыли с целью вознаграждения работников за предоставленные услуги.
- (h) *Другие соглашения и вопросы* – Условия других соглашений с продающими акционерами (такие как соглашения об отсутствии конкуренции, договоры, вступающие в силу в будущем, договоры на предоставления консультационных услуг, и соглашения об аренде собственности) и порядок учета налога на прибыль с условных платежей могут указывать на то, что условные платежи относятся к чему-то другому нежели возмещению за приобретаемое предприятие. Например, в связи с приобретением покупателем мог бы вступить в соглашение об аренде собственности со значительным продающим акционером. Если арендные платежи, определенные в соглашении об аренде, значительно ниже рыночной цены, некоторые или все условные платежи арендодателю (продающий акционер), требуемые в соответствии с отдельным соглашением относительно условных платежей могли бы быть, по сути, платежами за использование арендованной собственности, которую покупатель должен признать отдельно в своей финансовой отчетности, подготовленной после объединения. Напротив, если соглашение об аренде определяет арендные платежи, которые соответствуют рыночным условиям для арендованной собственности, соглашение об условных платежах продающему акционеру может быть условным возмещением при объединении бизнеса.

Вознаграждения покупателя, осуществляемые выплатами, основанными на акциях, обмененные на вознаграждения работников приобретаемого предприятия, осуществляемые выплатами, основанными на акциях (применение пункта 52 (b))

- B56 Покупатель может обменять свои вознаграждения выплатами, основанными на акциях (вознаграждение замещения), на вознаграждения работников приобретаемого предприятия. Обмен опционами на акции или другими вознаграждениями, которые осуществляются выплатами, основанными на акциях, в соединении с объединением бизнеса отражается в учете как модификация вознаграждений выплатами, основанными на акциях, в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях». Если покупатель заменяет вознаграждения приобретаемого предприятия, то рыночная оценка вознаграждения замещения, полностью или частично, должна быть включена в оценку возмещения, переданного при

объединении бизнеса. В пунктах В57-В62 представлено руководство по распределению рыночной оценки. Однако, в ситуациях, когда вознаграждения приобретаемого предприятия истекли бы вследствие объединения бизнеса, и если покупатель замещает такие вознаграждения даже притом, что он не обязан это делать, то рыночная оценка вознаграждений замещения должна быть полностью признана как стоимость вознаграждения в финансовой отчетности, подготовленной после объединения в соответствии с МСФО (IFRS) 2. То есть рыночная оценка таких вознаграждений не должна быть включена в оценку возмещения, переданного при объединении бизнеса. Покупатель обязан заменить вознаграждения приобретаемого предприятия, если у приобретаемого предприятия или его работников есть возможность осуществить замену в принудительном порядке. Например, в целях применения данного руководства, покупатель обязан заменить вознаграждения приобретаемого предприятия, если замена требуется:

- (a) условиями соглашения о приобретении;
- (b) условиями вознаграждений приобретаемого предприятия; или
- (c) применимым законодательством и нормативными актами.

- В57 Чтобы определить часть вознаграждения замещения, которая является частью возмещения, переданного за приобретаемое предприятие, а также часть, которая является вознаграждением за услуги, предоставленные после объединения, покупатель должен оценить как вознаграждение замещения, предоставленное покупателем, так и вознаграждения приобретаемого предприятия на дату приобретения в соответствии с МСФО (IFRS) 2. Часть рыночной меры вознаграждения замещения, которая является частью возмещения, переданного в обмен на приобретаемое предприятие, равняется части вознаграждения приобретаемого предприятия, которая относится на услуги, предоставленные после объединения.
- В58 Часть вознаграждения замещения, которая относится на услуги, предоставленные после объединения, является рыночной мерой вознаграждения приобретаемого предприятия, умноженной на отношение части истекшего периода перехода к большему из: совокупный период перехода или первоначальный период перехода вознаграждения приобретаемого предприятия. Период перехода – это период, в течение которого все указанные условия перехода должны быть выполнены. Условия перехода определены в МСФО (IFRS) 2.
- В59 Часть непереходящего вознаграждения замещения, относимая на услуги, предоставленные после объединения и, поэтому, признанная как себестоимость вознаграждения в финансовой отчетности, подготовленной после объединения, равняется совокупной рыночной оценке вознаграждения замещения за вычетом суммы, относимой на услуги, предоставленные до объединения. Поэтому покупатель относит любое превышение рыночной оценки вознаграждения замещения над рыночной оценкой вознаграждения приобретаемого предприятия на услуги после объединения и признает такое превышение как себестоимость вознаграждения в финансовой отчетности, подготовленной после объединения. Покупатель должен отнести часть вознаграждения замещения на услуги, предоставленные после объединения, если он потребует предоставления услуг после объединения, независимо от того, оказали ли работники все услуги, требуемые для перехода их вознаграждений приобретаемого предприятия, до даты приобретения.
- В60 Часть непереходящего вознаграждения замещения, относимая на услуги, предоставляемые до объединения, а также часть, относимая на услуги, предоставляемые после объединения, должна отражать наилучшую доступную оценку количества вознаграждений замещения, переход которых ожидается. Например, если рыночная оценка части вознаграждения замещения, относимого на услуги до объединения, составляет 100 д.е., и покупатель ожидает переход только 95 процентов вознаграждения, сумма, включенная в возмещение, переданное при объединении, составляет 95 д.е. Изменения в предполагаемом количестве вознаграждений замещения, переход которых ожидается, отражаются в себестоимости вознаграждения за периоды, в которых произошли изменения или изъятия, а не как корректировки возмещения, переданного при объединении бизнеса. Аналогичным образом, последствия других событий, такие как модификации, или окончательный результат вознаграждений с условиями деятельности, которые происходят после даты приобретения, учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 2 при определении себестоимости вознаграждения за период, в котором произошло соответствующее событие.
- В61 Те же самые требования к определению части вознаграждения замещения, относимой на услуги до объединения и после объединения, применяются независимо от того, классифицируется ли вознаграждение замещения как обязательство или как долевого инструмент в соответствии с положениями МСФО (IFRS) 2. Все изменения в рыночной оценке вознаграждений, классифицированных как обязательства после даты приобретения, и соответствующие последствия по налогу на прибыль признаются в финансовой отчетности, подготовленной после объединения, покупателем в том периоде(ах), в котором происходят изменения.

- B62 Налог на прибыль с вознаграждений замещения по платежам, основанным на акциях, должен быть признан в соответствии с положениями МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль».

Операции приобретаемого предприятия, предполагающие выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами

- B62A У приобретаемого предприятия могут быть неоплаченные операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, которые покупатель не обменивает на свои операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях. Будучи безусловными, такие операции приобретаемого предприятия, предполагающие выплаты, основанные на акциях, являются частью неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии и оцениваются на основе их рыночной оценки. Будучи неисполненными, они оцениваются по их рыночной оценке, как будто дата приобретения является датой возникновения взаимных обязательств в соответствии с пунктами 19 и 30.
- B62B Рыночная оценка неисполненных операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, относится на неконтролирующую долю, исходя из отношения части завершившегося периода перехода к более продолжительному периоду из совокупного периода перехода или первоначального периода перехода операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях. Остаток относится на услуги после объединения.

Другие МСФО (IFRS), в которых представлено руководство по последующей оценке и учету (применение пункта 54)

- B63 Среди примеров других МСФО (IFRS), в которых представлено руководство по последующей оценке и учету приобретенных активов и принятых обязательств при объединении бизнеса, можно назвать:
- (a) МСФО (IAS) 38 регламентирует учет идентифицируемых нематериальных активов, приобретенных при объединении бизнеса. Покупатель оценивает гудвил на сумму, признанную на дату приобретения за вычетом любых накопленных убытков от обесценения. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» регламентирует учет убытков от обесценения.
 - (b) МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования» представляет руководство по последующему учету договоров страхования, приобретенных при объединении бизнеса.
 - (c) МСФО (IAS) 12 регламентирует последующий учет отложенных налоговых активов (включая непризнанные отложенные налоговые активы) и обязательств, приобретенных при объединении бизнеса.
 - (d) МСФО (IFRS) 2 представляет руководство по последующей оценке и учету части вознаграждений замещения, которые осуществляются выплатами, основанными на акциях, выпущенных покупателем, которые относятся на будущие услуги работников.
 - (e) МСФО (IAS) 27 (с поправками 2008 г.) представляет руководство по учету изменений в доле участия материнского предприятия в дочернем предприятии после получения контроля.

Раскрытие информации (применение пунктов 59 и 61)

- B64 Для осуществления принципа, содержащегося в пункте 59, покупатель должен раскрывать следующую информацию для каждого объединения бизнеса, произошедшего в течение периода:
- (a) название и описание приобретаемого предприятия;
 - (b) дату приобретения;
 - (c) процент приобретенных голосующих долевыми инструментами;
 - (d) основные причины объединения бизнеса и описание того, каким образом покупатель получил контроль над приобретаемым предприятием;
 - (e) качественное описание факторов, которые составляют признанный гудвил, таких как ожидаемый синергизм от объединяющихся операций приобретаемого предприятия и покупателя, нематериальные активы, которые не удовлетворяют критериям отдельного признания или других факторов;

- (f) справедливая стоимость на дату приобретения совокупного переданного возмещения и справедливая стоимость на дату приобретения каждого из основных классов возмещения, таких как:
- (i) денежные средства;
 - (ii) прочие материальные или нематериальные активы, включая бизнес или дочернее предприятие покупателя;
 - (iii) принятые обязательства, например, обязательства по условному возмещению; и
 - (iv) доля покупателя в капитале, включая количество выпущенных или выпускаемых инструментов или долей участия, и метод определения справедливой стоимости таких инструментов или долей участия.
- (g) для соглашений об условном возмещении и компенсационных активов:
- (i) сумма, признанная на дату приобретения;
 - (ii) описание соглашения и основы определения суммы платежа; и
 - (iii) оценка диапазона результатов (недисконтированных) или, если диапазон не может быть оценен, раскрытие этого факта и причин, почему диапазон не может быть оценен. Если максимальная сумма платежа не ограничена, то покупатель должен раскрыть этот факт.
- (h) для приобретенной дебиторской задолженности:
- (i) справедливая стоимость дебиторской задолженности;
 - (ii) валовая сумма к получению по договору; и
 - (iii) наилучшая оценка на дату приобретения потоков денежных средств, которые, согласно ожиданиям, не будут взысканы.
- Раскрытия должны быть представлены по основным классам дебиторской задолженности, таким как ссуды, прямая финансовая аренда, и любым другим классам дебиторской задолженности.
- (i) суммы, признанные на дату приобретения, каждого основного класса приобретенных активов и принятых обязательств.
- (j) для каждого условного обязательства, признанного в соответствии с пунктом 23, информация, требуемая в пункте 85 МСФО (IAS) 37 «*Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы*». Если условное обязательство не признано, потому что его справедливая стоимость не может быть надежно оценена, то покупатель должен раскрыть:
- (i) информацию, требуемую в соответствии с пунктом 86 МСФО (IAS) 37; и
 - (ii) причины, почему обязательство не может быть надежно оценено.
- (k) общая сумма гудвила, которая, согласно ожиданиям, будет подлежать вычету в налоговых целях.
- (l) для операций, которые признаны отдельно от приобретения активов и принятия обязательств при объединении бизнеса в соответствии с пунктом 51:
- (i) описание каждой операции;
 - (ii) как покупатель отразил каждую операцию в учете;
 - (iii) суммы, признанные по каждой операции, и линейная статья в финансовой отчетности, в которой признана каждая сумма; и
 - (iv) если операция является эффективным урегулированием существующих ранее отношений, метод, используемый для определения суммы урегулирования.
- (m) раскрытие отдельно признаваемых операций, требуемых в пункте (l), должно включать сумму связанных с приобретением затрат и, отдельно, сумму затрат, признанных как расход, а также статью или статьи отчета о совокупном доходе, в котором признаны такие расходы. Сумма любых затрат на выпуск, не признанных как расход, и то, как они были признаны, также должны быть раскрыты.
- (n) при выгодной покупке (см. пункты 34-36):
- (i) сумма любого дохода, признанная в соответствии с пунктом 34, и статья в отчете о совокупном доходе, в котором признан доход; и

- (ii) описание причин, почему операция привела к доходу.
- (o) для каждого объединения бизнеса, при котором покупатель владеет менее чем 100-процентной долей в капитале приобретаемого предприятия на дату приобретения:
 - (i) сумма неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии, оцененной на дату приобретения, и основа оценки такой суммы; и
 - (ii) для каждой неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии, оцененной по справедливой стоимости, методы оценки и ключевые исходные данные, используемые в соответствующей модели для определения этой стоимости.
- (p) при объединении бизнеса, осуществляемом поэтапно:
 - (i) справедливая стоимость на дату приобретения доли в капитале приобретаемого предприятия, держателем которой является покупатель непосредственно до даты приобретения; и
 - (ii) сумма любой прибыли или убытка, признанного в результате переоценки до справедливой стоимости доли в капитале приобретаемого предприятия, держателем которой является покупатель до объединения бизнеса (см. пункт 42), и статья в отчете о совокупном доходе, в котором признана такая прибыль или убыток.
- (q) следующая информация:
 - (i) суммы выручки, а также прибыли или убытка приобретаемого предприятия с даты приобретения, включенные в консолидированный отчет о совокупном доходе за отчетный период; и
 - (ii) выручка, а также прибыль или убыток объединенного предприятия за текущий отчетный период, как если бы датой приобретения для всех объединений бизнеса, которые произошли в течение года, было бы начало годового отчетного периода.

Если раскрытие какой-либо информации, требуемой в данном подпункте, окажется практически невозможным, то покупатель должен раскрыть этот факт и объяснить, почему раскрытие является невыполнимым. Настоящий МСФО (IFRS) использует термин 'практически невозможно' в том же значении, что и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

- B65 Что касается по-отдельности несущественных объединений бизнеса, происходящих в течение отчетного периода, которые становятся существенными, если взять их в совокупности, покупатель должен раскрыть информацию, требуемую в соответствии с пунктом B64 (e) - (q) в совокупности.
- B66 Если дата приобретения при объединении бизнеса выпадает после конца отчетного периода, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, покупатель должен раскрыть информацию, требуемую в соответствии с пунктом B64, кроме случаев, когда первоначальный учет объединения бизнеса является неполным на дату утверждения финансовой отчетности к выпуску. В этой ситуации покупатель должен описать, какие раскрытия не могли быть сделаны, и причины, почему они не могут быть сделаны.
- B67 Для достижения цели, указанной в пункте 61, покупатель должен раскрыть следующую информацию по каждому существенному объединению бизнеса или совокупную информацию по объединениям бизнеса, несущественным по-отдельности, но существенным в совокупности:
- (a) если первоначальный учет объединения бизнеса не завершен (см. пункт 45) в отношении каких-либо конкретных активов, обязательств, неконтролирующей доли или статей возмещения и суммы, признанные в финансовой отчетности по объединению бизнеса, таким образом, были определены только условно:
 - (i) причины, почему первоначальный учет объединения бизнеса не завершен;
 - (ii) активы, обязательства, доля в капитале или статьи возмещения, по которым первоначальный учет не завершен; и
 - (iii) характер и сумма любых корректировок периода оценки, признанных в течение отчетного периода в соответствии с пунктом 49.
 - (b) по каждому отчетному периоду после даты приобретения до тех пор, пока предприятие не взыскало, продало или каким-либо иным образом не утратило право на актив по условному возмещению, или до тех пор, пока предприятие не урегулировало обязательство по условному возмещению, или пока такое обязательство не было аннулировано или не истекло:
 - (i) любые изменения в признанных суммах, включая любые разницы, возникающие при урегулировании;

- (ii) любые изменения в диапазоне результатов (недисконтированных) и причины таких изменений; и
 - (iii) методы оценки и ключевые исходные данные, используемые соответствующей моделью для оценки условного возмещения.
- (c) в отношении условных обязательств, признанных при объединении бизнеса, покупатель должен раскрыть информацию, требуемую в соответствии с пунктами 84 и 85 МСФО (IAS) 37, по каждому классу резерва.
- (d) сверку балансовой стоимости гудвила на начало и конец отчетного периода, отдельно показывая:
- (i) валовую сумму и накопленные убытки от обесценения на начало отчетного периода.
 - (ii) дополнительный гудвил, признанный в течение отчетного периода, кроме гудвила, включенного в выбывающую группу, которая, при приобретении, удовлетворяет критериям классификации как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».
 - (iii) корректировки, сделанные в результате последующего признания отложенных налоговых активов в течение отчетного периода в соответствии с пунктом 67.
 - (iv) гудвил, включенный в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и гудвил, признание которого было прекращено в течение отчетного периода, и который ранее не был включен в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи.
 - (v) убытки от обесценения, признанные в течение отчетного периода в соответствии с МСФО (IAS) 36. (МСФО (IAS) 36 требует раскрытия информации о возмещаемой сумме и обесценении гудвила в дополнение к этому требованию).
 - (vi) чистая курсовая разница, возникающая в течение отчетного периода в соответствии с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют».
 - (vii) любые другие изменения в балансовой стоимости в течение отчетного периода.
 - (viii) валовая сумма и накопленные убытки от обесценения на конец отчетного периода.
- (e) сумма и объяснение любой прибыли или убытка, признанных в текущем отчетном периоде, которые:
- (i) связаны с идентифицируемыми приобретенными активами или принятыми обязательствами при объединении бизнеса, которое было осуществлено в текущем или предыдущем отчетном периоде; и
 - (ii) имеют такой размер, характер или охват, что их раскрытие является уместным для понимания финансовой отчетности объединенного предприятия.

Переходные положения для объединения бизнеса с участием только взаимных предприятий или объединения бизнеса, осуществляемого только посредством договора (применение пункта 66)

- B68 Пункт 64 предусматривает, что настоящий МСФО (IFRS) применяется на перспективной основе к объединению бизнеса, для которого дата приобретения выпадает на начало первого годового отчетного периода, начинающегося 1 июля 2009 г. или после этой даты, или на более позднюю дату. Досрочное применение разрешено. Однако, предприятие должно применять настоящий МСФО (IFRS) только в начале годового отчетного периода, который начинается 30 июня 2007 г. или после этой даты. Если предприятие применяет настоящий МСФО (IFRS) до того, как он вступает в силу, предприятие должно раскрыть этот факт и одновременно применить МСФО (IAS) 27 (с поправками 2008 г.).
- B69 Требование применять настоящий МСФО (IFRS) на перспективной основе оказывает следующее влияние на объединение бизнеса, в котором участвуют только взаимные предприятия или которое осуществляется только посредством договора, если дата приобретения для такого объединения бизнеса выпадает раньше применения настоящего МСФО (IFRS):

- (a) *Классификация* – Предприятие должно и далее классифицировать предыдущее объединение бизнеса в соответствии с предыдущей учетной политикой предприятия, используемой для учета такого объединения.
- (b) *Ранее признанный гудвил* – На начало первого годового периода, в котором применяется настоящий МСФО (IFRS), балансовая стоимость гудвила, возникшего в результате предыдущего объединения бизнеса, должна быть его балансовой стоимостью на такую дату в соответствии с предыдущей учетной политикой предприятия. При определении этой суммы предприятие должно исключить балансовую стоимость любой накопленной амортизации такого гудвила и соответствующее уменьшение гудвила. Никакие другие корректировки балансовой стоимости гудвила не требуются.
- (c) *Гудвил, ранее признанный как уменьшение капитала* – В результате использования предыдущей учетной политики предприятия гудвил, возникший в связи с предыдущим объединением бизнеса, мог быть признан как вычет из капитала. В этой ситуации предприятие не должно признавать такой гудвил на начало первого годового периода, в котором применяется настоящий МСФО (IFRS). Кроме этого, предприятию не следует признавать в составе прибыли или убытка любую часть такого гудвила при полном или частичном выбытии бизнеса, к которому относится гудвил, или когда происходит обесценение генерирующей денежные средства единицы, к которой относится гудвил.
- (d) *Последующий учет гудвила* – С начала первого годового периода, в котором применяется настоящий МСФО (IFRS), предприятие должно прекратить амортизацию гудвила, возникшего в результате предыдущего объединения бизнеса, и должно протестировать гудвил на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36.
- (e) *Ранее признанный отрицательный гудвил* – Предприятие, которое вело учет предыдущего объединения бизнеса с использованием метода покупки, могло признать отложенный кредит на сумму превышения его доли в чистой справедливой стоимости идентифицируемого актива и обязательства приобретаемого предприятия над себестоимостью такой доли (иногда именуемый отрицательным гудвил). В такой ситуации предприятию следует прекратить признание балансовой стоимости такого отложенного кредита на момент наступления первого годового периода, в котором применяется настоящий МСФО (IFRS), с соответствующей корректировкой начального сальдо нераспределенной прибыли на эту дату.

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 4 «Договоры страхования»

Цель

- 1 Целью настоящего МСФО (IFRS) является описание требований к представлению в финансовой отчетности *договоров страхования* предприятием, осуществляющим выпуск таких договоров (называемого в настоящем МСФО (IFRS) *страховщиком*) до того момента, пока Совет не закончит вторую стадию своего проекта по договорам страхования. В частности, настоящий МСФО (IFRS) требует:
- (a) ограниченных усовершенствований порядка учета страховщиком договоров страхования;
 - (b) раскрытия информации, которое определяет и объясняет суммы в финансовой отчетности страховщика, возникающие в связи с договорами страхования, и помогает пользователям этой финансовой отчетности понять величину, распределение во времени и неопределенность будущих потоков денежных средств по договорам страхования.

Сфера применения

- 2 Предприятие должно применять настоящий МСФО (IFRS):
- (a) к договорам страхования (включая *договоры перестрахования*), которые оно выпускает, и договорам перестрахования, которыми оно владеет;
 - (b) финансовым инструментам, которые оно выпускает с *негарантированной возможностью получения дополнительных выгод* (см. пункт 35). МСФО (IFRS) 7 «*Финансовые инструменты: раскрытие информации*» предусматривает раскрытие информации о финансовых инструментах, включая финансовые инструменты, которые имеют указанные характеристики.
- 3 Настоящий стандарт не рассматривает другие аспекты порядка учета, применяемого страховщиками, такие как учет финансовых активов, имеющих у страховщиков, и учет финансовых обязательств, выпускаемых страховщиками (см. МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление информации*», МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*» и МСФО (IFRS) 7), за исключением положений пункта 45, относящихся к условиям переходного периода.
- 4 Предприятие не должно применять настоящий МСФО (IFRS):
- (a) к гарантии на продукцию, предоставляемой непосредственно производителем, дилером или розничным продавцом (см. МСФО (IAS) 18 «*Выручка*» и МСФО (IAS) 37 «*Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы*»);
 - (b) активам и обязательствам работодателей по планам вознаграждений работникам (см. МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждения работникам*» и МСФО (IFRS) 2 «*Платеж, основанный на акциях*») и обязательствам по пенсионным планам, отражаемым в отчетности пенсионными планами с установленными выплатами (см. МСФО (IAS) 26 «*Учет и отчетность по пенсионным планам*»);
 - (c) договорным правам или договорным обязательствам, которые зависят от будущего использования или права использования нефинансового объекта (например, некоторых лицензионных платежей, роялти, условных арендных платежей и аналогичных статей), а также к гарантии арендатора в отношении остаточной стоимости, встроенной в финансовую аренду (см. МСФО (IAS) 17 «*Аренда*», МСФО (IAS) 18 «*Выручка*» и МСФО (IAS) 38 «*Нематериальные активы*»);

- (d) договорам финансовой гарантии, за исключением случаев когда страховщик ранее явным образом расценивал их в качестве договоров страхования и использовал порядок учета, применимый к договорам страхования; в этом случае страховщик может выбрать применение либо МСФО (IAS) 39, МСФО (IAS) 32 и МСФО (IFRS) 7, либо настоящего стандарта для учета таких договоров финансовой гарантии. Эмитент может принимать такое решение в отношении каждого отдельного договора, однако решение, принятое по каждому договору, не может быть пересмотрено.
 - (e) условному возмещению, подлежащему оплате или получению при объединении бизнеса (см. МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»);
 - (f) договорам прямого страхования, которыми владеет предприятие (т.е. договорам страхования, по которым предприятие является *держателем полиса*). Однако *цедент* должен применять настоящий МСФО (IFRS) к договорам перестрахования, которыми он владеет.
- 5 Для удобства, настоящий МСФО (IFRS) называет любое предприятие, которое выпускает договор страхования, страховщиком, вне зависимости от того является ли оно страховщиком для юридических или надзорных целей.
- 6 Договор перестрахования – это вид договора страхования. Соответственно все упоминания в настоящем МСФО (IFRS) договоров страхования также относятся и к договорам перестрахования.

Встроенные производные инструменты

- 7 МСФО (IFRS) 39 требует, чтобы предприятие выделяло некоторые встроенные производные инструменты из основных договоров, оценивало их по *справедливой стоимости* и включало изменения их справедливой стоимости в состав прибыли или убытка. МСФО (IAS) 39 применяется к производным инструментам, встроенным в договоры страхования, за исключением случаев, когда встроенный производный инструмент сам по себе является договором страхования.
- 8 В качестве исключения из требования, содержащегося в МСФО (IFRS) 39, страховщику не нужно выделять и оценивать по справедливой стоимости право держателя полиса отказаться от договора страхования за фиксированную сумму (или за сумму, определяемую исходя из фиксированной суммы и процентной ставки), даже если цена по которой данное право может быть реализовано отличается от балансовой стоимости основного *страхового обязательства*. Однако требование в МСФО (IFRS) 39 относится к опциону на продажу или возможности отказа от договора в обмен на денежные средства, встроенной в договор страхования, если цена отказа изменяется в зависимости от изменения финансовой переменной (такой например, как цена на долевой инструмент или товар, или индекс) или нефинансовой переменной, не относящейся к стороне по договору. Кроме того, это требование применяется также, если право держателя воспользоваться опционом на продажу или возможностью отказа от договора в обмен на денежные средства инициируется изменением такой переменной (например, опционом на продажу можно будет воспользоваться, если индекс фондового рынка достигнет определенного уровня).
- 9 Пункт 8 применяется в равной степени и к праву отказаться от финансового инструмента с негарантированной возможностью получения дополнительных выгод.

Отделение депозитной составляющей

- 10 Некоторые договоры страхования содержат как страховую составляющую, так и *депозитную составляющую*. В некоторых случаях от страховщика требуется или ему разрешено *отделение* этих составляющих:
- (a) отделение требуется, если удовлетворяются оба следующих условия:
 - (i) страховщик может оценить депозитную составляющую (включая встроенные возможности отказа от договора) отдельно (т.е. без учета страховой составляющей);
 - (ii) учетная политика страховщика не требует от него признания всех обязательств и прав, возникающих в связи с депозитной составляющей каким-либо иным образом;
 - (b) отделение разрешено, но не требуется, если страховщик может отдельно, как в пункте (a)(i), оценить депозитную составляющую, но его учетная политика требует от него признания всех обязательств и прав, возникающих в связи с депозитной составляющей вне зависимости от основы, используемой для оценки этих прав и обязательств;
 - (c) отделение запрещено, если страховщик не может отдельно оценить депозитную составляющую, как в пункте (a)(i);

- 11 Следующий пример представляет тот случай, когда учетная политика страховщика не требует от него признания всех обязательств, возникающих в связи с депозитной составляющей. Цедент получает возмещение убытков от *перестраховщика*, но договор обязывает цедента выплатить обратно это возмещение в будущих периодах. Это обязательство возникает в связи с депозитной составляющей. Если бы учетная политика цедента иным образом разрешала ему признать это возмещение как доход без признания возникающих обязательств, то отделение требовалось бы.
- 12 Для разделения договора страховщик должен:
- применить настоящий МСФО (IFRS) к страховой составляющей;
 - применить МСФО (IAS) 39 к депозитной составляющей.

Признание и оценка

Временное освобождение от других МСФО (IFRS)

- 13 Пункты 10-12 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» устанавливают критерии, которые необходимо использовать предприятию при разработке учетной политики в отсутствие МСФО (IFRS), непосредственно применимого к той или иной статье. Однако настоящий МСФО (IFRS) освобождает страховщика от применения данных критериев к своей учетной политике:
- в отношении договоров страхования, которые он выпускает (включая связанные с ними затраты на приобретение и нематериальные активы, такие, как те, которые описаны в пунктах 31 и 32);
 - договоров перестрахования, которыми он владеет.
- 14 Тем не менее, настоящий МСФО (IFRS) не освобождает страховщика от влияния некоторых критериев, содержащихся в пунктах 10–12 МСФО (IAS) 8. В частности, страховщик:
- не должен признавать как обязательство любые страховые резервы по возможным будущим претензиям, если эти претензии возникают по договорам страхования, которые не существуют на отчетную дату (такие, как резервы по рискам катастроф и резервы на выравнивание убыточности);
 - должен провести *проверку адекватности обязательств*, описанную в пунктах 15–19;
 - должен исключить страховое обязательство (или часть страхового обязательства) из отчета о финансовом положении, только когда оно погашено, то есть когда указанное в договоре обязательство исполнено, или аннулировано, или срок его действия истек.
 - не должен зачитывать:
 - активы, связанные с перестрахованием* против соответствующих страховых обязательств; или
 - доходы или расходы по договорам перестрахования с расходами или доходами по соответствующим договорам страхования;
 - должен проводить анализ того, не обесценены ли активы, связанные с перестрахованием (см. пункт 20).

Проверка адекватности обязательств

- 15 Страховщик должен на конец каждого отчетного периода оценивать, являются ли его признанные страховые обязательства адекватными, используя текущие расчетные оценки будущих потоков денежных средств по своим договорам страхования. Если такая оценка покажет, что балансовая стоимость его страховых обязательств (за вычетом связанных с ними отложенных затрат на приобретение и нематериальных активов, подобных тем, которые описываются в пунктах 31 и 32) неадекватна в свете расчетных будущих потоков денежных средств, то всю недостающую сумму следует признать в полном объеме в составе прибыли или убытка.
- 16 Если страховщик проводит проверку адекватности обязательств, и она удовлетворяет определенным минимальным требованиям, то настоящий МСФО (IFRS) не налагает дополнительных требований. Минимальные требования приведены ниже:
- при проверке должны учитываться текущие расчетные оценки всех потоков денежных средств, предусмотренных договором, и сопутствующих потоков денежных средств, таких как расходы

- по рассмотрению претензий, а также потоков денежных средств, возникающих по встроенным опционам и гарантиям;
- (b) если проверка покажет, что обязательство неадекватно, то разница в полном объеме признается в составе прибыли или убытка.
- 17 Если учетная политика страховщика не требует проведения проверки адекватности обязательств, удовлетворяющей минимальным требованиям, приведенным в пункте 16, то страховщик должен:
- (a) определить балансовую стоимость соответствующих страховых обязательств* за вычетом балансовой стоимости:
- (i) любых связанных с ними отложенных затрат на приобретение; и
- (ii) любых связанных с ними нематериальных активов, таких, как те, которые приобретаются при объединении бизнеса или передаче портфеля (см. пункты 31 и 32). Однако соответствующие активы, связанные с перестрахованием, не рассматриваются, так как страховщик учитывает их отдельно (см. пункт 20);
- (b) определить, является ли сумма, описанная в пункте (a), меньше той балансовой стоимости, которая была бы необходима, если бы соответствующие страховые обязательства входили в сферу применения МСФО (IAS) 37. Если она меньше, то страховщик должен признать разницу в полном объеме в составе прибыли или убытка и уменьшить балансовую стоимость указанных отложенных расходов на приобретение или нематериальных активов либо увеличить балансовую стоимость соответствующих страховых обязательств.
- 18 Если проверка адекватности обязательств страховщика удовлетворяет минимальным требованиям, приведенным в пункте 16, то проводит ее на том уровне агрегирования, который указывается для этой проверки. Если проверка адекватности обязательств не удовлетворяет этим минимальным требованиям, то необходимо проведение сравнения, описанного в пункте 17 для того уровня портфеля договоров, на котором они обладают схожими рисками и управляются вместе как единый портфель.
- 19 Сумма, описанная в пункте 17 (b) (то есть результат применения МСФО (IAS) 37), должна отражать будущую инвестиционную маржу (см. пункты 27–29) в том, и только в том случае, если сумма, описанная в пункте 17(a), также отражает эту маржу.

Обесценение активов, связанных с перестрахованием

- 20 Если актив cedenta, связанный с перестрахованием, обесценился, то cedent должен соответствующим образом уменьшить его балансовую стоимость и признать этот убыток от обесценения в составе прибыли или убытка. Актив, связанный с перестрахованием, обесценивается в том, и только в том случае, если:
- (a) существует объективное свидетельство, возникшее в результате события, которое произошло после первоначального признания актива, связанного с перестрахованием, что cedent может не получить все причитающиеся ему суммы по условиям договора; и
- (b) влияние такого события на суммы, которые будут получены cedентом от перестраховщика, можно надежно оценить.

Изменения в учетной политике

- 21 Пункты 22-30 применяются как к изменениям, сделанным страховщиком, который уже применяет МСФО так и к изменениям, сделанным страховщиком, применяющим МСФО впервые.
- 22 **Страховщик может изменить свою учетную политику в отношении договоров страхования в том, и только в том случае, если такое изменение делает финансовую отчетность более уместной для удовлетворения информационных потребностей пользователей финансовой отчетности при принятии ими экономических решений, не уменьшая ее надежности, или делает ее более надежной, не уменьшая уместности ее использования для указанных целей. Страховщик должен судить об уместности и надежности на основе критериев, содержащихся в МСФО (IAS) 8.**
- 23 Для того чтобы обосновать изменение учетной политики в отношении договоров страхования, страховщик должен продемонстрировать, что это изменение приводит к большему соответствию финансовой отчетности критериям, содержащимся в МСФО (IAS) 8, но не требуется, чтобы это

* Соответствующие страховые обязательства – это такие страховые обязательства (а также связанные с ними отложенные затраты на приобретение и нематериальные активы), в отношении которых учетная политика страховщика не требует проведения проверки адекватности обязательств, удовлетворяющей минимальным требованиям, указанным в пункте 16.

изменение приводило к полному соответствию этим критериям. Далее обсуждаются следующие конкретные вопросы:

- (a) текущие процентные ставки (см. пункт 24);
- (b) продолжение использования существующей практики (см. пункт 25);
- (c) осмотрительность (пункт 26);
- (d) будущая инвестиционная маржа (пункты 27–29); и
- (e) эквивалентный учет (пункт 30).

Текущие рыночные процентные ставки

- 24 Страховщику разрешено, но от него не требуется изменять учетную политику таким образом, чтобы определенные им страховые обязательства были переоценены с тем, чтобы отразить текущие рыночные процентные ставки и признать изменения этих обязательств в составе прибыли или убытка. В этот же момент времени он также может принять положения учетной политики, которые требуют применения других текущих оценок и допущений в отношении определенных им обязательств. Возможность выбора в данном пункте дает страховщику возможность изменить свою учетную политику в отношении определенных им обязательств, не применяя ее последовательно ко всем схожим обязательствам, как того в противном случае потребовал бы МСФО (IAS) 8. Если страховщик определит соответствующие обязательства в рамках предоставленной ему возможности, то он должен продолжить использование текущих рыночных процентных ставок (и, если применимо, других текущих оценок и допущений) последовательно во всех периодах ко всем таким обязательствам, пока они не будут погашены.

Продолжение использования существующей практики

- 25 Страховщик может продолжить использование следующих практических подходов, но начинать их применение не может, так как это будет противоречить пункту 22:
- (a) оценка страховых обязательств на недисконтированной основе;
 - (b) оценка определенных договором прав на будущие вознаграждения за управление инвестициями в сумме, превышающей их подразумеваемую справедливую стоимость, полученную путем сравнения с текущими вознаграждениями, получаемыми другими участниками рынка за схожие услуги. Вероятно, что эта справедливая стоимость в момент возникновения указанных договорных прав будет равна затратам на заключение данного договора, кроме случаев, когда будущие вознаграждения за управление инвестициями и связанные с ними затраты не соответствуют сравнимым показателям рынка;
 - (c) использование иной, отличной от единой, учетной политики в отношении договоров страхования, заключенных дочерними предприятиями (и их соответствующих отложенных расходов на приобретение и нематериальных активов, если таковые имеются), за исключением случаев, разрешенных пунктом 24. Если такая учетная политика отличается от единой, то страховщик может изменить ее, если это изменение не приводит к еще большим различиям в учетной политике, а также удовлетворяет другим требованиям в настоящем МСФО (IFRS) .

Осмотрительность

- 26 От страховщика не требуется изменять свою учетную политику в отношении договоров страхования, с тем, чтобы исключить излишнюю осмотрительность. Однако если страховщик уже оценивает свои договоры страхования с достаточной осмотрительностью, то он не должен увеличивать ее.

Будущая инвестиционная маржа

- 27 От страховщика не требуется изменять свою учетную политику в отношении договоров страхования с тем, чтобы исключить будущую инвестиционную маржу. Однако существует опровержимое предположение, что финансовая отчетность страховщика станет менее уместной и надежной, если он примет учетную политику, которая отражает будущую инвестиционную маржу при оценке договоров

* В данном пункте страховые обязательства включают связанные с ними отложенные затраты на приобретение и нематериальные активы, такие, как описаны в пунктах 31 и 32.

страхования, за исключением случаев, когда такая маржа влияет на платежи по договорам. Далее приводятся два примера учетной политики, которая отражает такую маржу:

- (a) использование ставки дисконтирования, которая отражает расчетную доходность активов страховщика; или
- (b) прогнозирование доходов по активам страховщика по расчетной ставке доходности, дисконтирование прогнозируемых доходов по другой ставке и включение результата в оценку обязательства.

28 Страховщик может опровергнуть опровержимое предположение, описанное в пункте 27, в том, и только в том случае, если другие аспекты изменения учетной политики увеличивают уместность и надежность его финансовой отчетности до такой степени, что это перевешивает уменьшение уместности и надежности, вызванное включением будущей инвестиционной маржи. Например, предположим, что существующая учетная политика в отношении договоров страхования включает излишне осмотрительные допущения, принятые при их заключении, и ставку дисконтирования, предписанную регулирующим органом без учета рыночных условий, а также, игнорируя некоторые встроенные опционы и гарантии. Страховщик может увеличить уместность своей финансовой отчетности, не уменьшая ее надежности, путем перехода к комплексной основе учета, ориентированной на инвестора, которая широко используется и включает:

- (a) текущие оценки и допущения;
- (b) разумную (но не излишне осмотрительную) корректировку для отражения риска и неопределенности;
- (c) оценки, которые отражают как внутреннюю стоимость, так и временную стоимость встроенных опционов и гарантий; и
- (d) текущую рыночную ставку дисконтирования, даже если эта ставка дисконтирования отражает расчетную доходность активов страховщика.

29 Некоторые подходы к оценке требуют использовать ставку дисконтирования для определения приведенной стоимости будущей маржи прибыли. Затем эта маржа прибыли распределяется между отдельными периодами согласно какой-либо формуле. При таких подходах ставка дисконтирования влияет на оценку обязательства только косвенно. В частности, использование неподходящей ставки дисконтирования обладает ограниченным влиянием или не влияет на оценку обязательства при возникновении. Однако при других подходах ставка дисконтирования непосредственно влияет на оценку обязательства. В последнем случае, так как применение ставки дисконтирования, основанной на активах, имеет более значительный эффект, маловероятно, что страховщик может опровергнуть опровержимое допущение, описанное в пункте 27.

Эквивалентный учет

30 В некоторых моделях учета реализованные прибыли или убытки по активам страховщика оказывают непосредственное влияние на оценку части или всех (a) его страховых обязательств, (b) связанных с ними отложенных расходов на приобретение и (c) связанных с ними нематериальных активов, которые описаны в пунктах 31 и 32. Страховщику разрешено, но от него не требуется изменять учетную политику таким образом, чтобы признанная, но нереализованная прибыль или убыток по активу влияла на указанные оценки так же, как реализованная прибыль или убыток влияет на них. Соответствующая корректировка страхового обязательства (или отложенных расходов на приобретение, или нематериальных активов) должна признаваться в составе прочего совокупного дохода в том, и только в том случае, если нереализованные прибыли или убытки признаются в составе прочего совокупного дохода. Такую практику иногда называют «эквивалентным учетом».

Договоры страхования, приобретенные в рамках сделки по объединению бизнеса или при передаче портфеля

31 Для соблюдения МСФО (IFRS) 3 страховщик должен на дату приобретения оценить по справедливой стоимости принимаемые страховые обязательства и приобретаемые *активы, связанные со страхованием*. Однако страховщику разрешено, но от него не требуется, использовать расширенное представление, при котором справедливая стоимость приобретенных договоров страхования разбивается на две составляющие:

- (a) обязательство, оцененное в соответствии с учетной политикой страховщика по выпускаемым им договорам страхования; и

- (b) нематериальный актив, представляющий разницу между (i) справедливой стоимостью приобретенных прав по договорам страхования и принимаемых на себя обязанностей по договорам страхования и (ii) суммой, описанной в пункте (a). Последующая оценка этого актива должна соответствовать оценке связанного с ним страхового обязательства.
- 32 Страховщик, приобретающий портфель договоров страхования, может использовать расширенное представление, описанное в пункте 31.
- 33 Нематериальные активы, описанные в пунктах 31 и 32, исключаются из сферы применения МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Однако МСФО (IAS) 36 и МСФО (IAS) 38 применяются к клиентской базе и отношениям с клиентами, отражающим ожидания в части будущих договоров, которые не являются частью прав и обязанностей по договорам страхования, существовавших на дату сделки по объединению бизнеса или передачи портфеля.

Негарантированные возможности получения дополнительных выгод

Негарантированные возможности получения дополнительных выгод в договорах страхования

- 34 Некоторые договоры страхования содержат как негарантированную возможность получения дополнительных выгод, так и элемент *гарантированных выплат*. Эмитент такого договора:
- (a) может, но не обязан, признавать элемент гарантированных выплат отдельно от негарантированной возможности получения дополнительных выгод. Если эмитент не признает их отдельно, то он должен классифицировать весь договор как обязательство. Если эмитент классифицирует их отдельно, то он должен классифицировать элемент гарантированных выплат как обязательство;
- (b) если он признает негарантированную возможность получения дополнительных выгод отдельно от элемента гарантированных выплат, то он должен классифицировать такую возможность либо как обязательство, либо как отдельный компонент капитала. Настоящий МСФО (IFRS) не предписывает того, как эмитент должен определять, является ли такая возможность обязательством или капиталом. Эмитент может разделить указанную негарантированную возможность на компоненты обязательства и капитала и должен использовать последовательную учетную политику в отношении такого разделения. Эмитент не может классифицировать указанную негарантированную возможность как промежуточную категорию, не являющуюся ни обязательством, ни капиталом;
- (c) может признавать все полученные премии как выручку, не выделяя части, относящейся к компоненту капитала. Возникающие изменения элемента гарантированных выплат и негарантированной возможности получения дополнительных выгод в части, классифицированной как обязательство, должны отражаться в составе прибыли или убытка. Если часть или вся негарантированная возможность получения дополнительных выгод классифицирована в капитал, то часть прибыли или убытка может относиться на указанную негарантированную возможность (таким же образом, как какая-то часть может относиться на неконтролирующую долю акционеров). Эмитент должен признавать соответствующую часть прибыли или убытка, относимую на компонент капитала в негарантированной возможности получения дополнительных выгод, как разнесение по счетам прибыли или убытка, а не как расход или доход (см. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»).
- (d) если договор содержит встроенный производный инструмент, входящий в сферу применения МСФО (IAS) 39, должен применять МСФО (IAS) 39 к этому встроенному производному инструменту;
- (e) должен во всех отношениях, не описанных в пунктах 14–20 и 34 (a)-(d), продолжать использовать существующую учетную политику в отношении таких договоров, если только он не изменит эту учетную политику способом, соответствующим пунктам 21–30.

Негарантированные возможности получения дополнительных выгод в финансовых инструментах

- 35 Требования пункта 34 применяются также к финансовому инструменту, содержащему негарантированную возможность получения дополнительных выгод. Кроме того:

- (a) если эмитент классифицирует негарантированную возможность получения дополнительных выгод полностью как обязательство, то он должен провести проверку адекватности обязательств, описанную в пунктах 15–19, применительно ко всему договору (т.е. как к элементу гарантированных выплат, так и к негарантированной возможности получения дополнительных выгод). От эмитента не требуется определения суммы, которая могла бы возникнуть в результате применения МСФО (IAS) 39 к элементу гарантированных выплат;
- (b) если эмитент классифицирует указанную негарантированную возможность, в какой-то части или полностью, как отдельный компонент капитала, то обязательство, признаваемое в отношении всего договора, должно быть не меньше чем сумма, которая могла бы возникнуть в результате применения МСФО (IAS) 39 к элементу гарантированных выплат. Эта сумма должна включать внутреннюю стоимость возможности отказаться от договора, но не обязательно включать ее временную стоимость, если в соответствии с пунктом 9 такая возможность освобождена от оценки по справедливой стоимости. От эмитента не требуется раскрытия суммы, которая могла бы возникнуть в результате применения МСФО (IAS) 39 к элементу гарантированных выплат, и отдельного представления этой суммы. Более того, от эмитента не требуется определения такой суммы, если общая величина признанного обязательства явно ее превосходит;
- (c) хотя эти договоры являются финансовыми инструментами, эмитент может продолжать признавать премии по таким договорам как выручку и признавать возникающее увеличение балансовой стоимости обязательства как расход.
- (d) хотя эти договоры являются финансовыми инструментами, эмитент, применяющий пункт 20(b) МСФО (IFRS) 7 к договорам, предусматривающим негарантированную возможность получения дополнительных выгод, должен раскрыть общую сумму процентных расходов, признанных в составе прибыли или убытка, но не обязан рассчитывать соответствующую сумму процентных расходов с использованием метода эффективной ставки процента.

Раскрытие информации

Объяснение признанных сумм

- 36 **Страховщик должен раскрывать информацию, которая идентифицирует и объясняет суммы, отраженные в его финансовой отчетности, возникающие в связи с договорами страхования.**
- 37 Для выполнения требования пункта 36 страховщик должен раскрыть:
 - (a) свою учетную политику в отношении договоров страхования и связанных с ними активов, обязательств, доходов и расходов;
 - (b) признанные активы, обязательства, доходы и расходы (и, если он использует прямой метод для представления своего отчета о движении денежных средств, потоки денежных средств), возникающие в связи с договорами страхования. Более того, если страховщик является cedentом, то он должен раскрыть:
 - (i) прибыли и убытки от покупки перестрахования, признанные в составе прибыли или убытка; и
 - (ii) если cedent откладывает и амортизирует прибыли и убытки, возникающие в связи с покупкой перестрахования, то амортизацию за период и недоамортизированные суммы на начало и конец соответствующего периода.
 - (c) процесс, используемый для определения допущений, обладающих наибольшим влиянием на оценку признанных сумм, описанных в пункте (b). Если практически осуществимо, страховщик должен представлять раскрытия количественной информации по таким допущениям;
 - (d) влияние изменений в допущениях, используемых при оценке активов, связанных со страхованием, и страховых обязательств, показав отдельно влияние каждого изменения, существенно повлиявшего на финансовую отчетность;
 - (e) выверку изменений в страховых обязательствах, активах, связанных с перестрахованием, и, при наличии таковых, связанных с ними отложенных затрат на приобретение.

Характер и величина рисков, связанных с договорами страхования

- 38 Страховщик должен раскрыть информацию, которая позволяет пользователям финансовой отчетности оценить характер и объем рисков, возникающих в связи с договорами страхования.
- 39 Для выполнения требования пункта 38 страховщик должен раскрыть:
- (a) цели, политику и процессы управления рисками, связанными с договорами страхования, а также используемые методы управления рисками.
 - (b) [Удален]
 - (c) информацию о *страховом риске* (как до, так и после его уменьшения в результате перестрахования), включая информацию о следующем:
 - (i) чувствительности к страховому риску (см. пункт 39А).
 - (ii) концентрациях страхового риска, включая описание методов, используемых предприятием для определения концентраций риска, и описание общих характеристик, которые определяют каждую концентрацию (например, вид страхового случая, географический регион или валюта).
 - (iii) фактические претензии в сравнении с предыдущими расчетными оценками (т.е. ход разрешения претензий). Раскрытие информации о ходе разрешения претензий должно охватывать период с момента возникновения самой ранней существенной претензии, по которой все еще существует неопределенность в отношении величин и сроков платежей по претензиям, но не требуется, чтобы оно охватывало период, превышающий десять лет. От страховщика не требуется раскрытия информации о претензиях, по которым разрешение неопределенности в отношении величин и сроков платежей по претензиям обычно происходит в течение одного года;
 - (d) информацию о кредитном риске, риске ликвидности и рыночном риске, которая была бы обязательной в соответствии с пунктами 31–42 МСФО (IFRS) 7, если бы договоры страхования входили в сферу применения МСФО (IFRS) 7. Однако:
 - (i) страховщик не обязан представлять анализ по срокам погашения, предусмотренный пунктом 39(а) МСФО (IFRS) 7, если страховщик раскрывает информацию о расчетных сроках чистого выбытия денежных средств в результате признанных страховых обязательств. Такая информация может быть представлена в форме анализа сумм, признанных в отчете о финансовом положении, по расчетным срокам выбытия денежных средств.
 - (ii) если страховщиком используется альтернативный метод управления чувствительностью к рыночным условиям, такой как анализ встроенной стоимости, страховщик может использовать такой анализ чувствительности для выполнения требований пункта 40(а) МСФО (IFRS) 7. В этом случае страховщик также должен раскрыть информацию, предусмотренную пунктом 41 МСФО (IFRS) 7.
 - (e) информацию о подверженности рыночному риску, связанному со встроеными производными инструментами, содержащимися в основном договоре страхования, если от страховщика не требуется, и он не оценивает эти встроены производные инструменты по справедливой стоимости.
- 39А Для соблюдения требований пункта 39(с)(i), страховщик должен раскрыть информацию, предусмотренную в пунктах (а) или (b), следующим образом:
- (a) анализ чувствительности, который отражает, какое влияние на прибыль или убыток и капитал могли бы оказать изменения соответствующей переменной риска, которые являлись обоснованно возможными на конец отчетного периода; методы и допущения, использованные при подготовке анализа чувствительности; и любые изменения в используемых методах или допущениях по сравнению с предшествующим периодом. Однако если страховщиком используется альтернативный метод управления чувствительностью к рыночным условиям, такой как анализ встроенной стоимости, страховщик может выполнить такое требование, раскрывая информацию о таком альтернативном анализе чувствительности, а также раскрывая информацию, предусмотренную пунктом 41 МСФО (IFRS) 7.
 - (b) Описательную информацию о чувствительности к рискам и о тех сроках и условиях договоров страхования, которые оказывают существенное влияние на величину, распределение во времени и неопределенность будущих потоков денежных средств страховщика.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

- 40 Условия переходного периода в пунктах 41–45 применяются как к случаю первого применения настоящего МСФО (IFRS) предприятием, которое уже применяет Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS), так и к случаю, когда предприятие применяет Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) впервые (предприятие, применяющее МСФО (IFRS) впервые).
- 41 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Если предприятие применяет настоящий МСФО (IFRS) в отношении более раннего периода, то оно обязано раскрыть этот факт.
- 41А *Договоры финансовой гарантии* (поправки в МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 4), принятые в августе 2005 года, изменили пункты 4(d), B18(g) и B19(f). Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 г. или после этой даты. Если предприятие применяет эти поправки к более раннему периоду, то оно должно раскрыть данный факт и одновременно применить соответствующие поправки в МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 32.*
- 41В МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Более того он внес поправки в пункт 30. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, данные поправки должны быть применены в отношении такого более раннего периода.

Раскрытие информации

- 42 От предприятия не требуется применения требований по раскрытию информации, содержащихся в настоящем МСФО (IFRS), к сравнительной информации, относящейся к годовым периодам, начинающимся до 1 января 2005 г., за исключением раскрытия учетной политики и признанных активов, обязательств, доходов и расходов (и, если оно использует прямой метод, отчета о движении денежных средств, потоков денежных средств) в соответствии с требованиями пункта 37(a) и (b).
- 43 Если практически невозможно применить конкретное требование пунктов 10–35 к сравнительной информации, относящейся к годовым периодам, начинающимся до 1 января 2005 г., то предприятие должно раскрыть данный факт. Проверка адекватности обязательств (пункты 15–19) применительно к такой сравнительной информации может быть иногда практически невозможным, но маловероятно, что применение других требований пунктов 10–35 к такой сравнительной информации будет практически невозможным. МСФО (IAS) 8 объясняет значение термина «практически невозможный».
- 44 При применении пункта 39(c)(iii) от предприятия не требуется раскрывать информацию о ходе разрешения претензий в периоде, более раннем чем пять лет до конца первого финансового года, в котором оно применяет настоящий МСФО (IFRS). Более того, если практически невозможно при первом применении предприятием настоящего МСФО (IFRS) подготовить информацию о ходе разрешения претензий, имевших место до начала самого раннего периода, в отношении которого предприятие представляет полную сравнительную информацию, соответствующую настоящему МСФО (IFRS), то предприятие должно раскрыть этот факт.

Реклассификация финансовых активов

- 45 Когда страховщик изменяет свою учетную политику в отношении страховых обязательств, то разрешается, но не требуется, реклассифицировать некоторые или все финансовые активы, как «оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период». Данная реклассификация разрешена, когда страховщик изменяет свою учетную политику при первом применении настоящего МСФО (IFRS) и когда производит последующее изменение учетной политики, разрешенное пунктом 22. Данная реклассификация является изменением учетной политики и к ней применяется МСФО (IAS) 8.

* Если предприятие применяет МСФО (IFRS) 7, ссылка на МСФО (IAS) 32 заменяется ссылкой на МСФО (IFRS) 7.

Приложение А

Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).

актив, связанный с перестрахованием Чистые договорные права цедента по договору перестрахования.

актив, связанный со страхованием Чистые договорные права страховщика по договору страхования.

гарантированная составляющая Обязательство выплатить **гарантированные выгоды**, оговоренное в договоре, который предусматривает **негарантированную возможность** получения дополнительных выгод.

гарантированные выгоды Выплаты или другие выгоды, на получение которых **держатель страхового полиса** или инвестор имеет безусловное право, не ограничиваемое по договору усмотрением страховщика

депозитная составляющая Составляющая договора, которая не учитывается в качестве производного финансового инструмента в соответствии с МСФО (IAS) 39 и которая находилась бы в сфере применения МСФО (IAS) 39, если бы являлась отдельным инструментом.

держатель полиса Сторона, имеющая право на получение возмещения по договору страхования в случае наступления **страхового случая**.

договор перестрахования Договор страхования, выпущенный одним страховщиком (**перестраховщиком**) с целью компенсировать другому страховщику (**цеденту**) убытки по одному или нескольким договорам, выпущенным цедентом.

договор прямого страхования Договор страхования, который не является договором перестрахования.

договор страхования Договор, по которому одна сторона (**страховщик**) принимает на себя значительный **страховой риск** от другой стороны (**держателя полиса**), соглашаясь предоставить компенсацию держателю полиса в случае, если оговоренное будущее событие, возникновение которого неопределенно (**страховой случай**), неблагоприятно повлияет на держателя полиса (в приложении В даны указания по данному определению).

договор финансовой гарантии Договор, который требует от эмитента произвести определенные платежи для возмещения держателю договора убытка, понесенного в связи с тем, что определенный должник не осуществляет платежи при наступлении срока в соответствии с первоначальными или измененными условиями долгового инструмента.

негарантированная возможность получения дополнительных выгод Обусловленное договором право на получение, в дополнение к **гарантированным выплатам**, дополнительных выгод:

- (a) которые, вероятно, будут составлять значительную часть от общих выгод по договору;
- (b) сумма или сроки которых в соответствии с условиями договора оставлены на усмотрение эмитента; и
- (c) которые в соответствии с условиями договора основываются:
 - (i) на показателях деятельности определенной группы договоров или определенного вида договора;
 - (ii) реализованных и/или нереализованных инвестиционных доходах от определенной группы активов, находящихся во владении эмитента; или
 - (iii) прибыли или убытке компании, фонда или другого предприятия, выпустившего договор.

перестраховщик	Сторона, обязанная по договору перестрахования выплатить цеденту возмещение в случае наступления страхового случая .
проверка адекватности обязательств	Оценка необходимости увеличения балансовой стоимости страхового обязательства (или снижения балансовой стоимости связанных отложенных затрат на приобретение или связанных нематериальных активов), на основе анализа будущих денежных потоков.
разделение	Учет составляющих договора, как если бы они являлись отдельными договорами.
справедливая стоимость	Сумма, на которую актив может быть обменян или исполнено обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми сторонами.
страховое обязательство	Чистые договорные обязанности страховщика по договору страхования .
страховой риск	Риск, отличный от финансового риска , передаваемый держателем договора страховщику.
страховой случай	Будущее событие, предусмотренное договором страхования , возникновение которого неопределенно и которое создает страховой риск .
страховщик	Сторона, обязанная по договору страхования выплатить держателю полиса возмещение в случае наступления страхового случая .
финансовый риск	Риск возможного изменения в будущем одного или нескольких из следующих факторов: заданной процентной ставки, цены финансового инструмента, цены товара, обменного курса иностранной валюты, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса, или другой переменной, при условии, что в случае нефинансовой переменной, эта переменная не специфична для стороны по договору.
цедент	Держатель страхового полиса по договору перестрахования.

Приложение В

Определение договора страхования

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).

- В1 Данное приложение содержит руководство по определению договора страхования, приведенному в Приложении А. В настоящем приложении рассматриваются следующие вопросы:
- (a) термин «будущее событие, возникновение которого неопределенно» (пункты В2-В4);
 - (b) выплаты в натуральной форме (пункты В5-В7);
 - (c) страховой риск и другие риски (пункты В8-В17);
 - (d) примеры договоров страхования (пункты В18-В21);
 - (e) значительный страховой риск (пункты В22-В28); и
 - (f) изменения уровня страхового риска (пункты В29-В30).

Будущее событие, возникновение которого неопределенно

- В2 Неопределенность (или риск) является сущностью договора страхования. Соответственно, по меньшей мере, одно из перечисленного ниже является неопределенным на начало действия договора страхования:
- (a) произойдет ли *страховой случай*;
 - (b) когда оно произойдет; или
 - (c) какую сумму страховщику придется выплатить, если он произойдет.
- В3 В некоторых договорах страхования страховым случаем является обнаружение ущерба в течение срока действия договора, даже если этот ущерб возник в результате события, произошедшего до начала действия договора страхования. В других договорах страхования страховым случаем является событие, происходящее в течение срока действия договора, даже если возникающий ущерб будет обнаружен после окончания действия договора страхования.
- В4 Некоторые договоры страхования охватывают события, которые уже произошли, но чье финансовое влияние все еще остается неопределенным. Примером может быть договор перестрахования, по которому покрываются убытки прямого страховщика, связанные с неблагоприятным ходом разрешения претензий, уже выдвинутых держателями полисов. По таким договорам страховым случаем является обнаружение конечной суммы затрат по указанным претензиям.

Выплаты в натуральной форме

- В5 По некоторым договорам страхования может требоваться или быть разрешено осуществление выплат в натуральной форме. Примером может быть случай, когда страховщик непосредственно предоставляет замену украденного предмета, а не возмещает его стоимость держателю полиса. Другим примером может быть случай, когда страховщик использует свои собственные больницы и медицинский персонал для предоставления медицинских услуг, покрываемых договорами.
- В6 Некоторые договоры на предоставление услуг за фиксированное вознаграждение, по которым объем услуг зависит от события, возникновение которого неопределенно, отвечают определению договора страхования в настоящем МСФО (IFRS), но в некоторых странах не регулируются как договоры страхования. Одним из примеров является договор на обслуживание, по которому поставщик услуг обязуется ремонтировать определенное оборудование при его поломке. Фиксированное вознаграждение за предоставление услуг основывается на ожидаемом количестве поломок, но существует неопределенность в отношении того, поломаются ли конкретный станок. Поломка оборудования неблагоприятно влияет на собственника, и по договору собственнику предоставляется компенсация (в натуральной форме, а не денежными средствами). Другим примером может быть договор на предоставление услуг в случае поломки автомобиля, по которому поставщик услуг обязуется за фиксированное годовое вознаграждение оказать техническую помощь при поломке автомобиля в пути или отбуксировать автомобиль на ближайшую станцию техобслуживания. Последний договор мог бы удовлетворять определению договора страхования, даже если бы поставщик услуг не принял бы обязательств по проведению ремонт или замене деталей.

- B7** Применение настоящего МСФО (IFRS) к договорам, описанным в пункте B6, скорее всего, было бы не более обременительным, чем применение Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS), которые бы были применимы, если бы такие договоры были вне сферы применения настоящего МСФО (IFRS):
- (a) существенные обязательства по уже случившимся поломкам или сбоям маловероятны;
 - (b) если бы применялся МСФО (IAS) 18 «Выручка», то поставщик услуг признал бы выручку с учетом стадии завершенности (и других определенных критериев). Этот подход также допустим в соответствии с настоящим МСФО (IFRS), который разрешает поставщику услуг (i) продолжать использовать существующую учетную политику для этих договоров, за исключением случаев, когда они включают практику, запрещенную пунктом 14, и (ii) изменять в лучшую сторону учетную политику, если это разрешено пунктами 22–30;
 - (c) поставщик услуг должен проводить анализ того, превышают ли затраты по выполнению договорных обязательств по предоставлению услуг выручку, полученную авансом. Для этого он должен провести проверку адекватности обязательств, описанную в пунктах 15–19 настоящего МСФО (IFRS). Если бы настоящий МСФО (IFRS) не применялся к этим договорам, то поставщик услуг применял бы МСФО (IAS) 37, для того чтобы определить, являются ли эти договоры обременительными;
 - (d) маловероятно, что по этим договорам требования по раскрытиям информации, содержащиеся в настоящем МСФО (IFRS), значительно увеличат объем раскрытий, требуемых другими МСФО (IFRS).

Различие между страховым риском и прочими рисками

- B8** Определение договора страхования содержит ссылку на страховой риск, который настоящий МСФО (IFRS) определяет как риск, отличный от *финансового риска*, переходящий от держателя договора к эмитенту. Договор, который подвергает эмитента финансовому риску, не содержащий значительного страхового риска, не является договором страхования.
- B9** Определение финансового риска в приложении А включает перечень финансовых и нефинансовых переменных. Этот перечень включает нефинансовые переменные, которые не относятся к сторонам по договору, такие, как индекс убытков от землетрясений в определенном регионе или индекс температур в определенном городе. Перечень исключает нефинансовые переменные, относящиеся к сторонам по договору, такие как возникновение или невозникновение пожара, который повреждает или разрушает актив, принадлежащий стороне по договору. Более того, риск изменения справедливой стоимости нефинансового актива не является финансовым риском, если справедливая стоимость отражает не только изменения рыночных цен таких активов (финансовая переменная), но также состояние определенного нефинансового актива, удерживаемого стороной по договору (нефинансовая переменная). Например, если гарантия ликвидационной стоимости определенного автомобиля подвергает гаранта риску изменений физического состояния автомобиля, то этот риск является страховым, а не финансовым.
- B10** По некоторым договорам помимо страхового риска страховщик подвергается финансовому риску. Например, многие договоры страхования жизни гарантируют минимальную доходность держателям полиса (создавая финансовый риск), а также содержат обязательство произвести выплаты по случаю смерти, которые иногда значительно превышают баланс на счету держателя полиса (создавая страховой риск в виде риска наступления смерти). Такие договоры являются договорами страхования.
- B11** По некоторым договорам страховой случай инициирует выплату сумм, зависящих от какого-то ценового индекса. Такие договоры являются договорами страхования при условии, что величина выплаты, зависящая от страхового случая, может быть значительной. Например, пожизненная пенсия, привязанная к прожиточному минимуму, передает страховой риск, так как платеж зависит от события, возникновение которого неопределенно, — дожития аннуитента. Привязка к индексу цен является встроенным производным инструментом, но она также передает страховой риск. Если передаваемый страховой риск значителен, то встроенный финансовый инструмент отвечает определению договора страхования, и в этом случае его не требуется отделять и оценивать по справедливой стоимости (см. пункт 7 настоящего МСФО (IFRS)).
- B12** Определение страхового риска содержит ссылку на риск, который страховщик принимает от держателя полиса. Другими словами, страховой риск – это уже существующий риск, который переходит от держателя полиса к страховщику. Таким образом, новый риск, создаваемый договором, не является страховым риском.
- B13** Определение договора страхования содержит ссылку на неблагоприятное влияние на держателя полиса. Определение не ограничивает размер выплат страховщика суммой, равной финансовому воздействию неблагоприятного события. Например, определение не исключает страхового покрытия «новое за

старое», по которому держателю полиса выплачивается возмещение, достаточное для замены старого поврежденного актива новым. Точно так же определение не ограничивает размер выплат по договору пожизненного страхования суммой, равной финансовому ущербу, понесенному иждивенцами умершего лица, и не препятствует тому, чтобы размер выплат заранее определенных сумм являлся количественной оценкой ущерба, понесенного вследствие смерти или несчастного случая.

- B14 По некоторым договорам требуется выплата возмещения, если происходит оговоренное событие, возникновение которого было неопределенным, но не требуется в качестве неперемного условия выплаты, чтобы имело место неблагоприятное влияние на держателя полиса. Такой договор не является договором страхования даже в случае, если держатель полиса использует данный договор для уменьшения подверженности риску, лежащему в его основе. Например, если держатель полиса использует производный инструмент для хеджирования лежащей в основе нефинансовой переменной, которая коррелирует с потоками денежных средств от актива предприятия, то такой производный инструмент не является договором страхования, так как выплата возмещения не зависит от того, подвергнется ли держатель полиса неблагоприятному влиянию вследствие уменьшения потоков денежных средств от актива. И наоборот, определение договора страхования содержит ссылку на событие, возникновение которого неопределенно и неблагоприятное влияние которого на держателя полиса является неперемным условием договора для осуществления выплаты. Данное неперемное условие договора не требует, чтобы страховщик проводил расследование того, на самом ли деле событие оказало неблагоприятное влияние, но разрешает страховщику отказать от выплаты, если он не убежден, что событие оказало неблагоприятное влияние.
- B15 Риск сокращенного или продолженного действия договора (т.е. риск того, что контрагент по договору откажется от договора раньше или позднее, чем того ожидал эмитент при ценообразовании договора) не является страховым риском, так как платеж контрагенту по договору не зависит от события, возникновение которого неопределенно и влияние которого на него неблагоприятно. Аналогично риск повышенных расходов (т.е. риск непредвиденного увеличения административных расходов, связанных с обслуживанием договора, а не расходов, связанных со страховыми случаями) не является страховым риском, так как непредвиденное увеличение расходов не оказывает неблагоприятного влияния на контрагента по договору.
- B16 Поэтому договор, подвергающий эмитента риску сокращенного действия договора, риску продолженного действия договора или риску повышенных расходов, не является договором страхования, за исключением случаев, когда он также подвергает эмитента страховому риску. Однако если эмитент этого договора уменьшает такой риск, используя дополнительный договор для передачи части такого риска третьей стороне, то этот дополнительный договор подвергает третью сторону страховому риску.
- B17 Страховщик может принять значительный страховой риск от держателя полиса только в том случае, когда страховщик является отдельным от держателя полиса предприятием. В случае с взаимным страховщиком взаимный страховщик принимает риск от каждого владельца полиса и объединяет их в пул. Хотя держатели полисов несут этот объединенный риск совместно как собственники, все же взаимный страховщик принимает данный риск, который является сущностью договора страхования.

Примеры договоров страхования

- B18 Ниже приведены примеры договоров, являющихся договорами страхования при условии, что передаваемый страховой риск значителен:
- (a) страхование на случай кражи или причинения ущерба имуществу;
 - (b) страхование ответственности товаропроизводителя, профессиональной ответственности, гражданской ответственности или страхование судебных расходов;
 - (c) страхование жизни и планы страхования расходов по погребению (хотя наступление смерти определено, неопределенным является момент, когда наступит смерть или, для некоторых видов страхования жизни, наступит ли смерть в течение периода, охватываемого страхованием);
 - (d) пожизненные пенсии и пенсии (т.е. договоры, по которым обеспечивается возмещение в отношении будущего события, возникновение которого неопределенно (дожития аннуитента или пенсионера) для того, чтобы помочь аннуитенту или пенсионеру обеспечить определенный уровень жизни, на который в противном случае неблагоприятно повлияло бы его дожитие);
 - (e) страхование инвалидности и медицинское страхование;
 - (f) гарантийные обязательства страхования, гарантийные обязательства в отношении потенциальных убытков работодателя, страхование успешного исполнения обязательств, гарантийные обязательства заключения контракта участником, выигравшим торги (тендер) (т.е.

договоры, по которым предоставляется возмещение, если другая сторона не может исполнить договорного обязательства, например, обязательства построить здание).

- (g) кредитное страхование, предусматривающее определенные платежи для возмещения владельцу убытка, понесенного в связи с тем, что определенный должник не осуществляет платежи при наступлении первоначальных или измененных сроков долгового инструмента. Эти договоры могут иметь разные юридические формы, такие, как гарантия, некоторые виды аккредитивов, производный инструмент на случай невыполнения обязательств по кредитам или договор страхования. Однако, несмотря на то, что такие договоры соответствуют определению договора страхования, они также соответствуют определению договора финансовой гарантии, предусмотренному в МСФО (IAS) 39 и регулируемому МСФО (IAS) 32* и МСФО (IAS) 39, а не настоящим стандартом (см. пункт 4(d)). Несмотря на этот факт, если эмитент договоров финансовой гарантии ранее явным образом оговорил учет таких договоров в качестве договоров страхования и использовал порядок учета, применимый к договорам страхования, эмитент может по своему усмотрению применять к таким договорам гарантии финансовой гарантии либо настоящий стандарт, либо МСФО (IAS) 39 и МСФО (IAS) 32†.
- (h) гарантии на продукцию. Гарантии на продукцию, предоставленные другой стороне на товары, проданные производителем, дилером или розничным продавцом, входят в сферу применения настоящего МСФО (IFRS). Однако гарантии на продукцию, предоставляемые непосредственно производителем, дилером или розничным продавцом не входят в его сферу применения, так как они входят в сферу применения МСФО (IAS) 18 и МСФО (IAS) 37;
- (i) страхование титула собственности (т.е. страхование на случай обнаружения недостатков титула собственности на землю, существование которых не было явным на момент заключения договора страхования). В данном случае страховым случаем является обнаружение дефекта титула собственности, а не сам дефект;
- (j) страхование на время путешествия (т.е. возмещение держателям полиса денежными средствами или в натуральной форме ущерба, понесенного в течение их путешествия). В пунктах B6 и B7 рассматриваются договоры такого рода;
- (k) облигации по катастрофам, по которым предусмотрено уменьшение выплат основной суммы, суммы процентов или и той, и другой сумм, если определенное событие неблагоприятно повлияет на эмитента облигации (кроме случаев, когда оговоренное событие не создает значительного страхового риска, например, если таким событием является изменение процентной ставки или обменного курса валют);
- (l) страховые свопы и другие договоры, по которым размер выплат основывается на климатических, геологических или других физических переменных, относящихся к одной из сторон договора;
- (m) договоры перестрахования.

B19 Ниже приведены примеры статей, не являющихся договорами страхования:

- (a) инвестиционные договоры, имеющие юридическую форму договора страхования, но не подвергающие страховщика значительному страховому риску, например, договоры страхования жизни, по которым страховщик не подвергается значительному риску смертности (такие договоры являются нестраховыми финансовыми инструментами или договорами на предоставление услуг, см. пункты B20 и B21).
- (b) договоры, имеющие юридическую форму договора страхования, но передающие весь значительный страховой риск обратно держателю полиса посредством механизмов, которые имеют юридическую силу и не подлежат отмене, корректирующих будущие платежи, осуществляемые держателем полиса, в прямой зависимости от застрахованных убытков, например, некоторые договоры финансового перестрахования или некоторые групповые договоры (такие договоры обычно являются нестраховыми финансовыми инструментами или договорами на предоставление услуг, см. пункты B20 и B21).
- (c) самострахование, другими словами, непередача риска, который мог бы покрываться страхованием (не является договором страхования, так как отсутствует соглашение с другой стороной).

*Если предприятие применяет МСФО (IFRS) 7, ссылка на МСФО (IAS) 32 заменяется ссылкой на МСФО (IFRS) 7.

†Если предприятие применяет МСФО (IFRS) 7, ссылка на МСФО (IAS) 32 заменяется ссылкой на МСФО (IFRS) 7.

- (d) договоры (такие как азартные полисы), по которым требуется выплата возмещения, если происходит оговоренное событие, возникновение которого неопределенно, но которые не требуют в качестве неперемного договорного условия для платежа наличия события, неблагоприятно влияющего на держателя полиса. Однако это не препятствует предварительному установлению размера возмещения, отражающего количественную оценку ущерба, наносимого оговоренным событием, таким как смерть или несчастный случай (см. также пункт В13).
 - (e) производные финансовые инструменты, которые подвергают одну из сторон финансовому риску, но не страховому, так как по ним требуется, чтобы одна из сторон осуществляла платежи, основывающиеся на изменениях одной или нескольких переменных: определенной процентной ставки, цены финансового инструмента, котировки товара, обменного курса валюты, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса, или другой переменной, при условии, что в случае нефинансовой переменной она не относится к сторонам по договору (см. МСФО (IAS) 39).
 - (f) договор гарантии, связанный с займом (или аккредитив, производный инструмент в отношении невыполнения обязательств по кредитам или договор страхования кредитных рисков), по которому требуется выплата возмещения, даже если держатель не понес ущерба вследствие неспособности должника осуществить своевременные платежи (см. МСФО (IAS) 39).
 - (g) договоры, по которым размер выплат основывается на климатических, геологических или других физических переменных, не относящихся к одной из сторон договора (обычно называемые метеорологическими производными инструментами).
 - (h) катастрофические облигации, по которым предусмотрено уменьшение выплат основной суммы, суммы процентов или и той и другой сумм, основывающихся на климатических, геологических или других физических переменных, не относящихся к одной из сторон договора.
- В20 Если договоры, описанные в пункте В19, создают финансовые активы или финансовые обязательства, то они входят в сферу применения МСФО (IAS) 39. Помимо прочего это означает, что стороны по договору используют учет, иногда называемый депозитным учетом, при котором:
- (a) одна из сторон признает полученное возмещение как финансовое обязательство, а не как выручку;
 - (b) другая же сторона признает выплаченное возмещение как финансовый актив, а не как расход.
- В21 Если контракты, описанные в пункте В19 не создают финансовых активов или обязательств, то применяется МСФО (IAS) 18. В соответствии с МСФО (IAS) 18 выручка по операции, предполагающей оказание услуг, признается на основе стадии завершенности операции, если результат операции может быть надежно оценен.

Значительный страховой риск

- В22 Договор является договором страхования только в том случае, если по нему передается значительный страховой риск. В пунктах В8-В21 рассматривается страховой риск. В следующих пунктах рассматривается оценка того, является ли страховой риск значительным.
- В23 Страховой риск значителен только в том случае, если в результате страхового случая страховщику придется выплатить значительные дополнительные вознаграждения при любом исходе, исключая случаи, не имеющие коммерческого содержания (т.е. не имеющие заметного влияния на экономическую сторону сделки). Если дополнительные значительные вознаграждения будут подлежать выплате в случаях, имеющих коммерческое содержание, то условие в предыдущем предложении может выполняться, даже если страховой случай в высшей степени маловероятен, или даже если ожидаемая (т.е. взвешенная на основе вероятности) приведенная стоимость условных денежных потоков является незначительной по сравнению с ожидаемой приведенной стоимостью остающихся по договору потоков денежных средств .
- В24 Дополнительные вознаграждения, описанные в пункте В23, относятся к суммам сверх тех сумм, которые бы подлежали выплате, если бы не произошел страховой случай (исключая случаи, не имеющие коммерческого содержания). Эти дополнительные суммы включают затраты на рассмотрение претензий и их оценку, но исключают:
- (a) потерю способности взимать плату с держателя полиса за будущие услуги. Например, по инвестиционному договору страхования жизни, смерть держателя полиса означает, что страховщик больше не может предоставлять услуги по управлению инвестициями и получать за это плату. Однако этот экономический убыток страховщика не отражает страховой риск, так как и в случае с взаимным фондом его управляющий не принимает на себя страховой риск в отношении возможной смерти клиента. Поэтому потенциальная возможность потери будущих

вознаграждений за управление инвестициями не является уместной при оценке того, в каком объеме по договору переносится страховой риск.

- (b) отказ в случае смерти от расходов, которые были бы понесены в случае прекращения договора или отказа от него. Так как данные расходы возникли в результате договора, то отказ от этих расходов не компенсирует держателю полиса уже существовавшего риска. Поэтому они не уместны при оценке того, в каком объеме по договору переносится страховой риск.
 - (c) платеж, зависящий от события, при возникновении которого держатель договора не несет значительных убытков. Например, имеется договор, по которому страховщик должен выплатить один миллион денежных единиц, если активу будет причинен физический ущерб, в результате которого держатель полиса понесет незначительный экономический убыток равный одной денежной единице. По данному договору держатель полиса передает страховщику незначительный риск потери одной денежной единицы. В то же время договор создает нестраховой риск того, что эмитент должен будет выплатить 999 999 денежных единиц, если произойдет определенное событие. Так как эмитент не принимает на себя значительный страховой риск от держателя полиса, то это договор не является договором страхования.
 - (d) возможные компенсации убытков, получаемые по договорам перестрахования. Страховщик должен учитывать их отдельно.
- B25** Страховщик должен оценивать значимость страхового риска по договорам на индивидуальной основе, а не на основе их существенности с точки зрения финансовой отчетности.* Таким образом, страховой риск может быть значителен даже в случае, когда существует минимальная вероятность существенных убытков по всем учтенным договорам. Данная оценка договоров на индивидуальной основе помогает облегчить классификацию договора как договора страхования. Однако, если известно, что относительно однородная группа небольших договоров состоит из договоров, по которым передается страховой риск, то не требуется, чтобы страховщик анализировал отдельно каждый договор из этой группы для того, чтобы выявить несколько договоров, не являющихся производными инструментами, которые передают незначительный страховой риск.
- B26** Из пунктов B23-B25 следует, что если по договору производится выплата возмещения по случаю смерти, превышающего сумму, подлежащую выплате при дожитии, то этот договор является договором страхования за исключением случаев, когда дополнительные выплаты по случаю смерти незначительны (это оценивается применительно к самому договору, а не всей группе договоров). Как отмечалось в пункте B24(b), отказ в случае смерти от расходов, которые были бы понесены в случае прекращения договора или отказа от него, не включается в такую оценку, если в результате такого отказа держателю полиса не компенсируется уже существовавший риск. Аналогичным образом договор об аннуитете, по которому производятся регулярные платежи в течение остающегося периода жизни держателя полиса, является договором страхования кроме случаев, когда агрегированные выплаты, зависящие от дожития, являются незначительными.
- B27** Пункт B23 относится к дополнительным вознаграждениям. Эти дополнительные вознаграждения могут включать требование по досрочной выплате вознаграждений, если страховой случай наступил раньше и выплата не была скорректирована с учетом временной стоимости денег. Примером является пожизненное страхование на фиксированную сумму (другими словами, страхование, по которому производятся фиксированные выплаты в случае смерти, и не имеющее срока истечения покрытия). Определенно держатель полиса умрет, но дата смерти остается неопределенной. Страховщик будет нести убытки по тем отдельным договорам, держатели которых умерли преждевременно, даже если в целом по группе договоров убытка не будет.
- B28** Если договор страхования разделяется на депозитную и страховую составляющие, то значимость передаваемого страхового риска оценивается на основе страховой составляющей. Значимость страхового риска, передаваемого по встроенному производному инструменту, оценивается на основе встроенного производного инструмента.

Изменения уровня страхового риска

- B29** По некоторым договорам страховщику не передается страховой риск в начале их действия, хотя страховой риск по ним передается позднее. Например, рассмотрим договор, по которому предусматривается определенная инвестиционная доходность, и включающий возможность для держателя полиса использовать поступления от инвестиции при наступлении ее срока погашения для покупки пожизненной пенсии по текущим ставкам по аннуитету, предлагаемым страховщиком другим

*Для данной цели, договоры заключенные одновременно с одним контрагентом (или договоры, являющиеся взаимозависимыми каким-либо иным образом) рассматриваются как один договор.

новым аннуитентам и действующим на момент использования данной возможности держателем полиса. По договору страховой риск не будет передан страховщику до того момента, пока такую возможность не используют, так как у страховщика остается свобода выбора при оценке аннуитета на той основе, которая отражает страховой риск, передаваемый страховщику на этот момент. Однако если договор оговаривает ставки по аннуитету (или основу, используемую для установления ставок по аннуитету), то по нему страховой риск передается страховщику в начале действия такого договора.

В30 Договор, подпадающий под определение страхового договора, остается таковым, пока все права и обязательства не будут исполнены или не истекнут.

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»

Цель

- 1 Целью настоящего МСФО (IFRS) является определение порядка учета активов, предназначенных для продажи, а также представления и раскрытия информации о *прекращенной деятельности*. В частности, настоящий МСФО (IFRS) требует:
- (а) чтобы активы, которые отвечают критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, оценивались по наименьшей из балансовой и *справедливой стоимости* за вычетом *расходов на продажу* и начисление амортизации на такие активы было прекращено; и
 - (б) чтобы активы, которые отвечают критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, представлялись отдельно в отчете о финансовом положении, а результаты прекращенной деятельности представлялись отдельно в отчете о совокупном доходе .

Сфера применения

- 2 Требования к классификации и представлению данных, предусмотренные настоящим МСФО (IFRS), применяются ко всем признанным *долгосрочным активам** и всем *выбывающим группам* предприятия. Требования к оценке, предусмотренные настоящим МСФО (IFRS), применяются ко всем признанным долгосрочным активам и выбывающим группам (как указано в пункте 4), за исключением активов, перечисленных в пункте 5, которые и в дальнейшем должны оцениваться в соответствии с указанным стандартом.
- 3 Активы, классифицированные как долгосрочные в соответствии с МСФО (IAS) 1 «*Представление финансовой отчетности*», не должны переклассифицироваться в *краткосрочные активы* до тех пор, пока они не будут отвечать критериям классификации в качестве предназначенных для продажи в соответствии с настоящим МСФО (IFRS). Активы, которые обычно рассматриваются предприятием как долгосрочные, приобретенные исключительно с целью последующей перепродажи, не должны классифицироваться как краткосрочные, если только они не отвечают критериям классификации в качестве предназначенных для продажи в соответствии с настоящим МСФО (IFRS).
- 4 Иногда предприятие осуществляет выбытие группы активов, возможно, вместе с некоторыми прямо связанными обязательствами, за одну операцию. Такая выбывающая группа может быть группой *единиц, генерирующих денежные средства*, отдельной единицей, генерирующей денежные средства, или ее частью.[†] Группа может включать любые активы и обязательства предприятия, включая краткосрочные активы, краткосрочные обязательства и активы, исключенные пунктом 5 из требований настоящего МСФО (IFRS) к оценке. Если долгосрочный актив в рамках требований настоящего МСФО (IFRS) к оценке является частью выбывающей группы, то требования настоящего МСФО (IFRS) к оценке

* Для активов, классифицированных в соответствии с порядком представления, основанном на ликвидности, долгосрочными активами являются те активы, которые включают суммы, ожидаемые к возмещению в течение периода более чем двенадцать месяцев после отчетной даты. Пункт 3 применяется при классификации таких активов.

† Однако, начиная с момента, когда возникновение потоков денежных средств от актива или группы активов ожидается в основном от продажи, а не от продолжающегося использования, такие активы становятся менее зависимыми от потоков денежных средств от других активов, и выбывающая группа, которая была частью единицы, генерирующей денежные средства, становится отдельной единицей, генерирующей денежные средства

применяются к группе в целом таким образом, чтобы группа оценивалась по наименьшей из балансовой и справедливой стоимостей за вычетом расходов на продажу. Требования по оценке отдельных активов и обязательств, которые являются частью выбывающей группы, изложены в пунктах 18, 19 и 23.

- 5 Положения настоящего МСФО (IFRS) по оценке* не применяются к следующим активам, которые регулируются перечисленными стандартами, ни как к отдельным активам, ни как к части выбывающей группы:
- (a) отложенные налоговые активы (МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль»);
 - (b) активы, возникающие в результате вознаграждений работникам (МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
 - (c) финансовые активы, включаемые в сферу применения МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»;
 - (d) долгосрочные активы, которые учитываются в соответствии с моделью учета по справедливой стоимости, представленной в МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»;
 - (e) долгосрочные активы, которые оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу в соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»;
 - (f) права, обусловленные договорами страхования, как определено в МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования».
- 5A Требования настоящего МСФО (IFRS) к классификации, представлению и оценке, применимые в отношении долгосрочного актива (или выбывающей группы), классифицированного как предназначенный для продажи, также применяются к долгосрочному активу (или выбывающей группе), который классифицирован как предназначенный для распределения в пользу собственников, действующих в этом качестве (предназначенный для распределения в пользу собственников).
- 5B В настоящем МСФО (IFRS) установлен порядок раскрытия информации в отношении требований к долгосрочным активам (или выбывающим группам), классифицированных как предназначенные для продажи или прекращенная деятельность. Раскрытие информации в других МСФО (IFRS) не применяется в отношении таких активов (или выбывающих групп), если только в этих МСФО (IFRS) не требуются:
- (a) отдельного раскрытия информации в отношении долгосрочных активов (или выбывающих групп), классифицированных как предназначенные для продажи или прекращенной деятельности; или
 - (b) раскрытия информации в отношении оценки долгосрочных активов и обязательств в рамках выбывающей группы, которые не попадают в сферу применения требований МСФО (IFRS) 5 к оценке, и такое раскрытие информации еще не предусмотрено в других примечаниях к финансовой отчетности.

Дополнительное раскрытие информации о долгосрочных активах (или выбывающих группах), классифицированных как предназначенные для продажи или прекращенной деятельности, может быть необходимым для соблюдения общих требований МСФО (IAS) 1, в частности, пункты 15 и 125 настоящего стандарта.

Классификация долгосрочных активов (или выбывающих групп) в качестве предназначенных для продажи или предназначенных для распределения в пользу собственников

- 6 **Предприятие должно классифицировать долгосрочный актив (или выбывающую группу) как предназначенный для продажи, если его балансовая стоимость будет возмещена в основном за счет продажи, а не посредством продолжающегося использования.**
- 7 Для этого актив (или выбывающая группа) должен быть в наличии для немедленной продажи в его текущем состоянии и только на условиях обычных и обязательных при продаже таких активов (или выбывающих групп), и его продажа должна быть в высшей степени *вероятной*.
- 8 Для того чтобы продажа была в высшей степени вероятной, соответствующий уровень руководства должен принять план продать актив (или выбывающую группу), и должна быть инициирована активная

* За исключением пунктов 18 и 19, которые требуют оценки рассматриваемых активов в соответствии с другими применимыми МСФО (IFRS).

программа поиска покупателя и выполнения плана. Более того, должна активно вестись деятельность по продаже актива (или выбывающей группы) по цене, которая является обоснованной сравнительно с его текущей справедливой стоимостью. В дополнение, должно быть ожидание, что продажа будет удовлетворять требованиям для признания в качестве законченной продажи в течение одного года с даты классификации, за исключением случаев, разрешенных пунктом 9, и действия, требуемые для выполнения плана по продаже, должны показывать, что значительные изменения в плане или его отмена маловероятны. Вероятность одобрения акционерами (если таковое требуется в соответствующей юрисдикции) должна рассматриваться как часть оценки наличия высшей степени вероятности продажи.

- 8A Предприятие, которое следует плану продажи, подразумевающему потерю контроля над дочерним предприятием, должно классифицировать все активы и обязательства такого дочернего предприятия как предназначенные для продажи при условии выполнения критериев, изложенных в пунктах 6-8, независимо от того, сохранит ли предприятие неконтролирующую долю в бывшем дочернем предприятии после продажи.
- 9 Под влиянием событий или обстоятельств период завершения продажи может превысить один год. Увеличение периода, требуемого для завершения продажи, не препятствует классификации актива (или выбывающей группы) в качестве предназначенного для продажи, если причиной задержки являются события или обстоятельства, не контролируемые предприятием, и существует достаточное подтверждение того, что предприятие будет продолжать выполнять план по продаже актива (или выбывающей группы). Это происходит, когда удовлетворяются критерии, указанные в Приложении В.
- 10 Операции продажи включают обмен долгосрочных активов на другие долгосрочные активы, когда обмен имеет коммерческое содержание в соответствии с МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*».
- 11 Когда предприятие приобретает долгосрочный актив (или выбывающую группу) исключительно с целью последующего выбытия, то оно должно классифицировать долгосрочный актив (или выбывающую группу) как предназначенный для продажи на дату приобретения, только если выполняется требование по ограничению периода одним годом, предусмотренное пунктом 8 (за исключением случаев, разрешенных пунктом 9) и в высшей степени вероятно, что любой другой критерий, содержащийся в пунктах 7 и 8, который не был удовлетворен на эту дату, будет удовлетворен в течение короткого периода, следующего за приобретением (обычно в течение трех месяцев).
- 12 Если критерии, представленные в пунктах 7 и 8, были удовлетворены после окончания отчетного периода, то предприятие не должно классифицировать долгосрочный актив (или выбывающую группу) как предназначенный для продажи в выпускаемой за тот период финансовой отчетности. Однако если эти критерии были удовлетворены после окончания отчетного периода, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, то предприятие должно раскрыть данную информацию в примечаниях, как указано в пунктах 41(a), (b) и (d).
- 12A Долгосрочный актив (или выбывающая группа) классифицируется как предназначенный для распределения в пользу собственников в том случае, когда предприятие намеревается распределить актив (или выбывающую группу) в пользу собственников. Для этого активы должны быть в наличии для немедленной продажи в их текущем состоянии, а распределение должно быть в высшей степени вероятным. Для того чтобы распределение было в высшей степени вероятным, должны быть инициированы действия с целью осуществления распределения, а само распределение, согласно ожиданиям, должно завершиться в течение одного года после даты классификации. Действия, требуемые для выполнения распределения, должны показывать, что значительные изменения в распределении или его отмена маловероятны. Вероятность одобрения акционерами (если таковое требуется в соответствующей юрисдикции) должна рассматриваться как часть оценки наличия высшей степени вероятности распределения.

Долгосрочные активы, использование которых должно быть прекращено

- 13 Предприятие не должно классифицировать долгосрочный актив (или выбывающую группу), использование которого должно быть прекращено, в качестве предназначенного для продажи, так как его балансовая стоимость будет возмещена в основном путем продолжающегося использования. Однако если выбывающая группа, использование которой должно быть прекращено, отвечает критериям, представленным в пункте 32(a) - (c), то предприятие должно представить результаты и потоки денежных средств выбывающей группы в качестве прекращенной деятельности в соответствии с пунктами 33 и 34 на дату, когда использование было прекращено. Долгосрочные активы (или выбывающие группы), использование которых будет прекращено, включают долгосрочные активы (или выбывающие группы), которые должны использоваться до конца срока полезного использования, и долгосрочные активы (или выбывающие группы), которые будут закрыты, а не проданы.

- 14 Предприятие не должно учитывать долгосрочный актив, который временно был изъят из использования таким образом, как если бы его использование было прекращено.

Оценка долгосрочных активов (или выбывающих групп), классифицированных как предназначенные для продажи

Оценка долгосрочного актива (или выбывающей группы)

- 15 Предприятие должно оценивать долгосрочный актив (или выбывающую группу), классифицированный как предназначенный для продажи, по наименьшей из балансовой и справедливой стоимостей за вычетом расходов на продажу.
- 15A Предприятие должно оценивать долгосрочный актив (или выбывающую группу), классифицированный как предназначенный для распределения, по наименьшей из балансовой и справедливой стоимостей за вычетом расходов на распределение.*
- 16 Если новоприобретенный актив (или выбывающая группа) отвечает критериям классификации в качестве предназначенного для продажи (см. пункт 11), то применение пункта 15 приведет к оценке актива (или выбывающей группы) при первоначальном признании по наименьшей из балансовой стоимости, если бы он не был классифицирован таким образом (например, по себестоимости), и справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Таким образом, если актив (или выбывающая группа) приобретен как часть объединения бизнеса, то он должен быть оценен по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
- 17 Если ожидается, что продажа будет иметь место по истечении более одного года, то предприятие должно оценивать расходы на продажу по приведенной стоимости. Любое увеличение приведенной стоимости расходов на продажу, возникающее в связи с течением времени, должно быть представлено в составе прибыли или убытка как затраты на финансирование.
- 18 Непосредственно перед первоначальной классификацией актива (или выбывающей группы) как предназначенного для продажи, балансовая стоимость актива (или всех активов и обязательств в группе) должна быть оценена в соответствии с применимыми МСФО (IFRS).
- 19 При последующей оценке выбывающей группы балансовая стоимость любых активов или обязательств, которые не попадают в сферу применения требований настоящего МСФО (IFRS) к оценке, но входят в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи, должна оцениваться в соответствии с применимыми МСФО (IFRS) до переоценки справедливой стоимости выбывающей группы за вычетом расходов на продажу.

Признание убытков от обесценения и обратные записи

- 20 Предприятие должно признать убыток от обесценения при любом первоначальном или последующем уменьшении стоимости актива (или выбывающей группы) до справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, в той мере, в какой он не был признан в соответствии с пунктом 19.
- 21 Предприятие должно признать прибыль от любого последующего увеличения в справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу, но не превышающую сумму накопленного убытка от обесценения, который был признан либо в соответствии с настоящим МСФО (IFRS), либо ранее в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».
- 22 Предприятие должно признать прибыль от любого последующего увеличения в справедливой стоимости выбывающей группы за вычетом расходов на продажу:
- (a) в той мере, в какой она не была признана в соответствии с пунктом 19, но
 - (b) не превышая накопленный убыток от обесценения, который был признан либо в соответствии с МСФО (IFRS), либо ранее в соответствии с МСФО (IAS) 36 по долгосрочным активам, которые находятся в сфере применения требований по оценке настоящего МСФО (IFRS).
- 23 Убыток от обесценения (или последующая прибыль), признанный для выбывающей группы, должен уменьшать (или увеличивать) балансовую стоимость долгосрочных активов в группе, которые входят в

* Расходы на распределение – это дополнительные затраты, непосредственно связанные с распределением, исключая затраты на финансирование и расходы по налогу на прибыль.

сферу применения требований по оценке настоящего МСФО (IFRS), в порядке распределения, изложенного в пунктах 104(а) и (b) и 122 МСФО (IAS) 36 (в редакции 2004 г.).

- 24 Прибыль или убыток, не признанный к дате продажи долгосрочного актива (или выбывающей группы), должен быть признан на дату прекращения признания. Требования, относящиеся к прекращению признания, изложены
- (а) в пунктах 67-72 МСФО (IAS) 16 (в редакции 2003 г.) для основных средств; и
 - (b) в пунктах 112-117 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (в редакции 2004 г.) для нематериальных активов.
- 25 Предприятие не должно амортизировать долгосрочный актив, пока он классифицируется как предназначенный для продажи или пока он является частью выбывающей группы, классифицированной как предназначенная для продажи. Проценты и другие расходы, относящихся к обязательствам выбывающей группы, классифицированной как предназначенная для продажи, должны продолжать признаваться.

Изменения в плане продажи

- 26 Если предприятие классифицировало актив (или выбывающую группу) как предназначенный для продажи, но критерии, представленные в пунктах 7-9, более не удовлетворяются, то предприятие должно прекратить классификацию актива (или выбывающей группы) как предназначенного для продажи.
- 27 Предприятие должно оценивать долгосрочный актив, классификация которого как предназначенного для продажи была прекращена (или который более не входит в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи), по наименьшей
- (а) из его балансовой стоимости до того, как актив (или выбывающая группа) был классифицирован в качестве предназначенного для продажи, скорректированной на суммы амортизации или переоценок, которые были бы признаны, если бы актив (или выбывающая группа) не был классифицирован как предназначенный для продажи, и
 - (b) его *возмещаемой суммы* на дату последующего решения не продавать.*
- 28 Предприятие должно включать любые требуемые корректировки балансовой стоимости долгосрочного актива, классификация которого в качестве предназначенного для продажи была прекращена, в состав прибыли или убытка[†] от продолжающейся деятельности за период, в котором критерии пунктов 7-9 более не удовлетворяются. Предприятие должно представлять такую корректировку в той же самой статье отчета о совокупном доходе, в которой были представлены прибыль или убыток, если таковые имеются, признанные в соответствии с пунктом 37.
- 29 Если предприятие изымает отдельный актив или обязательство из выбывающей группы, классифицированной как предназначенная для продажи, то оставшиеся активы и обязательства выбывающей группы, предназначенные для продажи, должны и в дальнейшем оцениваться как группа только в том случае, если эта группа отвечает критериям пунктов 7-9. В иных случаях оставшиеся долгосрочные активы группы, которые по отдельности отвечают критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, должны по отдельности оцениваться по наименьшей из балансовой и справедливой стоимостей за вычетом расходов на продажу на ту же дату. Любые долгосрочные активы, которые не отвечают критериям, не должны более классифицироваться как предназначенные для продажи в соответствии с пунктом 26.

Представление и раскрытие информации

- 30 Предприятие должно представлять и раскрывать информацию, которая дает возможность пользователям финансовой отчетности оценивать финансовые результаты от прекращенной деятельности и выбытий долгосрочных активов (или выбывающих групп).

* Если долгосрочный актив является частью единицы, генерирующей денежные средства, то его возмещаемой суммой является балансовая стоимость, которая была бы признана после распределения любого убытка от обесценения единицы, генерирующей денежные средства, в соответствии с МСФО (IAS) 36.

† Если только актив не является основным средством или нематериальным активом, который был переоценен в соответствии с МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 38 до его классификации в качестве предназначенного для продажи, в таком случае корректировка должна учитываться как увеличение или уменьшение стоимости переоценки.

Представление прекращенной деятельности

- 31 *Компонент* предприятия включает деятельность и потоки денежных средств, которые могут быть четко обособлены операционно и для целей финансовой отчетности от остальной части предприятия. Другими словами, компонент предприятия должен быть единицей или группой единиц, генерирующих денежные средства, пока он предназначен для использования.
- 32 Прекращенной деятельностью является компонент предприятия, который либо выбыл, либо классифицируется как предназначенный для продажи, и
- (a) представляет собой отдельный значительный вид деятельности или географический район ведения операций;
 - (b) является частью единого скоординированного плана выбытия отдельного значительного вида деятельности или географического района ведения операций или
 - (c) является дочерним предприятием, приобретенным исключительно с целью последующей перепродажи.
- 33 Предприятие должно раскрыть:
- (a) итоговую сумму непосредственно в отчете о совокупном доходе, которая складывается из:
 - (i) прибыли или убытка после налогов от прекращенной деятельности и
 - (ii) прибыли или убытка после налогов, признанных при доведении до справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или при выбытии активов или выбывающих групп(-ы), которые представляют собой прекращенную деятельность;
 - (b) следующие составляющие итоговой суммы, указанной в пункте (a):
 - (i) выручку, расходы и прибыль или убыток до налогов от прекращенной деятельности;
 - (ii) соответствующий расход по налогу на прибыль, как требуется в пункте 81(h) МСФО (IAS) 12;
 - (iii) прибыль или убыток, признанные при доведении до справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или при выбытии активов или выбывающих групп(-ы), которые представляют собой прекращенную деятельность; и
 - (iv) соответствующий расход по налогу на прибыль, как требуется в пункте 81(h) МСФО (IAS) 12.

Анализ по составляющим может быть представлен либо в примечаниях, либо непосредственно в отчете о совокупном доходе. Если он представлен непосредственно в отчете о совокупном доходе, то он должен быть представлен в части, идентифицированной как относящаяся к прекращенной деятельности, т.е. отдельно от продолжающейся деятельности. Анализ не требуется для выбывающих групп, которые являются новоприобретенными дочерними предприятиями, отвечающими критериям классификации в качестве предназначенных для продажи при приобретении (см. пункт 11);
 - (c) чистые потоки денежных средств, относящиеся к операционной, инвестиционной и финансовой составляющим прекращенной деятельности. Такие раскрытия могут быть либо в примечаниях, либо непосредственно в формах финансовой отчетности. Такие раскрытия не требуются для выбывающих групп, которые являются новоприобретенными дочерними предприятиями, которые отвечают критериям классификации в качестве предназначенных для продажи при приобретении (см. пункт 11).
 - (d) сумма прибыли от продолжающейся деятельности и от прекращенной деятельности, относимая на собственников материнского предприятия. Эти раскрытия могут быть представлены либо в примечаниях, либо в отчете о совокупном доходе.
- 33A В том случае если предприятие представляет компоненты прибыли или убытка в отдельном отчете о прибыли и убытках, как описано в пункте 81 МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.), раздел, идентифицированный как посвященный прекращенной деятельности, должен представляться в таком отдельном отчете.
- 34 Предприятие должно скорректировать раскрытия, требуемые пунктом 33, в отношении предыдущих периодов, представленных в финансовой отчетности, таким образом, чтобы эти раскрытия относились ко всей деятельности, которая была прекращена на конец отчетного периода самого последнего представленного периода.
- 35 Корректировки в текущем периоде сумм, ранее представленных в составе прекращенной деятельности, которые имеют непосредственное отношение к выбытию прекращенной деятельности в предыдущем

периоде, должны быть классифицированы отдельно в составе прекращенной деятельности. Характер и сумма таких корректировок должны раскрываться. Примеры обстоятельств, в которых такие корректировки могут возникнуть, включают следующее:

- (а) устранение факторов неопределенности, которые возникают в результате условий операции выбытия, например, урегулирование с покупателем корректировок цены приобретения и вопросов компенсаций;
- (б) устранение факторов неопределенности, которые возникают как следствие и непосредственно относятся к деятельности компонента до его выбытия, например, обязательства по охране окружающей среды и гарантийные обязательства по продукции, сохраненные за продавцом;
- (с) погашение обязательств пенсионного плана, если погашение имеет непосредственное отношение к операции выбытия.

- 36 Если предприятие прекращает классификацию компонента предприятия как предназначенного для продажи, то результаты деятельности компонента, ранее представленные как часть прекращенной деятельности в соответствии с пунктами 33-35, должны быть переклассифицированы и включены в прибыль от продолжающейся деятельности для всех представленных периодов. В отношении сумм за предыдущие периоды должно быть указано, что их представление скорректировано.
- 36А Предприятие, выполняющее план продажи, подразумевающий потерю контроля над дочерним предприятием, должно раскрыть информацию, требующую в пунктах 33-36, в том случае, когда дочернее предприятие представляет собой выбывающую группу, соответствующую определению прекращенной деятельности в соответствии с пунктом 32.

Прибыли или убытки, относящиеся к продолжающейся деятельности

- 37 Любая прибыль или убыток от переоценки долгосрочного актива (или выбывающей группы), классифицированного в качестве предназначенного для продажи, который не соответствует определению прекращенной деятельности, должны включаться в прибыль или убыток от продолжающейся деятельности.

Представление долгосрочного актива или выбывающей группы, классифицированной как предназначенная для продажи

- 38 Предприятие должно представлять долгосрочный актив, классифицированный как предназначенный для продажи, и активы выбывающей группы, классифицированной как предназначенная для продажи, отдельно от других активов в отчете о финансовом положении. Обязательства выбывающей группы, классифицированной как предназначенная для продажи, должны быть представлены отдельно от других обязательств в отчете о финансовом положении. Эти активы и обязательства не должны взаимозачитываться и представляться как единая сумма. Основные виды активов и обязательств, классифицированных как предназначенные для продажи, должны раскрываться отдельно либо непосредственно в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях, за исключением случаев, разрешенных пунктом 39. Предприятие должно представлять отдельно любые накопленные доходы или расходы, признанные в составе прочего совокупного дохода и относящиеся к долгосрочному активу (или выбывающей группе), классифицированному как предназначенный для продажи.
- 39 Если выбывающая группа является новоприобретенным дочерним предприятием, которое отвечает критериям классификации как предназначенное для продажи при приобретении (см. пункт 11), то раскрытие основных видов активов или обязательств не требуется.
- 40 Предприятие не должно переклассифицировать или корректировать суммы, представленные по долгосрочным активам или по активам и обязательствам выбывающих групп, классифицированных как предназначенные для продажи, в отчетах о финансовом положении за предыдущие периоды с учетом классификации в отчете о финансовом положении за самый последний представленный период.

Дополнительные раскрытия информации

- 41 Предприятие должно раскрывать следующую информацию в примечаниях за период, в котором долгосрочный актив (или выбывающая группа) был либо классифицирован как предназначенный для продажи, либо продан:
- (а) описание долгосрочного актива (или выбывающей группы);

- (b) описание фактов и обстоятельств продажи или ведущих к предполагаемому выбытию и ожидаемый способ и время этого выбытия;
 - (c) прибыль или убыток, признанные в соответствии с пунктами 20-22 и, если это не представлено отдельно в самом отчете о совокупном доходе, то статью отчета о совокупном доходе, включающую эту прибыль или убыток;
 - (d) если применимо, то отчетный сегмент, в котором долгосрочный актив (или выбывающая группа) представлен в соответствии с МСФО (IFRS) 8 «Сегментная отчетность».
- 42 Если применяются пункты 26 или 29, то предприятие должно раскрыть в том периоде, в котором принято решение внести изменения в план продажи долгосрочного актива (или выбывающей группы), описание фактов и обстоятельств, которые привели к этому решению, и влияние этого решения на результаты деятельности за период и предыдущие представленные периоды.

Условия переходного периода

- 43 Настоящий МСФО (IFRS) должен применяться перспективно к долгосрочным активам (или выбывающим группам), которые отвечают критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, и деятельности, которая отвечает критериям классификации в качестве прекращенной, после даты вступления в силу настоящего МСФО (IFRS). Предприятие может применять требования настоящего МСФО (IFRS) ко всем долгосрочным активам (или выбывающим группам), которые отвечают критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, и деятельности, которая отвечает критериям классификации в качестве прекращенной, после любой даты до даты вступления в силу настоящего МСФО (IFRS), при условии, что оценки и прочая информация, необходимые для применения настоящего МСФО (IFRS), были получены в то время, когда эти критерии были первоначально удовлетворены.

Дата вступления в силу:

- 44 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применит настоящий МСФО (IFRS) в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 года, то оно обязано раскрыть этот факт.
- 44A МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Более того, он внес поправки в пункты 3 и 38 и добавил пункт 33A. Предприятие должно применять указанные поправки к годовым периодам, начинающимся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 44B МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (с поправками 2008 г.) вызвал добавление 33(d). Предприятие должно применять указанные поправки к годовым периодам, начинающимся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 27 (с поправками 2008 г.) в отношении более раннего периода, указанная поправка должна применяться в отношении такого более раннего периода. Поправку следует применять ретроспективно.
- 44C Пункты 8A и 36A были добавлены в результате публикации «Улучшения в МСФО (IFRS)», выпущенной в мае 2008 г. Предприятие должно применять указанные поправки к годовым периодам, начинающимся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Однако, предприятие не должно применять указанные поправки к годовым периодам, начинающимся до 1 июля 2009 г., если только оно также не применяет МСФО (IAS) 27 (с поправками 2008 г.). Если предприятие применит указанные поправки до 1 июля 2009 года, то оно обязано раскрыть этот факт. Предприятию следует применять поправки на перспективной основе с даты первого применения МСФО (IFRS) 5 в соответствии с условиями переходного периода, изложенными в пункте 45 МСФО (IAS) 27(с поправками 2008 г.).
- 44D Пункты 5A, 12A, и 15A были добавлены, а в пункт 8 внесены поправки в результате выпуска Разъяснения КРМФО (IFRIC) 17 «Распределение неденежных активов в пользу собственников» в ноябре 2008 г. Предприятию следует применять поправки на перспективной основе к долгосрочным активам (или выбывающим группам), классифицированным как предназначенные для распределения в пользу собственников, в годовые периоды, начинающиеся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Ретроспективное применение запрещено. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит поправки к периоду, начинающемуся до 1 июля 2009 г., оно обязано раскрыть этот факт и применять также МСФО

(IFRS) 3 «Объединения бизнеса» (в редакции 2008 г.), МСФО (IAS) 27 (с поправками 2008 г.), и Разъяснение КРМФО (IFRIC) 17.

- 44E Пункт 5B был добавлен публикацией «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в апреле 2009г. Предприятие должно применить данную поправку для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет поправку для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.

Прекращение действия МСФО (IAS) 35

- 45 Настоящий МСФО (IFRS) заменяет МСФО (IAS) 35 «Прекращаемая деятельность».

Приложение А

Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).

в высшей степени вероятный	Значительно более чем просто вероятный .
вероятный	Скорее возможный, чем невозможный
возмещаемая сумма	Большая из двух величин: справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу и стоимости от использования .
выбывающая группа	Группа активов, подлежащая выбытию, путем продажи или иным образом, вместе как группа в результате одной операции, и обязательства, непосредственно связанные с этими активами, которые будут переданы в результате этой операции. Группа включает гудвил, приобретенный при объединении бизнеса, если группа является единицей, генерирующей денежные средства , на которую был распределен гудвил в соответствии с требованиями пунктов 80-87 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (в редакции 2004 г.), или если это деятельность внутри такой единицы, генерирующей денежные средства.
долгосрочный актив	Актив, который не отвечает определению краткосрочного актива .
единица, генерирующая денежные средства	Наименьшая идентифицируемая группа активов, генерирующая притоки денежных средств, которые в значительной степени независимы от притоков денежных средств от других активов или групп активов.
компонент предприятия	Деятельность и потоки денежных средств, которые могут четко быть обособлены операционно и для целей финансовой отчетности от остальной части предприятия.
краткосрочный актив	<p>Предприятие должно классифицировать актив как краткосрочный, когда:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) предполагается, что актив будет реализован, то есть он предназначен для продажи или использования, в ходе нормального операционного цикла предприятия; (b) он в основном предназначен для торговли; (c) предполагается реализовать актив в течение двенадцати месяцев после отчетной даты; или (d) актив представляет собой денежные средства или актив, эквивалентный денежным средствам (согласно определению в МСФО (IAS) 7), если только не существует ограничение на его обмен или использование для погашения обязательств в течение, как минимум, двенадцати месяцев после отчетной даты.
обязательство по покупке с фиксированным и условиями	Соглашение с несвязанной стороной, обязывающее обе стороны и обычно закрепленное юридически, которое (a) определяет все существенные условия, включая цену и время операций, и (b) содержит сдерживающее средство для невыполнения, которое достаточно существенно для того, чтобы сделать выполнение обязательства в высшей степени вероятным .
прекращенная деятельность	<p>Компонент предприятия, который либо выбыл, либо классифицирован как предназначенный для продажи, и</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) представляет собой отдельный значительный вид деятельности или географический район ведения операций; (b) является частью единого скоординированного плана выбытия отдельного значительного вида деятельности или географического района ведения операций или (c) является дочерним предприятием, приобретенным исключительно с целью

последующей перепродажи.

расходы на продажу	Дополнительные затраты, непосредственно связанные с выбытием актива (или выбывающей группы), исключая затраты на финансирование и расходы по налогу на прибыль.
справедливая стоимость	Сумма, на которую актив может быть обменен, или обязательство исполнено, при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми сторонами.
стоимость от использования	Приведенная стоимость расчетных будущих потоков денежных средств, ожидаемых от продолжающегося использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования.

Приложение В

Дополнение к применению

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).

Увеличение периода, требуемого для завершения продажи

- В1 Как указано в пункте 9, увеличение периода, требуемого для завершения продажи, не препятствует классификации актива (или выбывающей группы) в качестве предназначенного для продажи, если причиной задержки являются события или обстоятельства, не контролируемые предприятием, и существует достаточное подтверждение того, что предприятие намеревается выполнить план по продаже актива (или выбывающей группы). Следовательно, следующие ситуации, в которых возникают указанные события или обстоятельства, будут являться исключением из требования по ограничению периода одним годом, представленного в пункте 8:
- (a) на дату, когда предприятие обязывается исполнить план продажи долгосрочного актива (или выбывающей группы), оно обоснованно ожидает, что другие стороны (не покупатель) наложат условия на передачу актива (или выбывающей группы), что повлечет увеличение периода, требуемого для завершения продажи, и
 - (i) необходимые ответные действия на эти условия не могут быть инициированы до того, как получено *обязательство по покупке* с фиксированными условиями;
 - (ii) обязательство по покупке с фиксированными условиями в высшей степени вероятно в течение одного года;
 - (b) предприятие получает обязательство по покупке с фиксированными условиями, и в результате покупатель или другая сторона неожиданно налагает условия на передачу долгосрочного актива (или выбывающей группы), ранее классифицированного в качестве предназначенного для продажи, что влечет увеличение периода, требуемого для завершения продажи, и
 - (i) необходимые ответные действия на эти условия, были предприняты вовремя, и
 - (ii) ожидается благоприятное разрешение задерживающих факторов;
 - (c) в течение первоначального периода в один год возникали обстоятельства, которые ранее считались маловероятными; в результате долгосрочный актив (или выбывающая группа), ранее классифицированный как предназначенный для продажи, не был продан до конца этого периода, и
 - (i) в течение первоначального периода в один год предприятие предпринимает необходимые ответные действия на изменения в обстоятельствах;
 - (ii) активно ведется деятельность по продаже долгосрочного актива (или выбывающей группы) по цене, которая является обоснованной, с учетом изменений в обстоятельствах; и
 - (iii) критерии в пунктах 7 и 8 удовлетворены.

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»

Цель

- 1 Целью настоящего МСФО (IFRS) является описание порядка ведения финансового учета в отношении *разведки и оценки запасов полезных ископаемых*.
- 2 В частности, настоящий МСФО (IFRS) требует:
 - (a) ограниченного усовершенствования применяемых методов бухгалтерского учета в отношении *затрат, связанных с разведкой и оценкой*.
 - (b) от предприятий, которые признают *активы, связанные с разведкой и оценкой*, проверки таких активов на обесценение в соответствии с настоящим МСФО (IFRS) и оценки любого обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 «*Обесценение активов*».
 - (c) раскрытия информации, которая определяет и объясняет показатели финансовой отчетности предприятия, возникающие в результате разведки и оценки запасов полезных ископаемых, и помогает пользователям этой финансовой отчетности понять величину, сроки и вероятность возникновения будущих потоков денежных средств от любых признанных активов, связанных с разведкой и оценкой.

Сфера применения

- 3 Предприятие должно применять настоящий МСФО (IFRS) при учете понесенных им затрат, связанных с разведкой и оценкой.
- 4 Настоящий МСФО (IFRS) не рассматривает прочие аспекты учета, который ведут предприятия, занимающиеся разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых.
- 5 Предприятие не должно применять настоящий МСФО (IFRS) при учете затрат, понесенных им:
 - (a) до начала работ по разведке и оценке запасов полезных ископаемых, таких как затраты, понесенные до получения предприятием юридических прав на производство разведочных работ на определенной территории.
 - (b) после того, как стали очевидными техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых.

Признание активов, связанных с разведкой и оценкой

Временное освобождение от применения пунктов 11 и 12 МСФО (IAS) 8

- 6 При разработке учетной политики предприятие, признающее активы, связанные с разведкой и оценкой, должно применять пункт 10 МСФО (IAS) 8 «*Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки*».

- 7 В пунктах 11 и 12 МСФО (IAS) 8 указаны источники официальных требований и методологических принципов, которые должны приниматься во внимание руководством при разработке учетной политики в отношении определенной статьи затрат, если непосредственно на эту статью не распространяется действие никаких других МСФО (IFRS). С учетом изложенных ниже пунктов 9 и 10, настоящий МСФО (IFRS) освобождает предприятие от применения этих пунктов к своей учетной политике для признания и оценки активов, связанных с разведкой и оценкой.

Оценка активов, связанных с разведкой и оценкой

Оценка при признании

- 8 Активы, связанные с разведкой и оценкой, оцениваются по себестоимости.

Элементы себестоимости активов, связанных с разведкой и оценкой

- 9 Предприятие должно разработать политику, определяющую состав затрат, которые признаются в качестве активов, связанных с разведкой и оценкой, и последовательно применять эту политику. При определении такой политики предприятие должно учитывать, до какой степени затраты могут быть связаны с обнаружением конкретных запасов полезных ископаемых. Ниже приведены примеры затрат, которые могут быть включены в первоначальную оценку активов, связанных с разведкой и оценкой (представленный перечень не является исчерпывающим):
- (a) приобретение прав на производство разведочных работ;
 - (b) топографические, геологические, геохимические и геофизические исследования;
 - (c) поисково-разведочное бурение;
 - (d) прокладка канав;
 - (e) отбор проб и образцов; и
 - (f) деятельность, относящаяся к оценке технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.
- 10 Затраты, относящиеся к разработке запасов полезных ископаемых, не должны признаваться в качестве активов, связанных с разведкой и оценкой. «Концепция»^{*} и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» определяют методологические принципы признания активов, возникающих в результате разработки.
- 11 В соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы» предприятие признает любые обязательства по удалению объектов основных средств и восстановлению природных ресурсов на соответствующей территории, возникшие в течение определенного периода вследствие ведения работ по разведке и оценке запасов полезных ископаемых.

Оценка после признания

- 12 После признания активов, связанных с разведкой и оценкой, предприятие должно применять к ним либо модель учета по фактическим затратам, либо модель учета по переоцененной стоимости. Если применяется модель учета по переоцененной стоимости (либо модель, описанная в МСФО (IAS) 16 «Основные средства», либо модель, предусмотренная МСФО (IAS) 38), она должна соответствовать классификации активов (см. пункт 15).

Изменения в учетной политике

- 13 Предприятие может изменить свою учетную политику в отношении затрат, связанных с разведкой и оценкой, если изменение делает финансовую отчетность более уместной для пользователей финансовой отчетности при принятии экономических решений, не уменьшив ее надежности, или сделать ее более надежной, не уменьшив уместности ее использования для этих целей.

^{*}Ссылка на «Концепцию» является ссылкой на «Концепцию подготовки и представления финансовой отчетности» КМСФО, выпущенной в 2001 году Правлением КМСФО. В сентябре 2010 года Правление КМСФО заменило «Концепцию» на «Концептуальную основу составления финансовой отчетности».

Предприятие должно судить об уместности и надежности на основе критериев, содержащихся в МСФО (IAS) 8.

- 14 Для того чтобы обосновать изменение учетной политики в отношении затрат, связанных с разведкой и оценкой, предприятие должно продемонстрировать, что это изменение приводит к большему соответствию финансовой отчетности критериям, содержащимся в МСФО (IAS) 8, но при этом полного соответствия критериям не требуется.

Представление информации

Классификация активов, связанных с разведкой и оценкой

- 15 Предприятие должно классифицировать активы, связанные с разведкой и оценкой, как материальные или нематериальные в зависимости от характера приобретенных активов и последовательно применять принятую классификацию.
- 16 Некоторые активы, связанные с разведкой и оценкой, считаются нематериальными (например, права на производство буровых работ), в то время как другие активы являются материальными (например, транспортные средства и буровые установки). В той мере, в которой происходит потребление материального актива при создании нематериального актива, сумма, отражающая такое потребление, составляет часть себестоимости соответствующего нематериального актива. Тем не менее, использование материального актива для создания нематериального актива не превращает материальный актив в нематериальный.

Реклассификация активов, связанных с разведкой и оценкой

- 17 Активы, связанные с разведкой и оценкой, нельзя продолжать классифицировать в качестве таковых после того, как стали очевидными техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых. Перед реклассификацией следует проверить активы, связанные с разведкой и оценкой, на обесценение и признать любой убыток от обесценения.

Обесценение

Признание и оценка

- 18 Активы, связанные с разведкой и оценкой, должны быть проверены на обесценение, если факты и обстоятельства позволяют предположить, что балансовая стоимость активов, связанных с разведкой и оценкой, превышает возмещаемую стоимость. Если факты и обстоятельства позволят предположить, что балансовая стоимость превышает возмещаемую стоимость, предприятие должно оценить, представить и раскрыть любой возникающий убыток от обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36, с учетом исключений, предусмотренных ниже в пункте 21.
- 19 Исключительно для активов, связанных с разведкой и оценкой, при выявлении активов, которые могли подвергнуться обесценению, должен применяться пункт 20 настоящего МСФО (IFRS) а не пп. 8–17 МСФО (IAS) 36. Пункт 20 использует термин «активы», однако в равной мере применим к отдельным активам, связанным с разведкой и оценкой, и к единице, генерирующей денежные средства.
- 20 Один или несколько из перечисленных ниже фактов или обстоятельств указывают на то, что предприятие должно проверить активы, связанные с разведкой и оценкой, на обесценение (представленный перечень не является исчерпывающим):
- (a) срок, в рамках которого предприятие имеет право на производство разведочных работ на определенной территории, истек в течение отчетного периода или истечет в ближайшем будущем, а его продление не ожидается.
 - (b) существенные затраты, понесенные в связи с продолжением разведки и оценки запасов полезных ископаемых на определенной территории, не были учтены в процессе планирования и составления бюджета.
 - (c) разведка и оценка запасов полезных ископаемых на определенной территории не привели к обнаружению коммерчески выгодного количества запасов полезных ископаемых, и предприятие решило прекратить производство указанных работ на этой территории.

- (d) существует достаточно признаков того, что, несмотря на возможное продолжение разработки на данной территории, полное возмещение балансовой стоимости актива, связанного с разведкой и оценкой, в результате успешной разработки или продажи представляется маловероятным.

В любом из указанных или аналогичных случаев предприятие должно провести тест на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36. Любой убыток от обесценения признается в качестве расхода в соответствии с МСФО (IAS) 36.

Определение уровня для проверки активов, связанных с разведкой и оценкой, на обесценение

- 21 Предприятие должно определить учетную политику для распределения активов, связанных с разведкой и оценкой, между единицами, генерирующими денежные средства, или группами единиц, генерирующих денежные средства, в целях проверки таких активов на обесценение. Каждая единица, генерирующая денежные средства, или группа единиц, генерирующих денежные средства, на которую относится актив, связанный с разведкой и оценкой, не должна превышать величину сегмента, определенного на основе первичного или вторичного формата отчетности предприятия, определенного в соответствии с МСФО (IFRS) 8 «*Операционные сегменты*».
- 22 Уровень, определенный предприятием в целях тестирования активов, связанных с разведкой и оценкой, на обесценение может состоять из одной или нескольких единиц, генерирующих денежные средства.

Раскрытие информации

- 23 Предприятие должно раскрывать информацию, определяющую и объясняющую суммы, признанные в финансовой отчетности, которые возникли в результате разведки и оценки запасов полезных ископаемых.
- 24 В целях соблюдения пункта 23 предприятие должно раскрывать следующую информацию:
- (a) учетную политику предприятия в отношении затрат, связанных с разведкой и оценкой, включая признание активов, связанных с разведкой и оценкой.
- (b) суммы активов, обязательств, доходов и расходов, а также движения денежных средств от операционной и инвестиционной деятельности, возникающие в результате разведки и оценки запасов полезных ископаемых.
- 25 Предприятие должно рассматривать активы, связанные с разведкой и оценкой, в качестве отдельного вида активов и раскрывать информацию в соответствии с требованиями либо МСФО (IAS) 16, либо МСФО (IAS) 38 в зависимости от того, как классифицированы данные активы.

Дата вступления в силу:

- 26 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применит настоящий МСФО (IFRS) в отношении периода, начинающегося до 1 января 2006 года, то оно обязано раскрыть этот факт.

Условия переходного периода

- 27 Если применить специальное требование пункта 18 к сравнительной информации, относящейся к годовым периодам, которые начинаются до 1 января 2006 года, практически невозможно, то предприятие обязано раскрыть этот факт. МСФО (IAS) 8 объясняет значение термина «практически невозможный».

Приложение А

Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).

активы, связанные с разведкой и оценкой	Затраты, связанные с разведкой и оценкой , признанные в качестве активов в соответствии с учетной политикой предприятия.
затраты, связанные с разведкой и оценкой	Затраты, понесенные предприятием в связи с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых до того, как стали очевидными техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых.
разведка и оценка запасов полезных ископаемых	Поиск запасов полезных ископаемых, включая минеральное сырье, нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы, после получения предприятием юридических прав на производство разведочных работ на определенной территории, а также определение технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»

Цель

- 1 Целью настоящего МСФО (IFRS) является установление требований к предприятиям по представлению в их финансовой отчетности информации, позволяющей пользователям оценить:
 - (a) насколько существенным является влияние финансовых инструментов на финансовое положение и финансовые результаты деятельности предприятия; и
 - (b) характер и размер рисков, которым предприятие подвержено в течение периода и на конец отчетного периода в связи с финансовыми инструментами, и каким образом предприятие управляет этими рисками.
- 2 Принципы, изложенные в настоящем МСФО (IFRS), дополняют принципы признания, оценки и представления финансовых активов и финансовых обязательств, установленные в МСФО (IAS) 32 "Финансовые инструменты: представление информации" и МСФО (IAS) 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка".

Сфера применения

- 3 Настоящий МСФО (IFRS) должен применяться всеми предприятиями ко всем типам финансовых инструментов, за исключением:
 - (a) долей участия в дочерних, ассоциированных предприятиях или совместном предпринимательстве, учитываемых в соответствии со стандартами МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия» или МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве». Однако в некоторых случаях стандарты МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 28 или МСФО (IAS) 31 разрешают предприятию отражать вложения в дочерние и ассоциированные предприятия или совместное предпринимательство в соответствии с МСФО (IAS) 39. В таких случаях предприятие применяет требования настоящего МСФО (IFRS). Предприятия применяют настоящий МСФО (IFRS) ко всем производным инструментам, привязанным к вложениям в дочерние и ассоциированные предприятия или совместное предпринимательство, за исключением случаев, когда данный производный инструмент соответствует определению долевого инструмента, который дается в МСФО (IAS) 32.
 - (b) прав и обязательств работодателей по планам вознаграждения работников, к которым применяется МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».
 - (c) [удален]
 - (d) договоров страхования как они определяются в МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования». Однако настоящий МСФО (IFRS) применяется к производным инструментам, встроенным в договоры страхования, если МСФО (IAS) 39 требует их отдельного отражения. Кроме того, эмитент должен применять настоящий МСФО (IFRS) к договорам финансовых гарантий, если он применяет требования МСФО (IAS) 39 для их признания и оценки. В случае если эмитент отражает договоры финансовых гарантий в соответствии с пунктом 4(d) МСФО (IFRS) 4, он применяет требования МСФО (IFRS) 4 при признании и оценке таких договоров.

- (e) финансовых инструментов, договоров и обязательств, возникающих по операциям, платежи по которым привязаны к стоимости акций, к которым применяется МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях», однако настоящий МСФО (IFRS) применяется к договорам, попадающим в сферу применения пунктов 5–7 МСФО (IAS) 39.
 - (f) инструментов, которые должны классифицироваться как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D МСФО (IAS) 32.
- 4 Настоящий стандарт применяется финансовым инструментам, которые признаны на балансе, а также к непризнанным финансовым инструментам. Признанные на балансе финансовые инструменты включают в себя финансовые активы и финансовые обязательства, входящие в сферу применения МСФО (IAS) 39. Финансовые инструменты, непризнанные на балансе, включают в себя некоторые финансовые инструменты, которые, хотя и не входят в сферу применения МСФО (IAS) 39, но попадают в сферу применения настоящего МСФО (IFRS) (например, некоторые обязательства по займам).
- 5 Настоящий МСФО (IFRS) применяется к договорам покупки или продажи нефинансовых инструментов, входящих в сферу применения МСФО (IAS) 39 (см. пункты 5–7 МСФО (IAS) 39).

Виды финансовых инструментов и степень раскрытия информации

- 6 В случае когда настоящий МСФО (IFRS) требует раскрытия информации по видам финансовых инструментов, предприятие должно сгруппировать финансовые инструменты по категориям, соответствующим характеру раскрываемой информации и учитывающим характеристики этих финансовых инструментов. Предприятие должно предоставить достаточно информации, чтобы ее можно было соотнести с соответствующими статьями, представленными в отчете о финансовом положении.

Значимость финансовых инструментов для финансового положения и результатов деятельности

- 7 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.

Отчет о финансовом положении

Категории финансовых активов и финансовых обязательств

- 8 Балансовая стоимость каждой из следующих категорий, как они определяются в МСФО (IAS) 39, должна раскрываться либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях к финансовой отчетности:
- (a) финансовые активы по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, при этом отдельно раскрываются (i) активы, классифицированные в эту категорию при их первоначальном признании и (ii) активы, классифицированные как предназначенные для торговли в соответствии с МСФО (IAS) 39;
 - (b) инвестиций, удерживаемых до погашения;
 - (c) ссуды и дебиторская задолженность;
 - (d) финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи;
 - (e) финансовые обязательства по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, при этом отдельно раскрываются (i) обязательства, классифицированные в эту категорию при их первоначальном признании и (ii) обязательства, классифицированные как предназначенные для торговли в соответствии с МСФО (IAS) 39; и
 - (f) финансовые обязательства, отражаемые по амортизированной стоимости.

Финансовые активы или финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка

- 9 Если предприятие классифицировало ссуду или дебиторскую задолженность (или группу ссуд или дебиторской задолженности) в категорию финансовых активов по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, то оно должно раскрыть следующую информацию:
- (a) сумму максимального *кредитного риска* (см. пункт 36(a)) по ссуде или дебиторской задолженности (или по группе ссуд или дебиторской задолженности) на конец отчётного периода.
 - (b) сумму, на которую любые соответствующие кредитные производные инструменты или аналогичные инструменты, относящиеся к кредитному риску, уменьшают максимальную сумму кредитного риска.
 - (c) сумму изменения (за период и нарастающим итогом) справедливой стоимости ссуды или дебиторской задолженности (или группы ссуд или дебиторской задолженности), обусловленного изменением уровня кредитного риска по финансовому активу, которая определяется:
 - (i) как сумма изменения справедливой стоимости актива, которое не относится к изменению рыночных условий, что ведет к возникновению *рыночного риска*; либо
 - (ii) с использованием альтернативного метода, который, по мнению предприятия, дает более достоверное представление суммы изменения справедливой стоимости актива в связи с изменением кредитного риска по нему.

Изменения рыночных условий, ведущие к возникновению рыночного риска, включают изменения наблюдаемых (базовых) процентных ставок, цены на товар, обменного курса валют или индекса цен или ставок.
 - (d) сумму изменения справедливой стоимости любых соответствующих производных инструментов или аналогичных инструментов, относящихся к кредитному риску, за период и нарастающим итогом с момента отражения ссуды или дебиторской задолженности.
- 10 Если предприятие в соответствии с пунктом 9 МСФО (IAS) 39 классифицировало финансовое обязательство в категорию финансовых обязательств, отражаемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, то оно должно раскрыть следующую информацию:
- (a) сумму изменения (за период и нарастающим итогом) справедливой стоимости финансового обязательства, обусловленного изменением кредитного риска по этому обязательству, которая определяется:
 - (i) как сумма изменения справедливой стоимости обязательства, которое не относится к изменению рыночных условий, ведущих к возникновению рыночного риска (см. пункт В4 Приложения В); либо
 - (ii) с использованием альтернативного метода, который, по мнению предприятия, дает более достоверное представление суммы изменения справедливой стоимости обязательства в связи с изменением кредитного риска по нему.

Изменения рыночных условий, ведущие к возникновению рыночного риска, включают изменения базовых процентных ставок, цены финансового инструмента, выпущенного другим предприятием, цены на товар, обменного курса валют или индекса цен или ставок. Применительно к договорам, в которых присутствует привязка к стоимости одного пая, изменение рыночных условий включает изменение результатов деятельности соответствующего внутреннего или внешнего инвестиционного фонда.
 - (b) разницу между балансовой стоимостью финансового обязательства и суммой, которую предприятие должно было бы заплатить кредитору по договору в дату исполнения обязательства.
- 11 Предприятие должно раскрыть:
- (a) методы, использованные в случае применения требований пунктов 9(c) и 10(a).
 - (b) если предприятие полагает, что раскрытие информации, представленное им в соответствии с пунктами 9(c) или 10(a), не обеспечивает достоверного представления изменения справедливой стоимости финансового актива или финансового обязательства, обусловленного изменением кредитного риска, предприятие раскрывает причины, по которым был сделан такой вывод, и

соответствующие факторы, которые, по мнению предприятия, являются уместными в данной ситуации.

Реклассификация

- 12 Если предприятие произвело реклассификацию финансового актива (в соответствии с пунктами 51-54 МСФО (IAS 39)), оцениваемого:
- (a) по себестоимости или амортизированной стоимости, но не по справедливой стоимости; или
 - (b) по справедливой стоимости, но не по себестоимости или амортизированной стоимости,
- оно должно раскрыть сумму, которая была реклассифицирована в каждую соответствующую категорию и из каждой соответствующей категории, а также причину такой реклассификации (см. пункты 51–54 МСФО (IAS) 39).
- 12A В случае если предприятие реклассифицировало финансовый актив из категории финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, в соответствии с пунктом 50B или 50D МСФО (IAS) 39 или из категории финансовых активов, имеющих в наличии для продажи, в соответствии с пунктом 50E МСФО (IAS) 39, то предприятие должно раскрыть следующую информацию:
- (a) сумма, выбывшая из одной категории и поступившая в другую категорию при реклассификации, в отношении каждой затронутой категории;
 - (b) балансовая и справедливая стоимость всех финансовых активов, которые были реклассифицированы в текущем и предыдущих отчетных периодах, в отношении каждого периода вплоть до прекращения признания;
 - (c) если финансовый актив был реклассифицирован в соответствии с пунктом 50B, необходимо раскрыть эту редкую ситуацию, а также факты и обстоятельства, указывающие на то, что ситуация была редкой;
 - (d) в отношении отчетного периода, в котором финансовый актив был реклассифицирован, прирост или уменьшение справедливой стоимости финансового актива, признанного в составе прибыли или убытка или прочего совокупного дохода в таком отчетном периоде и в предыдущем отчетном периоде;
 - (e) в отношении каждого отчетного периода после реклассификации (включая отчетный период, в котором финансовый актив был реклассифицирован) вплоть до прекращения признания финансового актива, прирост или уменьшение справедливой стоимости, которое было бы признано в составе прибыли и убытка или прочего совокупного дохода, если бы финансовый актив не был реклассифицирован, а также доходы, расходы, прибыль и убытки, признанные в составе прибыли или убытка; и
 - (f) эффективная ставка процента и оценочные потоки денежных средств, которые предприятие ожидает получить, по состоянию на дату реклассификации финансового актива.

Прекращение признания

- 13 Предприятие может осуществить передачу финансовых активов таким образом, что часть или все финансовые активы не будут удовлетворять критериям прекращения признания (см. пункты 15–37 МСФО (IAS) 39). Предприятие должно раскрыть по каждому виду таких финансовых активов:
- (a) характер активов;
 - (b) характер рисков и выгод, связанных с владением активом, которым предприятие остается подверженным;
 - (c) балансовую стоимость таких активов и связанных с ними обязательств в случае, когда предприятие продолжает признавать все соответствующие активы; и
 - (d) общую первоначальную балансовую стоимость соответствующих активов, сумму активов, которую предприятие продолжает признавать, и балансовую стоимость связанных с ними обязательств в случае, когда предприятие продолжает признавать эти активы в части, в которой оно продолжает в них участвовать.

Обеспечение

- 14 Предприятие должно раскрывать:

- (a) балансовую стоимость финансовых активов, которые оно передало в качестве обеспечения обязательств или условных обязательств, включая суммы, которые были реклассифицированы в соответствии с пунктом 37(a) МСФО (IAS) 39; и
 - (b) сроки и условия такого залога.
- 15 В случае, когда предприятие является держателем обеспечения (представленного финансовыми или нефинансовыми активами) и имеет разрешение собственника обеспечения реализовать или перезаложить это обеспечение в случае отсутствия дефолта, оно должно раскрыть:
- (a) справедливую стоимость удерживаемого обеспечения;
 - (b) справедливую стоимость любого соответствующего обеспечения, реализованного или перезаложеного, а также наличие у предприятия обязательства по его возврату; и
 - (c) сроки и условия, связанные с использованием этого обеспечения предприятием.

Счет оценочного резерва по кредитным потерям

- 16 В случае, когда финансовые активы обесцениваются из-за кредитных потерь, и предприятие учитывает это обесценение на отдельном счете (например, счет оценочного резерва, используемый для учета индивидуального обесценения, или аналогичный сводный счет, используемый для учета обесценения активов), а не путем прямого списания балансовой стоимости актива, оно должно представить анализ изменений на этом счете за период по каждому виду финансовых активов.

Комбинированные финансовые инструменты с множественными встроенными производными инструментами

- 17 Если предприятие выпустило инструмент, содержащий одновременно компоненты обязательства и капитала (см. пункт 28 МСФО (IAS) 32), и в этот инструмент встроены множественные производные инструменты с взаимозависимыми стоимостями (например, отзывной конвертируемый долговой инструмент), предприятие должно раскрыть существующие свойства этого инструмента.

Неисполнение и нарушение обязательств

- 18 В отношении *задолженности по привлеченным займам* на конец отчетного периода предприятие должно раскрыть:
- (a) информацию о любом факте дефолта в течение периода в отношении основной суммы, процентов, фонда погашения или условий погашения такой задолженности;
 - (b) балансовую стоимость просроченной задолженности по привлеченным займам на конец отчетного периода; и
 - (c) был ли возмещен ли ущерб, возникший в связи с неисполнением обязательств, или были ли пересмотрены условия задолженности по привлеченным займам до даты утверждения финансовой отчетности.
- 19 Если в течение периода имели место нарушения условий кредитного соглашения, отличные от описанных в пункте 18, предприятие должно раскрыть в отношении таких нарушений информацию, которая требуется к раскрытию в соответствии с пунктом 18, если эти нарушения позволяют кредитору требовать ускоренного возврата средств (за исключением случаев, когда ущерб, возникший в связи с нарушениями условий, был возмещен или условия займа были пересмотрены на конец отчетного периода или более раннюю дату).

Отчет о совокупном доходе

Статьи доходов, расходов, прибылей или убытков

- 20 Предприятие должно раскрывать информацию о следующих статьях доходов, расходов, прибылей или убытков в отчете о совокупном доходе или в примечаниях:
- (a) чистые прибыли или чистые убытки от:
 - (i) финансовых активов или финансовых обязательств, отражаемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, при этом отдельно раскрываются чистые прибыли или чистые убытки по финансовым активам

- или финансовым обязательствам, классифицированным в эту категорию при первоначальном признании, и по финансовым активам или финансовым обязательствам, классифицированным как предназначенные для торговли в соответствии с МСФО (IAS) 39;
- (ii) финансовых активов, имеющих в наличии для продажи, при этом отдельно раскрывается сумма прибыли или убытка, признанная в составе прочего совокупного дохода в течение периода, и сумма, переведенная из состава капитала в состав прибылей или убытков за период;
 - (iii) инвестиций, удерживаемых до погашения;
 - (iv) ссуд и дебиторской задолженности; и
 - (v) финансовых обязательств, оцениваемых по амортизированной стоимости;
- (b) общая сумма процентных доходов и общая сумма процентных расходов (рассчитанных с использованием метода эффективной ставки процента) по финансовым активам или финансовым обязательствам, которые не отражаются по справедливой стоимости с отражением ее изменения в составе прибыли или убытка;
- (c) комиссионные доходы и расходы (за исключением сумм, включенных в определение эффективной ставки процента), связанные с:
- (i) финансовыми активами или финансовыми обязательствами, которые не оцениваются по справедливой стоимости с отражением ее изменения в составе прибыли или убытка; и
 - (ii) доверительных и других фидуциарных операций, результатом которых является владение активами или их инвестирование от имени частных лиц, инвестиционных фондов, пенсионных планов и других организаций;
- (d) процентный доход по обесцененным финансовым активам, начисленный в соответствии с пунктом АС93 МСФО (IAS) 39; и
- (e) сумма любого убытка от обесценения по каждому виду финансовых активов.

Раскрытие прочей информации

Учетная политика

- 21 В соответствии с пунктом 117 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.) предприятие раскрывает в кратком обзоре основных принципов учетной политики базу (или базы) оценки, использованную при подготовке финансовой отчетности, и прочие принципы учетной политики, уместные с точки зрения понимания финансовой отчетности.

Учет хеджирования

- 22 Предприятие должно раскрывать следующую информацию отдельно по каждому типу хеджирования, описанному в МСФО (IAS) 39 (то есть хеджирование справедливой стоимости, хеджирование движения денежных средств и хеджирование чистых инвестиций в иностранные подразделения):
- (a) описание каждого типа хеджирования;
 - (b) описание финансовых инструментов, признанных в качестве инструментов хеджирования, и их справедливую стоимость на конец отчетного периода; и
 - (c) характер хеджируемых рисков.
- 23 При хеджировании движения денежных средств предприятие должно раскрывать следующую информацию:
- (a) периоды, в которых ожидаются потоки денежных средств, и периоды, в которых ожидается их влияние на прибыли и убытки;
 - (b) описание любой прогнозируемой операции, в отношении которой ранее применялся учет хеджирования, но проведение которой более не ожидается;
 - (c) сумму, признанную в составе прочего совокупного дохода в течение периода;
 - (d) сумму, переведенную из состава капитала в состав прибылей или убытков за период с раскрытием сумм по каждой статье отчета о совокупном доходе; и

- (e) сумму, исключенную из состава капитала в течение периода и отнесенную на первоначальную стоимость или другую балансовую стоимость нефинансового актива или нефинансового обязательства, приобретение или возникновение которых являлось хеджируемой высоко вероятной прогнозируемой операцией.
- 24 Предприятие должно отдельно раскрывать следующую информацию:
- (a) для хеджирования справедливой стоимости – прибыли или убытки:
- (i) по инструменту хеджирования; и
- (ii) по хеджируемой статье, возникшие в связи с хеджируемым риском.
- (b) неэффективность, отнесенная на прибыль или убыток, для хеджирования движения денежных средств; и
- (c) неэффективность, отнесенная на прибыль или убыток, для хеджирования чистых инвестиций в иностранные подразделения.

Справедливая стоимость

- 25 За исключением случаев, определенных в пункте 29, для каждого вида финансовых активов и финансовых обязательств (см. пункт 6) предприятие должно раскрыть справедливую стоимость таким способом, который позволит сравнить ее с балансовой стоимостью.
- 26 При раскрытии справедливой стоимости предприятие должно сгруппировать финансовые активы и финансовые обязательства по видам, но должно проводить их зачет только в той части, в которой подлежат зачету в отчете о финансовом положении их балансовые стоимости.
- 27 В отношении каждого класса финансовых инструментов предприятие должно раскрывать методы, а в случае использования методики оценки, допущения, используемые при определении справедливой стоимости каждого класса финансовых активов или финансовых обязательств. Например, если это применимо, предприятие раскрывает информацию о допущениях, сделанных в отношении уровня предоплаты, уровня расчетных кредитных потерь, процентных ставок или ставок дисконтирования. Если в методике оценки было сделано изменение, то предприятие должно раскрыть информацию о таком изменении и причины внесения такого изменения.
- 27A Чтобы сделать раскрытия, требуемые пунктом 27B, предприятие должно классифицировать оценки справедливой стоимости используя иерархию справедливой стоимости, которая отражает существенность исходных данных, используемых при определении оценок. Иерархия справедливой стоимости должна включать следующие уровни:
- (a) котируемые на активных рынках цены (нескорректированные) на идентичные активы или обязательства (Уровень 1);
- (b) исходные данные, кроме котируемых цен, входящих в Уровень 1, которые являются наблюдаемыми в отношении актива или обязательства, либо напрямую (то есть, как цены), либо косвенно (то есть, производные от цен) (Уровень 2); и (c) исходные данные по активу или обязательству, не основанные на наблюдаемых рыночных данных (ненаблюдаемые исходные данные) (Уровень 3). Уровень иерархии справедливой стоимости, в рамках которого классифицируется оценка справедливой стоимости в целом, должен определяться на основе исходных данных самого низкого уровня, которые являются существенными для оценки не справедливой стоимости в целом. Для этой цели существенность исходных данных оценивается в сравнении с оценкой справедливой стоимости в целом. Если при оценке справедливой стоимости используются наблюдаемые исходные данные, которые требуют значительных корректировок, основанных на ненаблюдаемых исходных данных, то такая оценка относится к оценке 3 Уровня. Оценка существенности определенных исходных данных по отношению к оценке справедливой стоимости в целом требует суждения, который бы рассматривал факторы, характерные для актива или обязательства.
- 27B В отношении оценок справедливой стоимости, признанных в отчете о финансовом положении, предприятие должно раскрыть следующую информацию по каждому классу финансовых инструментов:
- (a) уровень иерархии справедливой стоимости, в который классифицируются оценки справедливой стоимости в целом, при этом распределяя оценки справедливой стоимости в соответствии с уровнями, определенными в пункте 27A.
- (b) любые значительные переходы между Уровнем 1 и Уровнем 2 иерархии справедливой стоимости, а также причины таких переходов. Информация о переходах на каждый уровень должна раскрываться и обсуждаться отдельно от информации о переходах из каждого уровня. Для этой цели существенность перехода должна оцениваться в отношении прибыли или убытка, а также общей суммы активов или обязательств.

- (с) для оценок справедливой стоимости, входящие в Уровень 3 иерархии справедливой стоимости, сверку, начиная с остатков на начало периода до сверки остатков на конец периода, отдельно раскрывая изменения в течение периода, связанные с:
- (i) общей суммой прибыли или убытков за период, признанной в составе прибыли или убытка, а также описание того, где они представляются: в отчете о совокупном доходе или отдельном отчете о прибылях и убытках (если таковой представляется);
 - (ii) общей суммой прибыли или убытков, признанной в составе прочего совокупного дохода;
 - (iii) покупкой, продажей, выпусками и расчетами (каждый вид движения раскрывается отдельно); и
 - (iv) переходом в или из 3 Уровня (например, переходы, связанные с изменениями в возможности наблюдения за рыночными данными), а также причины таких переходов. В отношении значительных переходов, информация о переходах в 3 Уровень должна раскрываться и обсуждаться отдельно от переходов из 3 Уровня.
- (d) общую сумму прибыли или убытков за период, указанный выше в пункте с(i), входящую в состав прибыли или убытка, которые относятся к прибыли или убыткам, связанным с активами и обязательствами, удерживаемыми на конец отчетного периода, а также описание того, где такие прибыли или убытки представляются: в отчете о совокупном доходе или отдельном отчете о прибылях и убытках (если таковой представляется).
- (e) для оценок справедливой стоимости в Уровне 3, если изменение одного или нескольких исходных данных, используемых в обоснованно возможных альтернативных допущениях, справедливая стоимость значительно изменится, то предприятие должно указать на этот факт и раскрыть эффект таких изменений. Предприятие должно раскрыть информацию о том, каким образом был рассчитан эффект изменения в обоснованно возможном альтернативном допущении. Для этой цели оценка существенности влияния должна производиться в отношении прибыли или убытка, общей суммы активов или обязательств либо общей суммы капитала, если изменение справедливой стоимости отражается в составе прочего совокупного дохода.

Предприятие должно раскрыть количественную информацию, требуемую в соответствии с данным пунктом в виде таблицы, кроме случаев, когда другой формат является более уместным.

- 28 Если рынок финансового инструмента не является активным, то предприятие устанавливает его справедливую стоимость, используя методику оценки (см. пункты AG74–AG79 МСФО (IAS) 39). Тем не менее, наилучшим подтверждением справедливой стоимости при первоначальном признании является цена операции (т.е. справедливая стоимость переданного или полученного возмещения), за исключением случаев, когда выполняются условия пункта AG76 МСФО (IAS) 39. Из этого следует, что может существовать разница между справедливой стоимостью при первоначальном признании и суммой, которая была бы определена на эту дату с использованием методики оценки. Если такая разница существует, то предприятие должно раскрыть следующую информацию по видам финансовых инструментов:
- (a) учетная политика в отношении признания этой разницы в составе прибыли или убытка с целью отражения изменения факторов (в том числе времени), которые учитывались бы участниками рынка при установлении цены (см. пункт AG76A МСФО (IAS) 39); и
 - (b) совокупная разница, которая еще только должна быть признана в составе прибыли или убытка на начало и конец периода, и сверка изменений сальдо этой разницы.
- 29 Раскрытие справедливой стоимости не требуется:
- (a) когда балансовая стоимость приблизительно равна справедливой стоимости, например, для таких финансовых инструментов, как краткосрочная дебиторская и кредиторская задолженность по торговым операциям;
 - (b) для инвестиций в долевыми инструментами, которые не котируются на активном рынке, или для производных инструментов, привязанных к таким долевыми инструментами, которые оцениваются по себестоимости в соответствии с МСФО (IAS) 39 в связи с тем, что их справедливая стоимость не может быть надежно оценена;
 - (c) для договора, содержащего характеристику, дающую возможность участия по усмотрению (как описано в МСФО (IFRS) 4), если справедливая стоимость этой характеристики не может быть надежно оценена.

- 30 В ситуациях, описанных в пункте 29(b) и (с), предприятие должно раскрыть информацию, которая позволила бы пользователям финансовой отчетности сформировать свое собственное суждение о величине возможных разниц между балансовой стоимостью этих финансовых активов или финансовых обязательств и их справедливой стоимостью, включая:
- (a) констатацию того, что информация о справедливой стоимости этих инструментов не была раскрыта, потому что их справедливая стоимость не может быть надежно оценена;
 - (b) описание этих финансовых инструментов, их балансовую стоимость и объяснение того, почему справедливая стоимость не может быть надежно оценена;
 - (c) информацию о рынке этих инструментов;
 - (d) информацию о том, намеревается ли предприятие реализовать эти финансовые инструменты и каким образом; и
 - (e) если прекращается признание финансовых инструментов, справедливая стоимость которых не могла быть ранее надежно оценена, раскрывается факт прекращения признания, балансовая стоимость соответствующих финансовых инструментов на момент прекращения их признания и сумма отраженных прибылей или убытков.

Характер и размер рисков, связанных с финансовыми инструментами

- 31 **Предприятие должно раскрыть информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценить характер и размер связанных с финансовыми инструментами рисков, которым предприятие подвержено на конец отчетного периода.**
- 32 Раскрытие информации, требуемое в пунктах 33–42, определяет риски, которые возникают в связи с финансовыми инструментами, а также то, как осуществляется управление рисками. Эти риски обычно включают кредитный риск, *риск ликвидности* и рыночный риск, но не ограничиваются ими.
- 32A Раскрытие качественной информации в контексте раскрытия количественной информации позволяет пользователям соединить соответствующие раскрытия и, таким образом, сформировать общее представление о характере размере рисков, возникающих в связи с финансовыми инструментами. Взаимодействие между количественным и качественным раскрытием информации способствует такому раскрытию информации, которое позволит пользователям лучше оценить риски предприятия.

Раскрытие информации – качественные характеристики

- 33 По каждому виду рисков, возникающих в связи с финансовыми инструментами, предприятие должно раскрыть следующую информацию:
- (a) подверженность предприятия рискам и как они возникают;
 - (b) цели, политика и процедуры предприятия в области управления рисками и методы, используемые предприятием для оценки риска; и
 - (c) любые изменения в (a) или (b) по сравнению с предыдущим периодом.

Раскрытие информации – количественные характеристики

- 34 По каждому виду рисков, возникающих в связи с финансовыми инструментами, предприятие должно раскрыть следующую информацию:
- (a) сводные количественные данные о подверженности предприятия риску на конец отчетного периода. Раскрытие этой информации должно основываться на внутренней информации, представляемой ключевым членам руководства (в соответствии с МСФО (IAS) 24 «*Раскрытие информации о связанных сторонах*»), например, совету директоров или генеральному директору предприятия.
 - (b) информацию, раскрытие которой требуется в соответствии с пунктами 36–42, в той части, в которой она не предусмотрена в соответствии с пунктом (a).
 - (c) информацию о концентрации рисков, если это не очевидно из информации, раскрываемой в соответствии с пунктами (a) и (b).
- 35 Если количественные данные, раскрытые по состоянию на конец отчетного периода, не дают правильного представления о подверженности предприятия риску в течение периода, то предприятие предоставляет дальнейшую информацию, дающую такое представление.

Кредитный риск

36 Предприятие должно раскрыть следующую информацию по видам финансовых инструментов:

- (a) сумму, наилучшим образом отражающую максимальный размер кредитного риска, которому предприятие подвержено на конец отчетного периода, без учета какого-либо удерживаемого обеспечения или других используемых механизмов повышения качества кредита (например, соглашений о неттинге, которые не удовлетворяют критериям взаимозачета согласно МСФО (IAS) 32); раскрытие этой информации не требуется для финансовых инструментов, балансовая стоимость которых наилучшим образом отражает максимальный размер кредитного риска.
- (b) описание удерживаемого обеспечения и других механизмов повышения качества кредита, а также их финансовый эффект (например, оценка меры, в которой залоговое обеспечение и прочие механизмы повышения качества кредита смягчают кредитный риск) в отношении суммы, которая наилучшим образом отражает максимальный размер кредитного риска (раскрытой в соответствии с пунктом (a) или выраженной балансовой стоимостью финансового инструмента).
- (c) информацию о качестве финансовых активов, которые не являются *просроченными* или *обесцененными*, с точки зрения кредитного риска.
- (d) [удален]

Просроченные или обесцененные финансовые активы

37 Предприятие должно раскрыть следующую информацию по видам финансовых инструментов:

- (a) анализ срока жизни финансовых активов, являющихся просроченными, но не обесцененными по состоянию на конец отчетного периода; и
- (b) анализ финансовых активов, которые по состоянию на конец отчетного периода в индивидуальном порядке определены как обесцененные, включая факторы, которые предприятие рассматривало при установлении факта обесценения этих активов.
- (c) [удален]

Полученное обеспечение и другие используемые механизмы повышения качества кредита

38 Если в течение периода предприятие получает финансовые или нефинансовые активы, обращая взыскание на удерживаемое залоговое обеспечение или реализуя другие механизмы повышения качества кредита (например, используя гарантии), и такие активы удовлетворяют критериям признания, установленным другими МСФО, то предприятие должно раскрыть следующую информацию по таким активам, удерживаемым на отчетную дату:

- (a) характер и балансовую стоимость активов; и
- (b) политику предприятия в отношении реализации таких активов или использования их в своей деятельности, в случае если активы не могут быть свободно обращены в денежные средства.

Риск ликвидности

39 Предприятие должно раскрывать:

- (a) анализ производных финансовых обязательств (включая выпущенные договоры финансовой гарантии) по срокам погашения, который показывает договорные сроки погашения, оставшиеся на конец отчетного периода.
- (b) анализ производных финансовых обязательств по срокам погашения. Анализ по срокам погашения должен включать оставшиеся договорные сроки погашения таких производных финансовых обязательств, для которых договорные сроки погашения являются существенным фактором, необходимым для понимания сроков потоков денежных средств (см пункт B11B).
- (c) описание того, как предприятие управляет риском ликвидности, присущим для финансовых обязательств, указанных в пунктах (a) и (b).

Рыночный риск

Анализ чувствительности

- 40 В случаях, когда предприятие не удовлетворяет требованиям пункта 41, оно должно раскрыть следующую информацию:
- (a) анализ чувствительности предприятия к каждому виду рыночных рисков, которым оно подвержено на конец отчетного периода, с отражением эффекта, какой оказали бы на прибыль или убытки и капитал предприятия изменения соответствующей переменной, от которой зависит уровень риска, которые были обоснованно возможными на эту дату;
 - (b) методы и допущения, использованные при подготовке анализа чувствительности; и
 - (c) изменения использованных методов и допущений по сравнению с предыдущим периодом и причины таких изменений.
- 41 Если предприятие подготавливает анализ чувствительности, например, по методу стоимостной оценки рисков, который отражает взаимозависимость между переменными риска (например, процентными ставками и обменными курсами валют) и использует его в управлении финансовыми рисками, оно может использовать такой анализ чувствительности вместо анализа, указанного в пункте 40. Предприятие должно также раскрыть:
- (a) объяснение метода, использованного при подготовке такого анализа чувствительности, а также основных параметров и допущений, лежащих в основе предоставленных данных; и
 - (b) объяснение цели использованного метода и ограничений, из-за которых информация может не полностью отражать справедливую стоимость соответствующих активов и обязательств.

Раскрытие прочей информации о рыночных рисках

- 42 Когда анализ чувствительности, раскрытый в соответствии с пунктами 40 или 41, не дает правильного представления о риске, присущем финансовому инструменту (например, потому что раскрытие информации о рисках на конец года не отражают подверженность предприятия рискам в течение года), предприятие должно раскрыть этот факт и причину, по которой, как оно считает, данный анализ чувствительности не дает правильного представления о рисках.

Передачи финансовых активов

- 42A Требования к раскрытию информации, изложенные в пунктах 42B-42H, которые относятся к передаче финансовых активов, дополняют другие требования к раскрытию информации, содержащиеся в настоящем МСФО (IFRS). Предприятие должно представлять раскрытия, требуемые пунктами 42B-42H, отдельным примечанием в своей финансовой отчетности. Предприятие должно предоставлять требуемые раскрытия по всем переданным финансовым активам, признание которых не было прекращено, а также в отношении любого продолжающегося участия в переданном активе, существующим на отчетную дату, независимо от того, когда была проведена соответствующая операция по передаче актива. Для целей применения требований к раскрытию информации, указанных в пунктах 42B-42H, предприятие передает весь или часть финансового актива (переданный финансовый актив) только в том случае, если оно:
- (a) передает договорные права на получение потоков денежных средств от этого финансового актива; или
 - (b) сохраняет договорные права на получение потоков денежных средств от этого финансового актива, но принимает на себя договорное обязательство уплатить эти потоки денежных средств одному или нескольким получателям по соглашению.
- 42B Предприятие должно раскрыть информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности:
- (a) понять отношение между переданными финансовыми активами, признание которых не было прекращено полностью, и соответствующими обязательствами; а также
 - (b) оценить характер продолжающегося участия предприятия в финансовых активах, признание которых было прекращено, а также риски связанные с ним.
- 42C Для целей применения требований к раскрытию информации, указанных в пунктах 42E-42H, предприятие продолжает участвовать в переданном финансовом активе, если в рамках передачи предприятие сохраняет за собой любое из договорных прав или обязательств, присущих переданному финансовому активу, или получает любые новые договорные права или обязательства, относящиеся к

переданному финансовому активу. Для целей применения требований к раскрытию информации, указанных в пунктах 42E–42H следующие инструменты не относятся к продолжающемуся участию:

- (a) обычные заявления и гарантии в отношении мошеннической передачи и понятия обоснованности, честных намерений и добросовестного ведения операций, которые могут привести к признанию операции по передаче актива недействительной в результате судебного разбирательства;
- (b) форвардные договоры, опционные и другие договоры на выкуп переданного финансового актива, договорная цена (или цена исполнения) которого является справедливой стоимостью переданного финансового актива; или
- (c) соглашение, по условиям которого предприятие сохраняет за собой договорные права на получение потоков денежных средств от этого финансового актива, но принимает на себя договорное обязательство выплатить эти денежные средства одному или нескольким предприятиям, и выполняются условия пункта 19 (a) - (c) МСФО (IAS) 39.

Переданные финансовые активы, признание которых не прекращается в целом

42D Предприятие может осуществить передачу финансовых активов таким образом, что часть или все переданные финансовые активы не будут удовлетворять критериям прекращения признания. Чтобы отвечать требованиям, изложенным в пункте 42B(a), на каждую отчетную дату предприятие должно раскрывать следующую информацию по каждому классу переданных финансовых активов, признание которых не было прекращено в целом:

- (a) характер переданных активов.
- (b) характер рисков и выгод, связанных с владением активом, которым предприятие остается подверженным.
- (c) описание характера отношения между переданными активами и связанными обязательствами, включая ограничения на использование отчитывающимся предприятием переданных активов, возникающие в результате их передачи.
- (d) когда контрагент (контрагенты) по связанным обязательствам может(могут) претендовать только на переданные активы, представить таблицу, в которой указывается справедливая стоимость переданных активов, справедливая стоимость связанных с ними обязательств и нетто-позиция (разница между справедливой стоимостью переданных активов и связанных с ними обязательств).
- (e) балансовую стоимость таких активов и связанных с ними обязательств в случае, когда предприятие продолжает признавать все соответствующие активы.
- (f) общую первоначальную балансовую стоимость соответствующих активов до передачи, балансовую стоимость активов, которую предприятие продолжает признавать, и балансовую стоимость связанных с ними обязательств в случае, когда предприятие продолжает признавать эти активы в части, в которой оно продолжает в них участвовать (см. пункты 20 (c)(ii) и 30 МСФО (IAS) 39.

Переданные финансовые активы, признание которых прекращается в целом

42E Чтобы отвечать требованиям, изложенным в пункте 42B(b), когда предприятие прекращает признание переданных финансовых активов в целом (см. пункт 20(a) и (c)(i) МСФО (IAS) 39), но продолжает участвовать в них, предприятие должно раскрыть, как минимум, по каждому виду продолжающегося участия на каждую отчетную дату следующую информацию:

- (a) балансовую стоимость активов и обязательств, признанную в отчете о финансовом положении предприятия и отражающую продолжающееся участие предприятия в финансовых активах, признание которых было прекращено, а также статьи отчетности, в которых признается балансовая стоимость данных активов и обязательств.
- (b) справедливую стоимость активов и обязательств, отражающих продолжающееся участие предприятия в финансовых активах, признание которых было прекращено.
- (c) сумму, которая лучше всего отражает максимальную степень подверженности предприятия убыткам от продолжающегося участия в финансовых активах, признание которых было прекращено, и информацию о том, как определяется максимальная степень подверженности предприятия убыткам.

- (d) недисконтированное выбытие потоков денежных средств, которые потребовались бы, или могут потребоваться, для выкупа финансовых активов, признание которых было прекращено (например, цена-страйк в опционном соглашении), или другие суммы, подлежащие выплате получателю в отношении переданных активов. Если выбытие денежных средств является переменным, то сумма должна быть раскрыта, исходя из условий, существующих на каждую отчетную дату.
 - (e) анализ сроков недисконтированного выбытия потоков денежных средств, которые потребовались бы, или могут потребоваться, для выкупа финансовых активов, признание которых было прекращено, или другие суммы, подлежащие уплате получателю в отношении переданных активов, с указанием оставшихся договорных сроков продолжающегося участия предприятия в данных активах.
 - (f) информацию качественного характера, объясняющую и подтверждающую раскрытие информации количественного характера в соответствии с пунктами (a) - (e).
- 42F Предприятие может агрегировать информацию, которая должна быть раскрыта в соответствии с пунктом 42E в отношении определенного актива, если у предприятия имеется более одного типа продолжающегося участия в данном финансовом активе, признание которого было прекращено, и представить ее под одним типом продолжающегося участия.
- 42G Кроме того, предприятие должно раскрыть следующую информацию по каждому типу продолжающегося участия:
- (a) прибыль или убыток, признанный на дату передачи активов.
 - (b) доходы и расходы признанные как в отчетном периоде, так и в совокупности по продолжающемуся участию предприятия в финансовых активах, признание которых было прекращено (например, справедливая стоимость изменений производных инструментов).
 - (c) если общая сумма поступлений от операций по передаче активов (которые удовлетворяют критериям прекращения признания) в отчетном периоде распределяется неравномерно в течение отчетного периода (например, если значительная часть общего объема операций по передаче активов приходится на заключительные даты отчетного периода):
 - (i) когда имела место самая крупная операция по передаче активов в отчетном периоде (например, последние пять дней до окончания отчетного периода),
 - (ii) сумма (например, соответствующая прибыль или убыток), признанная в отношении операции по передаче активов в указанной части отчетного периода, и
 - (iii) общая сумма поступлений от операций по передаче активов в указанной части отчетного периода.
- Предприятие должно предоставить эту информацию в отношении каждого периода, по которому представляется отчет о совокупном доходе.

Дополнительная информация

- 42H Предприятие должно раскрыть любую дополнительную информацию, которую оно считает необходимой для выполнения целей раскрытия информации, изложенных в пункте 42B.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

- 43 Предприятие должно применять настоящий МСФО (IFRS) в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2007 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет настоящий МСФО (IFRS) в отношении более раннего периода, то оно обязано раскрыть этот факт.
- 44 Если предприятие применяет настоящий МСФО (IFRS) в отношении годовых периодов, начинающихся до 1 января 2006 г., оно не должно представлять данные для сопоставления для раскрытий, требуемых в соответствии с пунктами 31–42 о характере и размере рисков, связанных с финансовыми инструментами.
- 44А МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Более того, указанный стандарт внес поправки в пункты 20, 21, 23(с) и (d), 27(с) и В5 приложения В. Предприятие должно применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, поправки также должны применяться в отношении такого более раннего периода.

- 44B МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) вызвал удаление пункта 3(с). Предприятие должно применять эту поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, то поправка также должна применяться в отношении такого более раннего периода. Однако, поправка не распространяется на условное возмещение, возникающее в результате объединения бизнеса, дата приобретения по которому предшествует дате применения МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.). Вместо этого, предприятие должно отражать такое возмещение в учете в соответствии с пунктами 65А-65Е МСФО (IFRS) 3 (с учетом поправок 2010 г.).
- 44C Предприятие должно применять поправку, содержащуюся в пункте 3, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит публикацию «*Финансовые инструменты с правом обратной продажи и обязательства, возникающие при ликвидации*» (Поправки в МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 1), выпущенную в феврале 2008 г., в отношении более раннего периода, поправка в пункте 3 должна применяться в отношении такого более раннего периода.
- 44D В пункт 3(а) были внесены поправки согласно «*Улучшениям в МСФО (IFRS)*», выпущенным в мае 2008 г. Предприятие должно применять эту поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит поправку в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт и применить в отношении такого более раннего периода поправки в пункте 1 МСФО (IAS) 28, пункте 1 МСФО (IAS) 31 и пункте 4 МСФО (IAS) 32, выпущенные в мае 2008 г. Предприятие может применять поправку на перспективной основе.
- 44E Публикация «*Реклассификация финансовых активов*» (Поправки в МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 7), выпущенная в октябре 2008 г., внесла поправки в пункт 12 и дополнила пункт 12А. 44Е. Предприятие должно применять эту поправку с 1 июля 2008 г. или позднее.
- 44F Публикация «*Реклассификация финансовых активов*» (Поправки в МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 7), выпущенная в ноябре 2008 г., внесла поправки в пункт 44Е. Предприятие должно применять эту поправку с 1 июля 2008 г. или позднее.
- 44G Публикация «*Улучшенные раскрытия в отношении финансовых инструментов*» (поправки в МСФО (IFRS) 7), выпущенная в марте 2009 года, внесла поправки в пункты 27, 39 и В11 и добавила пункты 27А, 27В, В10А и В11А-В11F. Предприятие должно применять эти поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г., или после этой даты. Предприятию нет необходимости раскрывать информацию, требуемую поправками в отношении:
- (а) годового или промежуточного периода, включающего любой отчет о финансовом положении, представленного в рамках годового сравнительного периода, заканчивающегося в срок до 31 декабря 2009 года, или
 - (b) любого отчета о финансовом положении, как на начало самого раннего сравнительного периода, так и на дату до 31 декабря 2009 года.
- Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанную поправку в отношении более раннего периода, то оно должно раскрыть этот факт.
- 44H
- 44I
- 44J
- 44K В пункт 44В были внесены поправки публикацией «*Улучшения в МСФО (IFRSs)*», выпущенной в мае 2010 г. Предприятие должно применять данную поправку для годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается.
- 44L
- 44M Посредством документа «*Раскрытие информации – передача финансовых активов*» (Поправки в МСФО (IFRS) 7), выпущенной в октябре 2010 г., удален пункт 13 и добавлены пункты 42А-42Н и В29-В39. Предприятие должно применять данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2011 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие досрочно применяет данные поправки, то оно должно раскрыть этот факт. Предприятие не обязано раскрывать

* В пункт 44G были внесены изменения в результате принятия поправки в МСФО (IFRS) 1 «*Ограниченное освобождение от представления сравнительных раскрытий в соответствии с МСФО 7 для предприятий, впервые применяющих МСФО*», выпущенной в январе 2010 года. Правление внесло изменения в пункт 44 G, чтобы внести ясность в заключение, сделанное им, а также его намерение перейти на «*Улучшенные раскрытия в отношении финансовых инструментов*» (Поправки в МСФО (IFRS) 7).

информацию, требуемую в соответствии с указанными поправками в отношении какого-либо представленного периода, начинающегося до даты первоначального применения поправок.

Прекращение действия МСФО (IAS) 30

- 45 Настоящий МСФО (IFRS) заменяет МСФО (IAS) 30 *«Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых учреждений»*.

Приложение А

Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).

валютный риск	Риск того, что справедливая стоимость или будущие потоки денежных средств по финансовому инструменту будут колебаться в связи с изменением курсов иностранных валют.
задолженность по привлеченным займам	Задолженность по привлеченным займам представляет собой финансовые обязательства, которые не являются краткосрочной кредиторской задолженностью по торговым операциям со стандартными условиями отсрочки платежа.
кредитный риск	Риск того, что одна из сторон по финансовому инструменту нанесет финансовые убытки другой стороне посредством неисполнения своих обязательств.
просроченные активы	Финансовый актив считается просроченным, когда контрагент по сделке не произвел платеж в срок, определенный договором.
процентный риск	Риск того, что справедливая стоимость или будущие потоки денежных средств по финансовому инструменту будут колебаться в связи с изменением рыночных процентных ставок.
риск ликвидности	Риск того, что у предприятия возникнут сложности при выполнении обязанностей, связанных с финансовыми обязательствами, расчет по которым производится денежными средствами или иными финансовыми активами.
рыночный риск	Риск того, что справедливая стоимость или будущие потоки денежных средств по финансовому инструменту будут колебаться в связи с изменением рыночных цен. Рыночный риск включает в себя три вида рисков: валютный риск, процентный риск и прочий ценовой риск.
ценовой риск, связанный с изменением прочих цен	Риск того, что справедливая стоимость или будущие потоки денежных средств по финансовому инструменту будут колебаться в связи с изменением рыночных цен (кроме изменений, приводящих к процентному или валютному рискам) вне зависимости от того, вызваны ли эти изменения факторами, которые уникальны для конкретного финансового инструмента или его эмитента, или факторами, оказывающими влияние на все схожие финансовые инструменты, обращающиеся на рынке.

Следующие термины определены в пункте 11 МСФО (IAS) 32 или пункте 9 МСФО (IAS) 39 и используются в настоящем МСФО (IFRS) в значениях, указанных в МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 39.

- амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства
- финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи
- прекращение признания
- производный инструмент
- метод эффективной ставки процента
- долевого инструмента
- справедливая стоимость
- финансовый актив
- финансовые активы или финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка
- финансовый актив или финансовое обязательство, предназначенные для торговли
- договор финансовой гарантии
- финансовый инструмент
- финансовое обязательство

- прогнозируемая операция
- инструмент хеджирования
- инвестиции, удерживаемые до погашения
- ссуды и дебиторская задолженность
- стандартная процедура покупки или продажи

Приложение В

Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).

Виды финансовых инструментов и степень раскрытия информации (пункт 6)

- B1** Пункт 6 требует, чтобы предприятие группировало финансовые инструменты по видам в соответствии с характером раскрываемой информации и с учетом характеристик этих финансовых инструментов. Предприятие самостоятельно определяет виды финансовых инструментов, описанные в пункте 6. Таким образом, такие виды финансовых инструментов отличны от категорий финансовых инструментов, представленных в стандарте МСФО (IAS) 39 (который определяет, как производится оценка финансовых инструментов и где отражается изменение справедливой стоимости).
- B2** При определении видов финансовых инструментов предприятие должно, как минимум:
- (a) проводить различие между инструментами, оцениваемыми по амортизированной стоимости, и инструментами, оцениваемыми по справедливой стоимости.
 - (b) учитывать как отдельный вид или отдельные виды те финансовые инструменты, которые не входят в сферу применения настоящего МСФО (IFRS).
- B3** На основе собственных обстоятельств предприятие принимает решение о том, насколько подробной должна быть информация, предоставляемая в соответствии с требованиями настоящего МСФО (IFRS), насколько большое значение следует придавать различным аспектам требований и как объединять информацию, чтобы показать общую картину, не объединяя при этом информацию с разными характеристиками. Необходимо найти баланс между представлением в финансовой отчетности излишних подробностей, которые могут оказаться бесполезными для пользователей финансовой отчетности, и тем, что будет скрыта или неясно представлена важная информация из-за чрезмерного обобщения. Например, предприятие не должно скрывать важную информацию, помещая ее среди большого количества незначительных деталей. Аналогичным образом, предприятие не должно раскрывать информацию, которая носит настолько обобщенный характер, что это не позволяет видеть важные различия между отдельными операциями и связанными с ними рисками.

Существенность финансовых инструментов для финансового положения и результатов деятельности

Финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка (пункты 10 и 11)

- B4** Если предприятие классифицирует финансовое обязательство как учитываемое по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, пункт 10(a) требует раскрытия суммы изменения справедливой стоимости финансового обязательства в части, связанной с изменением кредитного риска по этому обязательству. Пункт 10(a)(i) позволяет предприятию определять эту сумму как сумму изменения справедливой стоимости обязательства, которое не относится к изменению рыночных условий, ведущих к возникновению рыночного риска. Если изменения наблюдаемой (базовой) процентной ставки являются единственными такими изменениями рыночных условий, эта сумма может рассчитываться следующим образом:

- (a) Сначала предприятие рассчитывает внутреннюю норму доходности по обязательству на начало периода, используя наблюдаемую рыночную цену на анализируемое обязательство и потоки денежных средств по обязательству в соответствии с договором на начало периода. Чтобы определить долю внутренней нормы доходности, непосредственно относящуюся к рассматриваемому инструменту, величина рассчитанной общей нормы доходности по инструменту уменьшается на наблюдаемую (базовую) процентную ставку на начало периода.
- (b) Далее предприятие рассчитывает приведенную стоимость потоков денежных средств по данному обязательству с использованием потоков денежных средств по обязательству в соответствии с договором на конец периода и ставки дисконтирования, равной сумме (i) наблюдаемой (базовой) процентной ставки на конец периода и (ii) составляющей части внутренней нормы доходности, относящейся непосредственно к самому инструменту и определенной в соответствии с пунктом (a).
- (c) Разница между наблюдаемой рыночной ценой обязательства на конец периода и суммой, определенной в соответствии с пунктом (b), является изменением справедливой стоимости, не относящимся к изменению наблюдаемой (базовой) процентной ставки. Именно эта сумма подлежит раскрытию.

В этом примере предполагается, что изменения справедливой стоимости, вызываемые факторами, отличными от изменений кредитного риска по инструменту или изменений процентной ставки, являются несущественными. Если рассматриваемый в примере инструмент содержит встроенный производный инструмент, изменение справедливой стоимости встроенного производного инструмента не учитывается при определении суммы, подлежащей раскрытию в соответствии с пунктом 10(a).

Раскрытие прочей информации – учетная политика (пункт 21)

- B5 Пункт 21 требует раскрытия базы (баз) оценки, использованной при подготовке финансовой отчетности, а также других принципов учетной политики, уместных для понимания финансовой отчетности. Для финансовых инструментов такое раскрытие может включать:
- (a) по финансовым активам или финансовым обязательствам, классифицированным в категорию финансовых активов или финансовых обязательств, учитываемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка:
 - (i) характер финансовых активов или финансовых обязательств, классифицированных в эту категорию;
 - (ii) критерии для подобной классификации при первоначальном признании; и
 - (iii) как предприятием были выполнены условия пунктов 9, 11A или 12 МСФО (IAS) 39 для такой классификации. По инструментам, признанным в соответствии с содержащимся в пункте (b)(i) МСФО (IAS) 39 определением финансового актива или финансового обязательства, учитываемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, требуется также описать обстоятельства, которые в случае иной классификации привели бы к непоследовательной оценке или признанию таких инструментов. По инструментам, признанным в соответствии с содержащимся в пункте (b)(ii) МСФО (IAS) 39 определением финансового актива или финансового обязательства, учитываемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, требуется также описать, каким образом признание по справедливой стоимости, с отражением ее изменения в составе прибыли или убытка, соответствует утвержденной стратегии управления рисками или инвестиционной стратегии предприятия.
 - (b) критерии классификации финансовых активов как имеющихся в наличии для продажи.

- (c) на какую дату осуществляется учет стандартных покупок или продаж финансовых активов: на дату заключения сделки или дату расчетов (см. пункт 38 МСФО (IAS) 39).
- (d) в случае, когда для уменьшения балансовой стоимости финансовых активов, обесцененных кредитными потерями, используется счет оценочного резерва:
 - (i) критерии, использованные для определения того, в каком случае происходит непосредственное уменьшение балансовой стоимости обесцененных финансовых активов (а в случае возмещения списанных сумм происходит их восстановление на балансе), а когда используется счет оценочного резерва; и
 - (ii) условия списания обесцененных финансовых активов за счет оценочного резерва (см. пункт 16).
- (e) как определяются чистые прибыли или чистые убытки по каждой категории финансовых инструментов (см. пункт 20(a)). Например, включают ли чистые прибыли или чистые убытки по статьям, учитываемым по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, процентные доходы или доходы в виде дивидендов.
- (f) критерии, которые предприятие использует для определения наличия объективных свидетельств возникновения убытков от обесценения (см. пункт 20(e)).
- (g) в случае пересмотра условий договоров по финансовым активам, которые иначе были бы просроченными или обесцененными, раскрывается учетная политика в отношении финансовых активов, являющихся предметом пересмотра условий (см. пункт 36(d)).

Пункт 122 МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) также требует, чтобы предприятия раскрывали в кратком обзоре основных принципов учетной политики или других примечаниях информацию о профессиональных суждениях (помимо суждений, связанных с расчетными оценками, которые были сделаны руководством в процессе применения учетной политики предприятия и которые оказывают наиболее существенное влияние на суммы, отраженные в финансовой отчетности).

Характер и размер рисков, связанных с финансовыми инструментами (пункты 31-42)

- B6** Информация, раскрываемая в соответствии с пунктами 31–42, должна содержаться в самой финансовой отчетности либо должна быть представлена в финансовой отчетности ссылкой на другой отчет, такой как комментарии руководства или отчет о рисках, который доступен пользователям финансовой отчетности на тех же условиях и в то же время, что и сама финансовая отчетность. Без такой информации, введенной посредством перекрестной ссылки, финансовая отчетность является неполной.

Раскрытие информации – количественные характеристики (пункт 34)

- B7** Пункт 34(a) требует раскрытия сводных количественных данных о риске, которому подвержено предприятие, на основе внутренней информации, представляемой ключевым членам руководства предприятия. В случае, когда предприятие использует несколько методов управления рисками, предприятие должно раскрывать информацию с использованием метода или методов, дающих наиболее уместную и надежную информацию. Вопросы уместности и надежности рассмотрены в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».
- B8** Пункт 34(c) требует раскрытия информации о концентрации рисков. Концентрация рисков появляется по финансовым инструментам, обладающим сходными характеристиками и подверженным одинаковому воздействию изменений экономических или иных условий. При определении концентрации риска требуется применять профессиональное суждение с учетом

обстоятельств, в которых находится предприятие. Раскрытие информации о концентрации рисков должно включать:

- (a) описание того, как руководство определяет наличие концентрации;
- (b) описание конкретной общей характеристики, которая отличает каждую концентрацию (например, контрагент, регион, валюта или рынок); и
- (c) сумма риска по всем финансовым инструментам, объединенным этой характеристикой.

Максимальный размер кредитного риска (пункт 36(a))

- B9** Пункт 36(a) требует раскрытия информации о сумме, наилучшим образом отражающей максимальный размер кредитного риска, которому подвержено предприятие. Для финансового актива это, как правило, балансовая стоимость (до отражения любого ее снижения) за вычетом:
- (a) любых сумм, зачтенных в соответствии с МСФО (IAS) 32; и
 - (b) любых убытков от обесценения, признанных в соответствии с МСФО (IAS) 39.
- B10** Деятельность, ведущая к возникновению кредитного риска и, соответственно, максимальная подверженность кредитному риску включает, помимо прочего, следующее:
- (a) предоставление клиентам кредитов и отсрочек платежа, а также размещение депозитов в других предприятиях. В этих случаях максимальный размер кредитного риска равен балансовой стоимости соответствующих финансовых активов.
 - (b) производные инструменты, например, валютные контракты, процентные свопы и кредитные производные инструменты. В случаях, когда возникший в результате актив оценивается по справедливой стоимости, максимальный размер кредитного риска по активу на конец отчетного периода будет равен его балансовой стоимости.
 - (c) предоставление финансовых гарантий. В этом случае максимальный размер кредитного риска равен максимальной сумме, которую предприятию пришлось бы заплатить, если гарантия была бы предъявлена к исполнению, и эта сумма может быть значительно больше суммы, признанной предприятием в качестве обязательства.
 - (d) принятие обязательства по займу, которое не подлежит отзыву в течение срока действия договора или может быть отозвано только в случае существенных неблагоприятных изменений. Если предприятие, принявшее на себя обязательство по займу, не может произвести нетто-расчет с поставкой денежных средств или другого финансового инструмента, максимальный размер кредитного риска равен полной сумме обязательства по предоставлению займа. Это обусловлено неопределенностью в отношении того, какая часть неиспользованной суммы будет востребована в будущем. Максимальный размер риска может оказаться значительно больше той суммы, которая признана предприятием в качестве обязательства.

Раскрытие информации – количественные характеристики риска ликвидности (пункты 34(и) и 39(a) и (b))

- B10A** В соответствии с пунктом 34(a) предприятие раскрывает сводные количественные данные о подверженности предприятия риску ликвидности; раскрытие этой информации основывается на внутренней информации, представляемой ключевым членам руководства. Предприятие должно объяснить, каким образом такие данные определены. Если оттоки денежных средств (или другие финансовые активы), включенные в такие данные, могли либо:
- (a) произойти гораздо раньше, чем это обозначено в данных, либо
 - (b) быть выражены суммами, которые в значительной мере отличаются от сумм, указанных в данных (например, в случае производного инструмента, который включен в данные на основе зачета встречных требований, но в отношении которого контрагент вправе потребовать осуществления валовых расчетов),

предприятие должно раскрыть этот факт и представить количественную информацию, которая позволит пользователям его финансовой отчетности оценить степень риска за исключением тех случаев, когда указанная информация включена в анализ договорных сроков погашения, требуемый в соответствии с пунктами 39 (а) или (b).

- V11 При подготовке анализа по срокам погашения в соответствии с пунктами 39 (а) или (b) предприятие использует профессиональное суждение для определения соответствующего количества временных интервалов. Например, предприятие может определить, что наиболее подходящими являются следующие интервалы:
- (a) не более одного месяца;
 - (b) более одного месяца, но менее трех месяцев;
 - (c) более трех месяцев, но менее чем один год; и
 - (d) более одного года, но менее пяти лет.
- V11A Для выполнения требований пунктов 39(a) и (b) предприятие не должно отделять встроенный производный инструмент от гибридного (комбинированного) финансового инструмента. В отношении такого инструмента предприятие должно применять пункт 39(a).
- V11B Пункт 39(b) требует, чтобы предприятие раскрыло количественный анализ производных финансовых обязательств по срокам погашения, который показывает оставшиеся договорные сроки погашения, если последние являются существенными факторами, необходимыми для понимания сроков потоков денежных средств. Например, это было бы правомерно для:
- (a) процентного свопа с оставшимся сроком погашения в пять лет при хеджировании денежных потоков от финансового актива или обязательства с плавающей процентной ставкой.
 - (b) всех обязательств по займам.
- V11C Пункт 39(a) и (b) требует, чтобы предприятие раскрыло количественный анализ финансовых обязательств по срокам погашения, который показывает оставшиеся договорные сроки погашения некоторых финансовых обязательств. При этом:
- (a) если у контрагента есть право выбора срока оплаты, то обязательство относится на временной интервал, исходя из наиболее ранней даты, на которую у предприятия может быть потребован платеж. Например, финансовые обязательства, которые предприятие может быть обязано погасить по требованию (например, депозиты до востребования), включаются в наиболее ранний временной интервал.
 - (b) если предприятие берет на себя обязательство платить в рассрочку, то каждый платеж относится на наиболее ранний период, в который у предприятия может быть потребована оплата. Например, неиспользованная контрагентом часть обязательства предприятия по выдаче займа включается во временной интервал, содержащий самую раннюю дату, на которую такая часть может быть востребована.
 - (c) по выпущенным договорам финансовой гарантии максимальная сумма гарантии относится на наиболее ранний период, в котором гарантия может быть востребована.
- V11D Договорные суммы, раскрываемые в анализе по срокам погашения, представляют собой предусмотренные договором недисконтированные потоки денежных средств, например:
- (a) валовые обязательства по финансовой аренде (до вычета стоимости финансирования);
 - (b) цены, установленные в форвардных контрактах на покупку финансовых активов за денежные средства;
 - (c) чистые суммы по договорам процентных свопов с уплатой процентов по плавающей ставке/получением платежей по фиксированной ставке, которые предусматривают проведение расчетов путем зачета встречных требований (нетто-расчетов).
 - (d) предусмотренные договором суммы, которыми стороны должны обменяться по производному финансовому инструменту (например, по валютному свопу), в случае,

если договор предусматривает проведение расчетов валовыми потоками денежных средств; и

- (е) совокупную сумму обязательств по займам.

Такие недисконтированные потоки денежных средств отличаются от сумм, отраженных в отчете о финансовом положении, поскольку суммы, отраженные в отчете о финансовом положении, определяются на основе дисконтированных потоков денежных средств. В случаях, когда сумма к уплате не является фиксированной, раскрываемая сумма определяется с учетом условий, существующих на конец отчетного периода. Например, когда сумма к уплате варьируется в зависимости от изменений индекса, раскрываемая сумма может основываться на уровне индекса на конец отчетного периода.

- B11E** Пункт 39(с) требует, чтобы предприятие описало, каким образом оно управляет риском ликвидности, присущим статьям, количественная информация о которых раскрывается в соответствии с пунктом 39 (а) и (b). Предприятие должно раскрыть анализ финансовых активов, которые предприятие удерживает для управления риском ликвидности (например, легко реализуемые финансовые активы или финансовые активы, генерирующие поступления денежных средств с целью компенсации оттока денежных средств по финансовым обязательствам) по срокам погашения, если такая информация необходима пользователям финансовой отчетности предприятия, чтобы оценить характер и размер риска ликвидности.
- B11F** В качестве других факторов, которые предприятие могло бы рассмотреть при раскрытии информации, требуемой пунктом 39(с), можно назвать, среди прочего, рассмотрение вопроса о том:
- (а) обеспечило ли предприятие возможность получения займа (например, коммерческий вексель) или другие кредитные линии (например, резервный кредит), которые оно может использовать для поддержания ликвидности;
 - (b) владеет ли предприятие депозитами в центральных банках с целью поддержания ликвидности;
 - (с) располагает ли предприятие разнообразными источниками финансирования;
 - (d) характеризуется ли предприятие значительной концентрацией риска ликвидности по активам или источникам финансирования;
 - (е) разработало ли предприятие процедуры внутреннего контроля и планы действий в чрезвычайных ситуациях с целью управления риском ликвидности;
 - (f) есть ли у предприятия инструменты, которые предусматривают возможность досрочного погашения (например, в случае снижения кредитного рейтинга предприятия);
 - (g) есть ли у предприятия инструменты, которые могли бы потребовать предоставления залогового обеспечения (например, требование внести гарантийный депозит за производные инструменты);
 - (h) есть ли у предприятия инструменты, которые позволяют предприятию выбирать способ погашения финансовых обязательств посредством денежных средств (или других финансовых активов) или посредством представления собственных акций; или
 - (i) есть ли у предприятия инструменты, которые регулируются генеральным соглашением о взаимозачете.

B12-B16 [Удалены]

Анализ по срокам погашения в соответствии с договором (пункт 39(а))

- B11** При подготовке анализа финансовых обязательств по срокам погашения в соответствии с договором, как того требует пункт 39(а), предприятие использует профессиональное суждение для определения соответствующего количества временных интервалов. Например, предприятие может определить, что наиболее подходящими являются следующие интервалы:

- (a) не более одного месяца;
 - (b) более одного месяца, но менее трех месяцев;
 - (c) более трех месяцев, но менее чем один год; и
 - (d) более одного года, но менее пяти лет.
- B12** Когда у контрагента есть право выбора срока оплаты, обязательство включается во временной интервал на основе наиболее ранней даты, на которую у предприятия может быть потребован платеж. Например, финансовые обязательства, которые предприятие должно погасить по первому требованию (например, депозиты до востребования), включаются в самый ранний временной интервал.
- B13** Если предприятие берет на себя обязательство платить в рассрочку, каждый платеж относится на самый ранний период, в который у предприятия может быть потребована оплата. Например, неиспользованная контрагентом часть обязательства предприятия по займу включается во временной интервал, содержащий самую раннюю дату, на которую она может быть востребована.
- B14** Суммы, раскрываемые в анализе по срокам погашения, представляют собой недисконтированные потоки денежных средств, определенные договорами, например:
- (a) валовые обязательства по финансовой аренде (до вычета стоимости финансирования);
 - (b) цены, установленные в форвардных контрактах на покупку финансовых активов за денежные средства;
 - (c) чистые суммы по договорам процентных свопов с уплатой процентов по плавающей ставке и получением платежей по фиксированной ставке, которые предусматривают проведение расчетов путем зачета встречных требований (нетто-расчетов).
 - (d) суммы в соответствии с договором, которыми стороны должны обменяться по производному финансовому инструменту (например, по валютному свопу) в случае, если договор предусматривает проведение расчетов валовыми потоками денежных средств; и
 - (e) совокупную сумму обязательств по займам.
- Такие недисконтированные потоки денежных средств отличаются от сумм, отраженных в отчете о финансовом положении, поскольку суммы, отраженные в отчете о финансовом положении, определяются на основе дисконтированных потоков денежных средств.
- B15** Если это целесообразно, предприятие должно представить анализ производных финансовых инструментов отдельно от анализа непроизводных финансовых инструментов в анализе финансовых обязательств по срокам погашения, требуемом пунктом 39(а). Например, было бы целесообразно разделить потоки денежных средств от производных и непроизводных финансовых инструментов, если расчеты по производным финансовым инструментам производятся валовыми потоками денежных средств. Это обусловлено тем, что валовой отток денежных средств может сопровождаться соответствующим притоком.
- B16** В случаях, когда сумма к уплате не является фиксированной, раскрываемая сумма определяется с учетом условий, существующих на конец отчетного периода. Например, когда сумма к уплате варьируется в зависимости от изменений индекса, раскрываемая сумма может основываться на уровне индекса на конец отчетного периода.

Рыночный риск – анализ чувствительности (пункты 40 и 41)

- B17** Пункт 40(а) требует проведения анализа чувствительности для каждого вида рыночного риска, которому подвержено предприятие. В соответствии с пунктом В3 предприятие принимает решение о том, как оно объединяет информацию, чтобы показать общую картину, не объединяя при этом информацию с разными характеристиками, о подверженности рискам, обусловленным значительными различиями в экономической среде. Например:

- (a) предприятие, занимающееся торговлей финансовыми инструментами, может раскрыть эту информацию отдельно по финансовым инструментам, предназначенным для торговли, и по инструментам, не предназначенным для торговли.
- (b) предприятие не должно объединять рыночные риски, которым предприятие подвержено в регионах с гиперинфляционной экономикой, с рыночными рисками, которым предприятие подвержено в регионах, имеющих очень низкий уровень инфляции.

Если предприятие подвержено только одному виду рыночного риска в одной экономической среде, ему не нужно показывать дезагрегированную информацию.

B18 Пункт 40(a) требует, чтобы анализ чувствительности показывал эффект, какой оказали бы на прибыль или убытки и капитал предприятия изменения соответствующей переменной, от которой зависит уровень риска, которые были обоснованно возможными (например, изменение преобладающих рыночных процентных ставок, обменных курсов валют, цен на долевыми инструментами или товары). С этой целью:

- (a) от предприятий не требуется определять, какими были бы прибыль или убытки за период, если бы соответствующие переменные риска были иными. Вместо этого предприятия раскрывают влияние, какое оказало бы на прибыль или убытки и капитал на конец отчетного периода применение допущения о том, что обоснованно возможное изменение соответствующей переменной риска произошло на конец отчетного периода и были применены к существующим на эту дату рискам. Например, если у предприятия на конец года будет существовать обязательство, по которому будет предусмотрена уплата процентов по плавающей процентной ставке, предприятие должно будет раскрыть влияние, которое окажет на прибыль или убытки (то есть на процентные расходы) за текущий год изменение процентной ставки на обоснованно возможную величину.
- (b) от предприятий не требуется показывать влияние на прибыль или убытки и капитал каждого изменения в пределах диапазона обоснованно возможных изменений соответствующей переменной риска. Достаточно раскрыть эффекты изменений, находящихся на границах обоснованно возможного диапазона.

B19 При определении обоснованно возможного изменения соответствующей переменной риска предприятие должно рассмотреть следующие аспекты:

- (a) экономическую среду, в которой оно осуществляет свою деятельность. Обоснованно возможные изменения не должны включать маловероятные или «худшие» сценарии или «стрессовые тесты». Кроме того, если темпы изменений определяющей переменной риска постоянны, предприятию не надо пересматривать выбранное обоснованно возможное изменение переменной риска. Например, предположим, что процентная ставка составляет 5 процентов и предприятие определяет, что колебание процентной ставки в пределах ± 50 базисных пунктов является обоснованно возможным. Предприятие раскроет влияние на прибыли или убытки и капитал от снижения процентной ставки до 4,5 процентов или ее роста до 5,5 процентов. В следующем периоде процентная ставка выросла до 5,5 процентов. Предприятие продолжает полагать, что процентная ставка может колебаться в пределах ± 50 базисных пунктов (то есть темпы изменений процентной ставки постоянны). Предприятие раскроет влияние на прибыли или убытки и капитал, если процентная ставка снизится до 5 процентов или вырастет до 6 процентов. Предприятию не придется пересматривать свою оценку того, что процентная ставка может колебаться в пределах ± 50 базисных пунктов, если только не появилось свидетельство значительного увеличения неустойчивости процентной ставки.
- (b) период времени, для которого оно делает оценку. Анализ чувствительности должен показывать влияние изменений, которые считаются обоснованно возможными в течение периода до того момента, когда предприятие в следующий раз представит раскрытие данной информации. Обычно это очередной годовой отчетный период предприятия.

B20 Пункт 41 позволяет предприятию использовать анализ чувствительности, отражающий взаимозависимости между переменными риска, как, например, анализ по методу стоимостной

оценки рисков, если предприятие использует этот анализ для управления финансовыми рисками. Это применимо даже в случае, если эта методика позволяет оценить только потенциальные убытки, и не оценивает потенциальные прибыли. Такое предприятие могло бы соответствовать требованиям пункта 41(а), раскрыв использованный вариант модели стоимостной оценки рисков (например, используется ли в ней моделирование Монте-Карло), объяснение принципов работы модели и основных допущений (например, период владения и уровень доверительной вероятности). Предприятия также могут раскрыть исторический период наблюдений и веса, примененные к наблюдениям в течение этого периода, и объяснение того, как при вычислениях учитываются варианты и какие используются коэффициенты изменчивости (волатильности) и корреляции (или, в качестве альтернативы, модель распределения вероятностей по методу Монте-Карло).

- B21 Предприятие должно представить анализ чувствительности для всего своего бизнеса, но может представить разные виды анализа чувствительности для разных видов финансовых инструментов.

Процентный риск

- B22 *Процентный риск* возникает по процентным финансовым инструментам, признанным в отчете о финансовом положении (например, ссуды и дебиторская задолженность, выпущенные долговые инструменты) и по некоторым финансовым инструментам, не признанным в отчете о финансовом положении (например, некоторые обязательства по займам).

Валютный риск

- B23 *Валютный риск* возникает по финансовым инструментам, выраженным в иностранной валюте, то есть в валюте, отличной от функциональной валюты, в которой они оцениваются. В целях настоящего МСФО (IFRS) считается, что валютный риск не возникает в связи с финансовыми инструментами, являющимися немонетарными статьями, или в связи с финансовыми инструментами, выраженными в функциональной валюте.
- B24 Анализ чувствительности раскрывается для каждой валюты, по отношению к которой предприятие подвержено значительному риску.

Ценовой риск, связанный с изменением прочих цен

- B25 *Ценовой риск, связанный с изменением прочих цен*, возникает по финансовым инструментам из-за изменений, например, цен на товары или долевые инструменты. Чтобы соответствовать требованиям пункта 40, предприятие может раскрыть влияние уменьшения определенного индекса фондового рынка, цены на товар или другой переменной риска. Например, если предприятие предоставляет гарантии остаточной стоимости, являющиеся финансовыми инструментами, предприятие раскрывает информацию об увеличении или уменьшении стоимости активов, к которым применяется данная гарантия.
- B26 Двумя примерами финансовых инструментов, в связи с которыми возникает риск изменения котировок долевых инструментов, являются (а) вложения в долевые инструменты другого предприятия и (б) вложения в фонд доверительной собственности, который, в свою очередь, инвестирует в долевые инструменты. Другие примеры включают форвардные контракты и опционы на покупку или продажу определенного количества долевых инструментов, а также свопы, индексируемые к котировкам долевых инструментов. Справедливая стоимость таких финансовых инструментов подвержена влиянию изменений рыночной цены на лежащие в их основе долевые инструменты.
- B27 В соответствии с пунктом 40(а) информация о чувствительности прибыли или убытков (возникающей, например, в связи с инструментами, классифицированными как учитываемые по справедливой стоимости с отражением ее изменения в составе прибыли или убытка, и в связи с обесценением финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи) раскрывается отдельно от информации о чувствительности капитала (возникающей, например, в связи с инструментами, классифицированными как имеющиеся в наличии для продажи).

- B28 Финансовые инструменты, которые предприятие классифицирует как долевые инструменты, не подлежат переоценке. Ни прибыль или убытки, ни капитал не будут подвержены влиянию риска изменения котировок этих долевых инструментов. Соответственно, анализ чувствительности не требуется.

Прекращение признания (пункты 42С-42Н)

Продолжающееся участие (пункт 42С)

- B29 Оценка продолжающегося участия предприятия в переданном финансовом активе в целях выполнения требований к раскрытию информации, изложенных в пунктах 42Е–42Н, проводится на уровне отчитываемого предприятия. Например, если дочернее предприятие передает третьему лицу, не являющемуся для него связанной стороной, финансовый актив, в котором материнское предприятие данного дочернего предприятия имеет продолжающееся участие, то дочернее предприятие не учитывает участие своего материнского предприятия при оценке своего продолжающегося участия в переданном активе в своей отдельной финансовой отчетности (то есть, когда данное дочернее предприятие является отчитываемым предприятием). Однако, материнское предприятие будет учитывать свое продолжающееся участие (или продолжающееся участие какого-либо другого члена группы) в финансовом активе, переданном его дочерним предприятием, при определении того, имеет ли оно продолжающееся участие в переданном активе, в своей консолидированной финансовой отчетности (то есть, когда отчитываемым предприятием является группа).
- B30 Предприятие не имеет продолжающегося участия в переданном финансовом активе, если в рамках передачи актива оно не сохраняет ни одно из своих договорных прав или обязательств, связанных с переданным финансовым активом, и не приобретает никакие новые договорные права или обязательства, относящиеся к переданному финансовому активу. Предприятие не имеет продолжающегося участия в переданном финансовом активе, если оно не имеет доли в будущих доходах от переданного финансового актива и не имеет обязательства, возникающего при каких-либо обстоятельствах, по осуществлению платежей в отношении переданного финансового актива в будущем.
- B31 Продолжающееся участие в переданном финансовом активе может возникнуть в результате договорных положений соглашения о передаче актива или отдельного соглашения с получателем или третьим лицом, заключенного в связи с передачей актива.

Переданные финансовые активы, признание которых не прекращается в целом

- B32 Пункт 42D требует раскрытия информации в том случае, когда переданные финансовые активы, частично или полностью, не удовлетворяют критериям прекращения признания. Такая информация должна раскрываться на каждую отчетную дату, на которую предприятие продолжает признавать переданные финансовые активы, независимо от того, когда были переданы активы.

Типы продолжающегося участия (пункты 42Е-42Н)

- B33 Пункты 42Е–42Н требуют раскрытия информации качественного и количественного характера по каждому типу продолжающегося участия в финансовых активах, признание которых было прекращено. Предприятие должно агрегировать свое продолжающееся участие по типам, которые отражают подверженность предприятия рискам. Например, предприятие может агрегировать свое продолжающееся участие по типу финансового инструмента (например, гарантии или опционы кол) или по типу передачи (например, факторинг дебиторской задолженности, секьюритизация и кредитование ценными бумагами).

Анализ сроков недисконтированного выбытия денежных средств для выкупа переданных активов (пункт 42E(e))

- В34 В соответствии с пунктом 42E(e) предприятие должно раскрыть анализ сроков недисконтированного выбытия денежных средств для выкупа финансовых активов, признание которых было прекращено, или другие суммы, подлежащие выплате получателю в отношении переданных активов, признание которых было прекращено, с указанием оставшихся договорных сроков продолжающегося участия предприятия в данных активах. В таком анализе разграничиваются потоки денежных средств, которые должны быть выплачены (например, форвардные договоры), потоки денежных средств, которые предприятию, возможно, потребуется выплатить (например, проданные опционы пут) и потоки денежных средств, которые предприятие может выплатить по своему выбору (например, купленные опционы кол).
- В35 Предприятие должно использовать собственное суждение для определения соответствующего числа временных рамок для подготовки анализа сроков в соответствии с пунктом 42E(e). Например, предприятие может решить, что следующие временные рамки являются приемлемыми:
- (a) не более одного месяца;
 - (b) более одного месяца, но не более трех месяцев;
 - (c) более трех месяцев, но не более шести месяцев;
 - (d) более шести месяцев, но не более одного года;
 - (e) более одного года, но не более трех лет;
 - (f) более трех лет, но не более пяти лет; и
 - (g) более пяти лет.
- В36 При наличии диапазона возможных сроков потоки денежных средств рассматриваются, исходя из самой ранней даты, на которую предприятие может иметь обязательство или право осуществить выплату.

Информация качественного характера (пункт 42E(f))

- В37 Информация качественного характера, раскрываемая в соответствии с пунктом 42E(f), включает описание финансовых активов, признание которых было прекращено, а также характер и цель продолжающегося участия, сохранившегося после передачи данных активов. Она также включает описание рисков, которым подвергается предприятие, в том числе:
- (a) описание того, как предприятие управляет риском, присущим его продолжающемуся участию в финансовых активах, признание которых было прекращено.
 - (b) должно ли предприятие нести убытки перед другими сторонами, а также уровень и суммы убытков, понесенных сторонами, чьи доли в активе классифицируются как меньшие, чем доли предприятия в том же активе (то есть, его продолжающееся участие в активе).
 - (c) описание любых обстоятельств, приводящих к возникновению связанных с активом обязательств по оказанию финансовой поддержки или выкупу переданного финансового актива.

Прибыль или убыток при прекращении признания (пункт 42G(a))

- В38 В соответствии с пунктом 42G(a) предприятие должно раскрыть информацию о прибыли или убытке при прекращении признания в отношении финансовых активов, в которых предприятие имеет продолжающееся участие. Предприятие должно раскрыть тот факт, возникла ли прибыль или убыток при прекращении признания по той причине, что справедливая стоимость компонентов ранее признаваемого актива (то есть доля в активе, признание которого было прекращено, и доля, сохранившаяся у предприятия) отличалась от справедливой стоимости ранее признаваемого актива в целом. В такой ситуации предприятие также должно раскрыть тот

факт, включали ли оценки справедливой стоимости значительные исходные данные, которые не были основаны на наблюдаемых рыночных данных, как описано в пункте 27А.

Дополнительная информация (пункт 42Н)

- В39 Информации, раскрытой в соответствии с требованиями пунктов 42D–42G, может быть недостаточно для достижения целей раскрытия информации, изложенных в пункте 42В. В таком случае предприятие должно раскрыть любую дополнительную информацию, которая необходима для достижения целей раскрытия информации. В свете имеющихся обстоятельств предприятие должно решить, какое количество дополнительной информации оно должно представить, чтобы удовлетворить информационные потребности пользователей, и какое значение оно придает различным аспектам дополнительной информации. Необходимо найти равновесие между перегрузкой финансовой отчетности излишними деталями, которые, возможно, не помогут пользователям финансовой отчетности, и затуманиванием информации в результате слишком большого обобщения информации.

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8

«Операционные сегменты»

Основной принцип

- 1 **Предприятие должно раскрывать информацию, позволяющую пользователям его финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия деятельности, которую ведет предприятие, и экономической среды, в которой оно ведет свою деятельность.**

Сфера применения

- 2 Настоящий МСФО (IFRS) распространяется на:
- (a) отдельную или индивидуальную финансовую отчетность предприятия:
 - (i) долговые или долевые инструменты которого обращаются на открытом рынке (внутренней или зарубежной фондовой бирже или внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки), или
 - (ii) которое подало или находится в процессе подачи своей финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или в другую регулирующую организацию с целью выпуска инструментов любого класса в обращение на открытом рынке; и
 - (b) консолидированную финансовую отчетность группы, которую возглавляет материнское предприятие:
 - (i) долговые или долевые инструменты которого обращаются на открытом рынке (внутренней или зарубежной фондовой бирже или внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки), или
 - (ii) которое подало или находится в процессе подачи своей финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или в другую регулирующую организацию с целью выпуска инструментов любого класса в обращение на открытом рынке.
- 3 Если предприятие, которое не обязано применять настоящий МСФО (IFRS), принимает решение о раскрытии сегментной информации, которая не соответствует настоящему МСФО (IFRS), оно не должно описывать такую информацию как сегментную информацию.
- 4 Если финансовый отчет содержит как консолидированную финансовую отчетность материнского предприятия, которая попадает в сферу применения настоящего МСФО (IFRS), так и его отдельную финансовую отчетность, сегментная информация требуется только в консолидированной финансовой отчетности.

Операционные сегменты

- 5 Операционный сегмент – это компонент предприятия:
- (a) который задействован в деятельности, от которой оно может генерировать доходы и нести расходы (включая доходы и расходы, связанные с операциями с другими компонентами того же предприятия),

- (b) операционные результаты которого регулярно рассматриваются руководителем предприятия, отвечающим за операционные решения, чтобы принять решения о ресурсах, которые должны быть распределены на сегмент, и оценить результаты его деятельности, и
- (c) в отношении которого имеется дискретная финансовая информация.

Операционный сегмент может осуществлять такие виды деятельности, которые пока не приносят дохода, например, операции по вводу в эксплуатацию могут считаться операционными сегментами до получения дохода.

- 6 Не каждая часть предприятия обязательно является операционным сегментом или частью операционного сегмента. Например, головной офис или некоторые функциональные отделы корпорации могут не зарабатывать доходы или могут зарабатывать доходы, которые носят побочный характер по отношению к деятельности предприятия, и не являются операционными сегментами. В целях настоящего МСФО (IFRS) планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности не являются операционными сегментами.
- 7 Термин 'руководитель, принимающий операционные решения' определяет функцию, которая не обязательно является конкретной должностью. Эта функция заключается в распределении ресурсов и оценке результатов деятельности операционных сегментов предприятия. Зачастую руководитель предприятия, принимающий операционные решения – это генеральный директор или операционный директор, но, например, это может быть и группа руководителей или других должностных лиц.
- 8 Для многих предприятий, три характеристики операционных сегментов, описанные в пункте 5, четко идентифицируют его операционные сегменты. Однако, предприятие может составлять отчеты, в которых его деятельность представлена с разных точек зрения. Если руководитель, принимающий операционные решения, использует более одного комплекта сегментной информации, другие факторы могут определить один комплект компонентов как составляющий операционные сегменты предприятия, включая характер деятельности каждого компонента, наличие руководителей, ответственных за них, и информацию, представляемую совету директоров.
- 9 Как правило, у операционного сегмента есть менеджер сегмента, который непосредственно подотчетен руководителю, принимающему операционные решения, и поддерживает с последним регулярный контакт с целью обсуждения операционной деятельности, финансовых результатов, прогнозов, или планов в отношении сегмента. Термин 'менеджер сегмента' идентифицирует функцию, которая не обязательно выполняется менеджером, занимающим конкретную должность. Руководитель, принимающий операционные решения, также может быть менеджером сегмента для некоторых операционных сегментов. Один менеджер может быть менеджером сегмента для нескольких операционных сегментов. Если особенности, описанные в пункте 5, относятся к нескольким группам компонентов организации, но есть только одна группа, за которую отвечают менеджеры сегмента, то эта группа компонентов составляет операционные сегменты.
- 10 Характеристики, изложенные в пункте 5, могут относиться к двум или более частично перекрывающимся друг друга группам компонентов, за которые отвечают менеджеры. Такая структура иногда упоминается как матричная форма организации. Например, в некоторых предприятиях одни менеджеры отвечают за различные линии продукции и услуг на мировом уровне, тогда как другие менеджеры отвечают за определенные географические области. Руководитель, принимающий операционные решения, регулярно рассматривает операционные результаты обеих групп компонентов, и финансовая информация также предоставляется по обеим группам. В такой ситуации предприятие должно, исходя из основного принципа, определить, какой комплект составляет операционные сегменты.

Отчетные сегменты

- 11 Предприятие должно отдельно представлять информацию о каждом операционном сегменте, который:
 - (a) был идентифицирован в соответствии с пунктами 5-10 или является следствием агрегирования двух или более таких сегментов в соответствии с пунктом 12, и
 - (b) превышает количественные пороги, описанные в пункте 13.
 Пункты 14-19 определяют другие ситуации, когда необходимо представить отдельную информацию об операционном сегменте.

Критерии агрегирования

- 12 Операционные сегменты зачастую демонстрируют схожие долгосрочные финансовые результаты в том случае, если они обладают схожими экономическими особенностями. Например, от двух операционных сегментов, обладающих схожими экономическими особенностями, можно ожидать схожие показатели

долгосрочной средней валовой прибыли. Два или более операционных сегмента могут быть агрегированы в один операционный сегмент, если такое агрегирование совместимо с основным принципом настоящего МСФО (IFRS), сегменты обладают схожими экономическими особенностями и подобны по каждому из следующих аспектов:

- (a) характер продуктов и услуг;
- (b) характер процессов производства;
- (c) тип или класс клиентов для их продуктов и услуг;
- (d) методы, используемые для распределения продуктов или оказания услуг; и
- (e) если применимо, характер нормативно-правовой среды, например, банковский сектор, страхование или предприятия коммунального обслуживания.

Количественные пороги

13 Предприятие должно отдельно представлять информацию об операционном сегменте, который удовлетворяет любому из следующих количественных порогов:

- (a) его заявленный в отчетности доход, включая продажи внешним клиентам и межсегментные продажи или передачи, составляет 10 или более процентов совокупной выручки, внутренней и внешней, всех операционных сегментов.
- (b) абсолютная сумма его заявленного в отчетности дохода или убытка составляет 10 или более процентов суммы, которая является большей из следующих величин в абсолютном выражении: (i) совокупный заявленный в отчетности доход по всем неубыточным операционным сегментам, и (ii) совокупный заявленный в отчетности убыток всех убыточных операционных сегментов.
- (c) его активы составляют 10 или более процентов совокупных активов всех операционных сегментов.

Операционные сегменты, которые не соответствуют ни одному из количественных порогов, могут считаться отчетными и раскрываться отдельно, если руководство полагает, что сегментная информация была бы полезна для пользователей финансовой отчетности.

14 Предприятие может объединить информацию об операционных сегментах, которые не соответствуют количественным порогам, с информацией о других операционных сегментах, которые также не соответствуют количественным порогам, чтобы получить отчетный сегмент, но только тогда, когда операционные сегменты обладают схожими экономическими особенностями и удовлетворяют большей части критериев агрегирования, изложенных в пункте 12.

15 Если совокупная внешняя выручка, заявленная в отчетности операционными сегментами, составляет менее 75 процентов дохода предприятия, должны быть идентифицированы дополнительные операционные сегменты как отчетные сегменты (даже если они не удовлетворяют критериям, изложенным в пункте 13), пока, по крайней мере, 75 процентов дохода предприятия не будут приходиться на отчетные сегменты.

16 Информации о других видах деятельности и операционных сегментах, которые не являются отчетными сегментами, должна быть объединена и раскрыта в категории 'все прочие сегменты' отдельно от других статей, требующих сверки, требуемой в соответствии с пунктом 28. Источники дохода, включенного в категорию 'все прочие сегменты' должны быть описаны.

17 Если руководство сочтет, что операционный сегмент, идентифицированный как отчетный сегмент в непосредственно предшествовавшем периоде, сохраняет свою значимость, информация о таком сегменте должна и далее представляться отдельно в текущем периоде, даже если он больше не удовлетворяет критериям классификации в качестве отчетного сегмента, изложенным в пункте 13.

18 Если операционный сегмент идентифицирован как отчетный сегмент в текущем периоде в соответствии с количественными порогами, сегментная информация за предыдущий период, представленная в сравнительных целях, должна быть пересчитана, чтобы отразить новый отчетный сегмент как отдельный сегмент, даже если этот сегмент не удовлетворял критериям классификации в качестве отчетного сегмента, изложенным в пункте 13, в предыдущем периоде, кроме случаев, когда необходимой информации нет в наличии, а затраты на разработку такой информации были бы чрезмерными.

19 Может существовать практический предел количества отчетных сегментов, которые предприятие раскрывает отдельно, при превышении которого сегментная информация может стать чрезмерно детализированной. Хотя точного предела установлено не было, как только количество сегментов, которые являются отчетными сегментами в соответствии с пунктами 13-18, превысит десять, предприятию следует рассмотреть вопрос о возможном достижении практического предела.

Раскрытие

20 **Предприятие должно раскрывать информацию, позволяющую пользователям его финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия деятельности, которую ведет предприятие, и экономической среды, в которое оно ведет свою деятельность.**

21 Чтобы реализовать принцип, изложенный в пункте 20, предприятие должно раскрыть следующую информацию по каждому периоду, за который представляется отчет о совокупном доходе:

- (a) общая информация, как описано в пункте 22;
- (b) информация о заявленной в отчетности прибыли или убытке сегмента, включая конкретные доходы и расходы, включенные в заявленную прибыль или убыток сегмента, активы сегмента, обязательства сегмента и основу оценки, как описано в пунктах 23-27; и
- (c) сверку общих сумм доходов сегмента, прибыли или убытков сегмента, активов сегмента, обязательств сегмента и прочих существенных показателей сегмента с соответствующими показателями предприятия, как описано в пункте 28.

Сверка сумм, отраженных в отчете о финансовом положении по отчетным сегментам, с суммами, отраженными в отчете о финансовом положении предприятия, требуется на каждую дату представления отчета о финансовом положении. Информацию за предыдущие периоды следует пересчитать, как описано в пунктах 29 и 30.

Общая информация

22 Предприятие должно раскрывать следующую общую информацию:

- (a) факторы, используемые для идентификации отчетных сегментов предприятия, включая базис предприятия (например, определяет ли руководство структуру предприятия, принимая за основу различия в продуктах и услугах, географических областях, нормативно-правовых базах, или комбинации различных факторов, и были ли операционные сегменты агрегированы), и
- (b) виды продуктов и услуг, приносящие доход каждому отчетному сегменту.

Информация о прибыли или убытках, активах и обязательствах

23 Предприятие должно отражать в отчетности оценку прибыли или убытка по каждому отчетному сегменту. Предприятие должно раскрывать оценку совокупных активов и обязательств по каждому отчетному сегменту, если такая сумма регулярно представляется на рассмотрение руководителю, принимающему операционные решения. Предприятие должно также раскрывать следующие показатели по каждому отчетному сегменту, если указанные суммы включены в оценку сегментной прибыли или убытка, представленную на рассмотрение руководителю, принимающему операционные решения, или если, даже не будучи включенными в такую оценку сегментной прибыли или убытка, такие суммы регулярно представляются на рассмотрение руководителю, принимающему операционные решения:

- (a) доходы, полученные от внешних клиентов;
- (b) доходы от операций с другими операционными сегментами того же предприятия;
- (c) процентный доход;
- (d) процентный расход;
- (e) износ и амортизация;
- (f) существенные статьи дохода и расхода, раскрываемый в соответствии с пунктом 97 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.);
- (g) доля предприятия в прибыли или убытке ассоциированных предприятий и совместной деятельности, учет которых ведется по методу долевого участия;
- (h) расход или доход по налогу на прибыль; и
- (i) существенные неденежные статьи кроме износа и амортизации.

Предприятие должно отражать в отчетности процентный доход отдельно от процентного расхода по каждому отчетному сегменту, кроме случаев, когда большая часть доходов сегмента поступает от процентов, и при оценке результатов деятельности сегмента и принятии решения о ресурсах, которые должны быть распределены на сегмент, руководитель, принимающий операционные решения, полагается,

прежде всего, на чистый процентный доход. В такой ситуации предприятие может отразить в отчетности процентный доход такого сегмента за вычетом своих процентных расходов и раскрыть данный факт.

24. Предприятие должно раскрывать следующие показатели по каждому отчетному сегменту, если указанные суммы включены в оценку сегментной прибыли или убытка, представленную на рассмотрение руководителю, принимающему операционные решения, или если, даже не будучи включенными в такую оценку сегментной прибыли или убытка, такие суммы регулярно представляются на рассмотрение руководителю, принимающему операционные решения:
- (a) сумма инвестиций в ассоциированные предприятия и совместную деятельность, учет которых ведется по методу долевого участия, и
 - (b) суммы прироста долгосрочных активов* кроме финансовых инструментов, отложенных налоговых активов, активов планов вознаграждений по окончании трудовой деятельности (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» пункты 54-58), и права, возникающие по договорам страхования.

Оценка

25. Сумма каждой отраженной в отчетности статьи сегмента должна соответствовать оценке, представленной руководителю, принимающему операционные решения, в целях использования последним при принятии решений о распределении ресурсов для сегмента и оценки результатов его деятельности. Корректировки и исключения, осуществленные при подготовке финансовой отчетности предприятия и распределении доходов, расходов, прибыли или убытков, должны быть включены в определение прибыли или убытка отчетного сегмента, но только в том случае, если они включены в оценку прибыли или убытка сегмента, которая используется руководителем, принимающим операционные решения. Аналогичным образом, только те активы и обязательства, которые включены в оценку активов сегмента и обязательств сегмента, используемую руководителем, принимающим операционные решения, должны быть отражены в отчетности. Если суммы распределяются на прибыль или убыток, активы или обязательства отчетного сегмента, то проводить такое распределение необходимо на разумном основании.
26. Если руководитель, принимающий операционные решения, использует только одну оценку прибыли или убытков операционного сегмента, активов сегмента или обязательств сегмента при оценке результатов деятельности сегмента и принятии решения о том, каким образом распределять ресурсы, прибыль или убытки сегмента, а также активы и обязательства сегмента должны быть отражены в отчетности в соответствии с такой оценкой. Если руководитель, принимающий операционные решения, использует более одной оценки прибыли или убытков операционного сегмента, активов сегмента или обязательств сегмента, то отраженная в отчетности величина должна соответствовать той оценке, которая, по мнению руководства, была определена в соответствии с принципами оценки, наиболее последовательно соблюдающимися принципами оценки соответствующих сумм в финансовой отчетности предприятия.
27. Предприятие должно представить объяснение величин прибыли или убытков сегмента, активов сегмента и обязательств сегмента по каждому отчетному сегменту. Как минимум, предприятие должно раскрыть следующую информацию:
- (a) основа учета любых операций между отчетными сегментами.
 - (b) характер любых различий между оценкой прибыли или убытков отчетных сегментов и прибыли или убытков предприятия до учета расходов или доходов по налогу на прибыль и прекращенной деятельности (если это не очевидно из сверок, описанных в пункте 28). Такие различия могут включать учетную политику и политику распределения затрат, понесенных централизованно, которые необходимы для понимания информации об отчетном сегменте.
 - (c) характер любых различий между оценками активов отчетных сегментов и активов предприятия (если это не очевидно из сверок, описанных в пункте 28). Такие различия могут включать учетную политику и политику распределения совместно используемых активов, что необходимо для понимания информации об отчетном сегменте.
 - (d) характер любых различий между оценкой обязательств отчетных сегментов и обязательств предприятия (если это не очевидно из сверок, описанных в пункте 28). Такие различия могут включать учетную политику и политику распределения совместно используемых обязательств, что необходимо для понимания информации об отчетном сегменте.

* В случае классификации активов на основе ликвидности, долгосрочные активы представляют собой активы, в состав которых включены суммы, которые, согласно ожиданиям, будут получены по таким активам по истечении более двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

- (e) характер любых изменений по сравнению с предыдущими периодами в методах оценки, используемых для прибыли или убытков отчетных сегментов, а также последствия, если таковые имеются, таких изменений для оценки сегментной прибыли или убытков.
- (f) характер и последствия любых асимметричных распределений на отчетные сегменты. Например, предприятие может распределить амортизационные затраты на сегмент, при этом не распределяя на него соответствующие амортизируемые активы.

Сверки

28 Предприятие должно произвести сверку следующих показателей:

- (a) совокупной выручки отчетных сегментов и выручки предприятия.
- (b) совокупной оценки прибыли или убытков отчетных сегментов и прибыли или убытков предприятия до учета расхода (дохода) по налогу на прибыль и прекращенной деятельности. Однако, если предприятие распределяет на отчетные сегменты такие статьи как расход (доход) по налогу на прибыль, то оно может произвести сверку совокупной оценки прибыли или убытков сегментов и оценки прибыли или убытков предприятия после учета указанных статей.
- (c) совокупных активов отчетных сегментов и активов предприятия.
- (d) совокупных обязательств отчетных сегментов и обязательств предприятия, если обязательства сегментов отражаются в отчетности в соответствии с пунктом 23.
- (e) совокупные показатели отчетных сегментов в отношении каждого существенного компонента информации, раскрытой по соответствующему показателю предприятия.

Все существенные статьи сверки должны быть отдельно идентифицированы и описаны. Например, сумма каждой существенной корректировки, необходимой для выверки прибыли или убытков отчетных сегментов по прибыли или убыткам предприятия в результате различий в учетной политике, должна быть отдельно идентифицирована и описана.

Пересчет ранее представленной в отчетности информации

- 29 Если предприятие изменяет структуру своей внутренней организации так, что это изменило состав его отчетных сегментов, то соответствующая информация за более ранние периоды, включая промежуточные периоды, должна быть пересчитана, кроме случаев, когда такой информации нет в наличии, а затраты на её разработку были бы чрезмерно высокими. Установление факта отсутствия такой информации и чрезмерности затрат на её разработку, производится в отношении каждого отдельного компонента раскрытия. После изменения в составе своих отчетных сегментов предприятие должно раскрыть, осуществило ли оно пересчет соответствующих компонентов сегментной информации за более ранние периоды.
- 30 Если предприятие изменило структуру своей внутренней организации так, что это изменило состав его отчетных сегментов, и, если соответствующая сегментная информация за более ранние периоды, включая промежуточные периоды, не была пересчитана с целью отражения такого изменения, предприятие должно раскрыть сегментную информацию за текущий период как на старой, так и на новой основе сегментации в том году, в котором произошло такое изменение, кроме случаев, когда такой информации нет в наличии, а затраты на её разработку были бы чрезмерно высокими.

Раскрытия в масштабе предприятия

- 31 Пункты 32-34 распространяются на все предприятия, попадающие в сферу применения настоящего МСФО (IFRS), включая те предприятия, в состав которых входит только один отчетный сегмент. Организация деятельности некоторых предприятий не строится на различиях в соответствующих продуктах и услугах или различий в географических областях. Отчетные сегменты такого предприятия могут отражать в отчетности доход, полученный от широкого диапазона совершенно разных продуктов и услуг, или, наоборот, несколько отчетных сегментов такого предприятия могут производить, по сути, одинаковые продукты и услуги. Аналогичным образом, отчетные сегменты предприятия могут держать активы в различных географических областях и сообщать о доходах от клиентов в различных географических областях, или, наоборот, несколько отчетных сегментов могут работать в одной и той же географической области. Информация, требуемая в соответствии с пунктами 32-34, должна быть предоставлена только в том случае, если она не предоставляется в рамках информации по отчетным сегментам, требуемой настоящим МСФО (IFRS).

Информация о продуктах и услугах

- 32 Предприятие должно отражать доходы от внешних клиентов по каждому продукту и услуге, или группе схожих продуктов и услуг, кроме случаев, когда необходимой информации нет в наличии, а затраты на её разработку были бы чрезмерно высокими, в случае чего необходимо раскрыть данный факт. Суммы отраженных в отчетности доходов должны основываться на финансовой информации, которая использовалась при составлении финансовой отчетности предприятия.

Информация о географических областях

- 33 Предприятие должно представлять следующую географическую информацию, кроме случаев, когда необходимой информации нет в наличии, а затраты на её разработку были бы чрезмерно высокими:
- (a) доходы от внешних клиентов, (i) относимые на страну происхождения предприятия и (ii) относимые на все зарубежные страны в целом, из которых предприятие получает доходы. Если доходы от внешних клиентов, относимые на отдельную зарубежную страну, окажутся существенными, то такие доходы должны быть раскрыты отдельно. Предприятие должно раскрывать основу для отнесения доходов от внешних клиентов на отдельные страны.
 - (b) долгосрочные активы* кроме финансовых инструментов, отложенных налоговых активов, активов планов вознаграждений по окончании трудовой деятельности, и прав, возникающих по договорам страхования, (i) расположенные в стране происхождения предприятия и (ii) расположенные во всех зарубежных странах в целом, в которых предприятие держит активы. Если активы в какой-либо отдельной зарубежной стране окажутся существенными, то такие активы должны быть раскрыты отдельно.

Заявленные суммы должны быть основаны на финансовой информации, которая используется при составлении финансовой отчетности предприятия. Если необходимой информации нет в наличии, а затраты на её подготовку чрезмерно высоки, этот факт также должен быть раскрыт. Предприятие может, в дополнение к информации, требуемой в соответствии с данным пунктом, представить промежуточные итоговые географические показатели по группам стран.

Информация об основных клиентах

- 34 Предприятие должно предоставить информацию о степени своей зависимости от основных клиентов. Если доходы от операций с одним внешним клиентом составляют 10 или более процентов от доходов предприятия, то предприятие должно раскрыть этот факт, совокупную сумму доходов от каждого такого клиента, и указать название сегмента или сегментов, по которым заявлен такой доход. Предприятие не обязано раскрывать название основного клиента или сумму доходов, которую показывает каждый сегмент в отношении этого клиента. В целях настоящего МСФО (IFRS) группа предприятий, известных отчитывающемуся предприятию как находящиеся под общим контролем, должна расцениваться как один клиент, аналогичным образом, правительство (национальное правительство, правительство штата, орган управления провинции, территории, местный орган управления или правительство иностранного государства) и предприятия, известные отчитывающемуся предприятию, как находящиеся под контролем такого правительства, должны расцениваться как один клиент.

Правила перехода и дата вступления в силу

- 35 Предприятие должно применять настоящий МСФО (IFRS) при составлении своей годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 2009 г. или после этой даты. Более раннее применение разрешено. Если предприятие применит настоящий МСФО (IFRS) в своей финансовой отчетности за период до 1 января 2009 г., оно должно раскрыть этот факт.
- 35A Пункт 23 был добавлен публикацией «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в апреле 2009 г. Предприятие должно применить данную поправку для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применяет поправку для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.
- 36 Сегментная информация за предыдущие годы, представленная как сравнительная информация по отношению к году первого применения (включая применение поправок в пункте 23, сделанных в

* В случае активов, классифицированных в соответствии с ликвидностью, долгосрочными активами являются активы, включающие суммы, возмещение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетного периода.

апреле 2009г.), должна быть пересчитана, чтобы соответствовать требованиям настоящего МСФО (IFRS), кроме случаев, когда необходимой информации нет в наличии, а затраты на её разработку были бы чрезмерно высокими.

- 36А МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Кроме этого, он внес поправки в пункт 23(f). Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

Прекращение действия МСФО (IAS) 14

- 37 Настоящий МСФО (IFRS) заменяет МСФО (IAS) 14 «*Сегментная отчетность*».

Приложение А

Определение термина

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).

операционный сегмент Операционный сегмент – это компонент предприятия:

- (a) который задействован в деятельности, от которой оно может генерировать доходы и нести расходы (включая доходы и расходы, связанные с операциями с другими компонентами того же предприятия),
- (b) операционные результаты которого регулярно рассматриваются руководителем предприятия, отвечающим за операционные решения, чтобы принять решения о ресурсах, которые должны быть распределены на сегмент, и оценить результаты его деятельности, и
- (c) в отношении которого имеется дискретная финансовая информация.

Разъяснение ПКР (SIC) 7 «Введение Евро»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.),
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты»,
- МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» (в редакции 2003 г.),
- МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (с поправками 2008 г.).

ВОПРОС

- 1 С 1 января 1999 г. – даты начала деятельности Экономического и валютного союза (ЭВС) – евро станет полноправной валютой, а курсы конвертации между евро и национальными валютами стран-участниц будут окончательно зафиксированы, т.е. риск последующих курсовых разниц, связанный с этими валютами, исключается с этой даты.
- 2 Вопрос заключается в применении МСФО (IAS) 21 при переходе от национальных валют стран-участниц Европейского Союза к евро («переход»).

КОНСЕНСУС

- 3 Требования МСФО (IAS) 21 в отношении операций перевода иностранной валюты и финансовой отчетности зарубежной деятельности должны строго применяться к переходу. Тот же самый принцип используется при фиксации обменных курсов валют, когда страны присоединяются к ЭВС на более поздних этапах.
- 4 Это, в частности, означает, что:
 - (a) монетарные активы и обязательства в иностранной валюте, возникающие в результате операций, должны по-прежнему переводиться в функциональную валюту по курсу закрытия. Любые получающиеся в результате курсовые разницы должны немедленно признаваться в качестве доходов или расходов, кроме случаев, когда предприятие должно продолжать применять существующую учетную политику к прибылям или убыткам от курсовых разниц, связанным с хеджированием валютного риска прогнозируемой операции;
 - (b) накопленные курсовые разницы, связанные с пересчетом финансовой отчетности иностранного подразделения и признаваемые в составе прочего совокупного дохода, следует продолжать начислять на счета капитала и реклассифицировать из капитала в прибыль или убыток только при выбытии или частичном выбытии чистой инвестиции в иностранное подразделение; и
 - (c) курсовые разницы, являющиеся результатом пересчета обязательств, выраженных в валютах стран-участниц, не должны включаться в балансовую стоимость соответствующих активов.

Дата консенсуса:

Октябрь 1997 г.

Дата вступления в силу:

Настоящее разъяснение вступает в силу 1 июня 1998 г. Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с требованиями, изложенными в МСФО (IAS) 8.

МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в международных стандартах финансовой отчетности. Более того, он внес поправки в пункт 4 настоящего стандарта. Предприятие должно применять эти поправки в отношении отчетных периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, указанные поправки должны распространяться на такой более ранний период.

В МСФО (IAS) 27 (с поправками 2008 г.) внес поправки в пункт 4(b). Предприятие должно применять эти поправки в отношении отчетных периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IAS) 27 (с поправками 2008 г.) в отношении более раннего периода, указанные поправки должны распространяться на такой более ранний период.

Разъяснение ПКР (SIC) 10 «Государственная помощь – отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

Вопрос

- 1 В некоторых странах государственная помощь предприятиям может быть направлена на стимулирование или долгосрочную поддержку деловой активности в определенных регионах или секторах промышленности. Условия для получения такой помощи могут не иметь конкретной связи с операционной деятельностью предприятия. Примером такой помощи может служить передача правительствами ресурсов предприятиям, которые:
 - (a) действуют в конкретной отрасли;
 - (b) продолжают осуществлять деятельность в недавно приватизированных отраслях; или
 - (c) начинают или продолжают вести бизнес в слабо развитых районах.
- 2 Проблемный вопрос в том, считать ли такую государственную помощь «государственной субсидией», включенной в сферу действия МСФО (IAS) 20, и, следовательно, следует ли ее учитывать в соответствии с указанным стандартом.

Консенсус

- 3 Государственная помощь предприятиям отвечает определению государственных субсидий согласно МСФО (IAS) 20 даже при отсутствии условий, конкретно увязываемых с операционной деятельностью предприятия, кроме требования работать в конкретных регионах или секторах промышленности. Соответственно, такие субсидии не должны отражаться непосредственно в составе доли акционеров как её увеличение.

Дата консенсуса:

Январь 1998 г.

Дата вступления в силу:

Настоящее разъяснение вступает в силу 1 августа 1998 г. Изменения в учетной политике должны отражаться в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Разъяснение ПКР (SIC) 12 «Консолидация предприятия специального назначения»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»,
- МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»,
- МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»,
- МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях».

ВОПРОС

- 1 Предприятие может быть создано для выполнения узкой и четко определенной цели (например, для осуществления аренды, проведения исследований и разработок или осуществления секьюритизации финансовых активов). Такое предприятие специального назначения (ПСН) может иметь форму юридического лица (корпорации), фонда доверительной собственности (траста), партнерства или предприятия, не имеющего статуса юридического лица. ПСН часто создаются на основе юридических соглашений, устанавливающих строгие и иногда постоянные ограничения на полномочия их органов управления, доверительных управляющих или руководства по принятию решений в отношении деятельности ПСН. Зачастую в этих положениях оговаривается невозможность изменения политики, регулирующей текущую деятельность ПСН, кроме тех случаев, когда это делается по решению его учредителя или спонсора (т. е. они действуют в режиме т.н. «автопилота»).
- 2 Часто спонсор (или предприятие, от имени которого было создано ПСН) передает этому ПСН активы, приобретает право на использование имеющихся у ПСН активов или оказывает ПСН услуги, тогда как другие стороны («поставщики капитала») могут предоставлять этому ПСН финансирование. Предприятие, осуществляющее операции с каким-либо ПСН (часто учредитель или спонсор), может по существу контролировать данное ПСН.
- 3 Участие выгодоприобретателя в ПСН может иметь форму, например, долгового инструмента, долевого инструмента, права соучастия, остаточной доли участия или аренды. Некоторые виды бенефициарного участия могут просто обеспечивать держателю фиксированную или оговоренную норму доходности, тогда как иные его формы дают держателю права на другие будущие экономические выгоды от деятельности ПСН или доступ к таким выгодам. В большинстве случаев учредитель или спонсор (или предприятие, от имени которого было создано ПСН) сохраняет значительную долю бенефициарного участия в деятельности ПСН, даже если он не владеет долей в собственном капитале ПСН или такая доля невелика.
- 4 МСФО (IAS) 27 требует консолидировать предприятия, контролируемые отчитывающимся предприятием. Однако этот стандарт не содержит прямых указаний в отношении консолидации ПСН.
- 5 Вопрос заключается в том, при каких обстоятельствах предприятию следует консолидировать ПСН.
- 6 Настоящее разъяснение не применяется к планам вознаграждений работникам по окончании трудовых отношений с ними или прочим долгосрочным планам вознаграждений работникам, на которые распространяются требования МСФО (IAS) 19.
- 7 Передача активов от предприятия к ПСН может быть квалифицирована как продажа активов таким предприятием. Даже если такая передача действительно квалифицируется как продажа, положения

МСФО (IAS) 27 и настоящего разъяснения могут означать, что предприятию следует консолидировать ПСН. Настоящее разъяснение не рассматривает обстоятельства, при которых предприятие должно квалифицировать передачу активов как продажу, также как и элиминирование последствий такой продажи при консолидации.

КОНСЕНСУС

- 8 ПСН следует консолидировать в том случае, если сущность взаимоотношений между предприятием и ПСН указывает на то, что ПСН контролируется этим предприятием.
- 9 В контексте ПСН контроль может возникать в силу предопределенности деятельности ПСН (действующего в режиме «автопилота») или иным образом. В МСФО (IAS) 27 п.13 отмечаются определенные обстоятельства, которые приводят к возникновению контроля даже в тех случаях, когда предприятие владеет половиной относящихся к другому предприятию прав голоса или даже меньшей их частью. Аналогичным образом, контроль может иметь место даже в тех случаях, когда предприятие владеет небольшой долей в собственном капитале ПСН или вовсе не имеет такой доли. Применение концепции контроля в каждом случае требует профессионального суждения с учетом всех уместных факторов.
- 10 Помимо ситуаций, описанных в МСФО (IAS) 27 п.13, следующие, например, обстоятельства могут указывать на наличие взаимоотношений, при которых предприятие контролирует ПСН и, соответственно, должно консолидировать это ПСН (дополнительное руководство прилагается к настоящему разъяснению):
- (a) по содержанию, деятельность ПСН осуществляется от имени такого предприятия с учетом его конкретных коммерческих потребностей, с тем, чтобы предприятие получало выгоды от деятельности ПСН;
 - (b) по содержанию, предприятие обладает полномочиями по принятию решений, позволяющими ему получать основную часть выгод от деятельности ПСН, либо предприятие делегировало эти полномочия по принятию решений, установив режим «автопилота»;
 - (c) по содержанию, предприятие имеет права на получение основной части выгод от деятельности ПСН и, соответственно, может быть подвержено рискам, связанным с деятельностью ПСН; либо
 - (d) по содержанию, предприятие сохраняет за собой основную часть остаточных рисков или рисков собственника, относящихся к ПСН или к его активам, с целью получения выгод от его деятельности.
- 11 [Удален]

Дата консенсуса:

Июнь 1998 г.

Дата вступления в силу:

Настоящее разъяснение вступает в силу в отношении годовых финансовых периодов, начинающихся 1 июля 1999 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Предприятие должно применять поправку, предусмотренную в пункте 6, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IFRS) 2 в отношении более раннего периода, то указанная поправка подлежит применению в отношении этого более раннего периода.

Разъяснение ПКР (СКП) 13 «Совместно контролируемые предприятия - немонетарные вклады участников совместного предпринимательства»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства»,
- МСФО (IAS) 18 «Выручка»,
- МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве».

ВОПРОС

- 1 В МСФО (IAS) 31 п.48 затрагиваются как вклады участников совместного предпринимательства, так и сделки по продажам между участником и совместным предприятием следующим образом: «Если участник совместного предпринимательства вкладывает в совместное предприятие активы или продает их ему, признание какой-либо части прибыли или убытка от такой сделки должно отражать сущность этой сделки». Кроме того, в МСФО (IAS) 31 п.24 указывается, что «совместно контролируемое предприятие – это вид совместного предпринимательства, который предполагает создание корпорации, партнерства или иного предприятия, в котором каждый участник имеет свою долю участия». Прямые указания в отношении признания прибылей и убытков, возникающих в результате вкладов немонетарных активов в совместно контролируемые предприятия (СКП), отсутствуют.
- 2 Вклады в СКП представляют собой передачу активов участниками совместного предпринимательства в обмен на долю в капитале СКП. Такие вклады могут принимать различные формы. Вклады могут вноситься участниками совместного предпринимательства одновременно, либо при учреждении СКП, либо после его учреждения. Возмещение, полученное участником (участниками) совместного предпринимательства в обмен на активы, вложенные в СКП, может также включать денежные средства или иное возмещение, не зависящее от будущих потоков денежных средств СКП («дополнительное возмещение»).
- 3 Проблемные вопросы:
 - (a) в какой момент участник совместного предпринимательства должен признать в составе прибыли или убытка соответствующую долю прибылей или убытков, возникших в результате вклада немонетарного актива в СКП в обмен на долю участия в капитале этого СКП;
 - (b) как участник совместного предпринимательства должен учитывать дополнительное возмещение; и
 - (c) как участник совместного предпринимательства должен представить любые нереализованные прибыли или убытки в консолидированной финансовой отчетности.
- 4 Настоящее разъяснение рассматривает вопросы учета участником совместного предпринимательства немонетарных вкладов в СКП в обмен на долю в капитале этого СКП, которые учитываются либо методом долевого участия, либо методом пропорциональной консолидации.

КОНСЕНСУС

- 5 Применяя МСФО (IAS) 31 п.48 к сделкам по вложению немонетарных активов в СКП в обмен на долю в капитале этого СКП, участник совместного предпринимательства должен признать в составе прибыли или убытка за отчетный период долю прибылей или убытков в части, относящейся к долям других участников в этом капитале, за исключением следующих случаев:
- (a) если значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности на вложенные немонетарные активы, не были переданы этому СКП; или
 - (b) если величина прибыли или убытка по немонетарному вкладу не может быть надежно оценена; или
 - (c) если сделка по внесению такого вклада лишена коммерческого содержания в том значении этого термина, в котором он определен в МСФО (IAS) 16.
- Если применяется одно из исключений (a), (b) или (c), то прибыль или убыток рассматриваются как нерезализованные и, следовательно, не признаются в составе прибыли или убытка за период, кроме случая, когда также применим пункт 6.
- 6 Если помимо получения доли в капитале СКП участник совместного предпринимательства также получает монетарные или немонетарные активы, то соответствующая доля возникающих в результате указанной сделки прибыли или убытка должна быть признана участником в составе прибыли или убытка за период.
- 7 Нерезализованные прибыли или убытки по немонетарным активам, вложенным в СКП, списываются против стоимости соответствующих активов, если используется метод пропорциональной консолидации, или против инвестиции в СКП, если используется метод долевого участия. Такие нерезализованные прибыли или убытки не следует представлять в качестве отложенных прибылей или убытков в консолидированном отчете о финансовом положении участника совместного предпринимательства.
- 8-13 [Не применяются к разъяснению в чистом виде]

Дата консенсуса:

Июнь 1998 г.

Дата вступления в силу:

Настоящее разъяснение должно применяться в отношении годовых финансовых периодов, начинающихся 1 января 1999 г. или после этой даты, при этом досрочное его применение приветствуется. Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8.

- 14 Изменения в порядке учета сделок по внесению немонетарных вкладов, указанных в пункте 5, применяются перспективно к будущим сделкам.
- 15 Предприятие должно применять поправки в настоящем разъяснении, внесенные МСФО (IAS) 16, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Если предприятие применяет этот стандарт в отношении более раннего периода, оно также должно применять указанные поправки в отношении такого более раннего периода.

Разъяснение ПКР (СIC) 15 «Операционная аренда — стимулы»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.),
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 17 «Аренда» (в редакции 2003 г.).

ВОПРОС

- 1 При согласовании условий нового или возобновленного договора операционной аренды арендодатель может предлагать арендатору стимулы для заключения договора. Примерами таких стимулов являются разовые выплаты денежных средств арендатору или возмещение или принятие арендодателем обязательств по возмещению затрат, понесенных арендатором (например, затраты на передислокацию, неотделимые улучшения арендуемого имущества и затраты, связанные с обязательствами арендатора по ранее заключенным договорам аренды). Альтернативным стимулом может служить освобождение арендатора от арендных платежей за начальные периоды срока аренды или согласование льготного размера арендных платежей в отношении таких периодов.
- 2 Вопрос заключается в том, каким образом учитывать стимулы, связанные с операционной арендой, в финансовой отчетности арендатора и арендодателя.

КОНСЕНСУС

- 3 Все стимулы для заключения нового или возобновленного договора операционной аренды должны признаваться в качестве неотъемлемой части чистого возмещения за право использования актива, являющегося предметом аренды, вне зависимости от характера стимула или от графика платежей.
- 4 Арендодатель должен признавать агрегированные затраты на стимулы как уменьшение доходов от аренды с распределением их на прямолинейной основе на протяжении всего срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от актива, являющегося предметом аренды.
- 5 Арендатор должен признавать агрегированные выгоды от стимулов как уменьшение расходов по аренде с распределением их на прямолинейной основе на протяжении всего срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика получения арендатором выгод от использования актива, являющегося предметом аренды.
- 6 Затраты, понесенные арендатором, включая затраты, связанные с ранее заключенным договором аренды (например, затраты на расторжение договора, передислокацию или неотделимые улучшения арендуемого имущества), подлежат отражению в учете арендатором в соответствии со стандартами, регламентирующими порядок учета таких затрат, включая затраты, фактически возмещаемые посредством согласованного стимула.

Дата консенсуса:

Июнь 1998 г.

Дата вступления в силу:

Настоящее разъяснение применяется к срокам аренды, начинающимся 1 января 1999 г. или после этой даты.

Разъяснение ПКР (SIC) 25 «Налоги на прибыль – изменения налогового статуса предприятия или его акционеров»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.),
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

ВОПРОС

- 1 Изменение налогового статуса предприятия или его акционеров может повлечь за собой такие последствия для предприятия, как увеличение или уменьшение его налоговых обязательств или активов. Например, такое изменение может произойти в связи с листингом на бирже долевых инструментов предприятия, или при реструктуризации его капитала. Та же самая ситуация возможна при переезде владельца контрольного пакета акций в другую страну. В результате такого события может измениться порядок налогообложения предприятия. Например, предприятие может получить или потерять налоговые льготы, или его налогообложение будет осуществляться в дальнейшем по другой ставке.
- 2 Изменение налогового статуса предприятия или его акционеров может незамедлительно сказаться на величине текущих налоговых обязательств или активов предприятия. Изменение может также приводить к увеличению или уменьшению отложенных налоговых обязательств и активов, признанных предприятием, в зависимости от того, как изменение налогового статуса влияет на налоговые последствия, возникающие при возмещении или погашении балансовой стоимости активов и обязательств предприятия.
- 3 В связи с этим возникает вопрос, каким образом предприятию следует отражать налоговые последствия изменений своего налогового статуса или налогового статуса своих акционеров.

КОНСЕНСУС

- 4 Изменение налогового статуса предприятия или его акционеров не приводит к увеличению или уменьшению сумм, отражаемых на счетах, которые не являются счетами прибыли или убытка. Текущие и отложенные налоговые последствия изменения в налоговом статусе должны быть включены в прибыль или убыток за период, кроме случаев, когда эти последствия имеют отношение к операциям и событиям, в результате которых, в том же или другом периоде, данная сумма отражается напрямую по кредиту или дебету капитала или признается в составе прочего совокупного дохода. Такие налоговые последствия, которые имеют отношение к изменениям отраженной суммы капитала в том же самом или другом периоде (не включенные в прибыль или убыток), должны дебетоваться или кредитоваться непосредственно на счет капитала. Такие налоговые последствия, которые имеют отношение к суммам, признаваемым в составе прочего совокупного дохода, должны признаваться в составе прочего совокупного дохода.

Дата консенсуса:

Август 1999 г.

Дата вступления в силу:

Настоящий консенсус вступает в силу 15 июля 2000 г. Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8.

МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Более того, он внес поправки в пункт 4 настоящего стандарта. Предприятие должно применять эти поправки в отношении отчетных периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, указанные поправки должны распространяться на такой более ранний период.

РАЗЪЯСНЕНИЕ ПКР (SIC) 27

«Анализ сущности сделок, имеющих юридическую форму аренды»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»,
- МСФО (IAS) 17 «Аренда» (в редакции 2003 г.),
- МСФО (IAS) 18 «Выручка»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»,
- МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (в редакции 2003 г.),
- МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования».

ВОПРОС

- 1 Предприятие может совершить операцию или ряд структурированных операций (соглашение) с независимой стороной или сторонами (инвестором), которые имеют юридическую форму аренды. Например, Предприятие может предоставить активы в аренду инвестору и взять те же самые активы обратно в аренду или оформить продажу активов и взять их обратно в аренду. Форма каждого соглашения, его сроки и условия могут значительно варьироваться. В случае аренды и обратной аренды соглашение может быть составлено для того, чтобы Инвестор мог получить налоговую выгоду, часть которой передается Предприятию как плата за его участие в соглашении, а не с тем, чтобы передать права на использование актива.
- 2 Когда соглашение с инвестором имеет юридическую форму аренды, возникают следующие вопросы:
 - (a) как определить, являются ли последовательные операции связанными между собой и должны учитываться как одна операция;
 - (b) отвечает ли соглашение определению аренды по МСФО (IAS) 17 и, если нет:
 - (i) относятся ли отдельный инвестиционный счет и обязательства по арендным платежам, которые могут возникать в подобных случаях, к активам и обязательствам Предприятия (см. пример, описанный в пункте А2(а) приложения А);
 - (ii) как Предприятию следует учитывать прочие обязательства, возникающие в результате соглашения;
 - (iii) как Предприятию следует учитывать плату, которую оно может получить от инвестора.

КОНСЕНСУС

- 3 Серия операций, имеющих юридическую форму аренды, является взаимосвязанной и должна учитываться как одна операция, когда общий экономический эффект невозможно понять без рассмотрения всей серии операций в целом. Такой случай имеет место, например, когда серия операций является тесно взаимосвязанной, согласовывается в рамках единого пакета, и происходит одновременно или следует одна за другой. (Приложение А иллюстрирует применение настоящего разъяснения).

- 4 Учет должен отражать сущность соглашения. Все аспекты и последствия соглашения должны быть проанализированы с тем, чтобы определить его сущность; при этом особое значение должно придаваться тем аспектам и последствиям, которые имеют экономический эффект.
- 5 МСФО (IAS) 17 применяется, когда сущность соглашения включает передачу права на использование актива в течение определенного периода времени. Выполнение одного или нескольких из следующих условий может служить индикатором того, что, по существу, соглашение не содержит признаков аренды согласно МСФО (IAS) 17 (приложение Б иллюстрирует применение настоящего разъяснения):
- (a) Предприятие сохраняет все риски и вознаграждения, связанные с владением активом, лежащим в основе соглашения, а также обладает, по существу, практически такими же правами на его использование, как и до заключения соглашения;
 - (b) основной причиной для заключения соглашения является стремление получить определенный налоговый эффект, а не передать права на использование актива;
 - (c) в соглашение включен опцион на условиях, которые практически гарантируют его исполнение (например, опцион на продажу, имеющий цену исполнения существенно выше, чем предполагаемая справедливая стоимость на момент исполнения).
- 6 Определения и указания в пунктах 49-64 *Концепции* должны применяться для установления того, относятся ли отдельный инвестиционный счет и обязательства по арендным платежам, по своей сущности, к активам и обязательствам предприятия. Следующие показатели, взятые вместе, демонстрируют, что, по существу, отдельный инвестиционный счет и обязательства по арендным платежам не отвечают определению актива и обязательства и не должны признаваться Предприятием:
- (a) Предприятие не способно контролировать инвестиционный счет в своих собственных целях и не обязано осуществлять арендные платежи. Такое происходит, когда, например, заранее оплаченная сумма помещается на отдельный инвестиционный счет в целях защиты интересов Инвестора и может быть использована только для выплат Инвестору. При этом Инвестор соглашается с тем, что обязательные арендные платежи будут выплачиваться из средств на инвестиционном счете, и что Предприятие не имеет возможности останавливать выплаты Инвестору с этого инвестиционного счета;
 - (b) риск того, что Предприятию необходимо будет возместить полную сумму вознаграждения, полученного от Инвестора и, возможно, выплатить какую-либо дополнительную сумму, незначителен; или, если вознаграждение от Инвестора не было получено, то риск выплаты сумм по другим обязательствам (например, по гарантии) также незначителен. Незначительный риск выплаты существует тогда, когда, например, условия соглашения требуют инвестирования суммы предоплаты в безрисковые активы, которые, предположительно, будут генерировать денежные потоки, достаточные для выполнения обязательств по арендным платежам; и
 - (c) за исключением первоначальных денежных потоков в начале действия соглашения, единственным видом ожидаемых денежных потоков по соглашению будут являться арендные платежи, выполняемые только за счет средств, источником которых является отдельный инвестиционный счет, созданный при помощи первоначальных денежных потоков.
- 7 Прочие обязательства по соглашению, включая предоставленные гарантии и обязательства, возникающие при досрочном прекращении действия соглашения, должны учитываться согласно МСФО (IAS) 37, МСФО (IAS) 39 или МСФО (IFRS) 4, в зависимости от условий соглашения.
- 8 При определении того, в какой момент вознаграждение, которое Предприятие может получить, должно быть признано в качестве дохода, к фактам и обстоятельствам каждого соглашения должны применяться критерии, указанные в пункте 20 МСФО (IAS) 18. При этом должны быть рассмотрены такие факторы, как продолжающееся участие в форме обязательств выполнить те или иные значимые действия в будущем для того, чтобы заработать вознаграждение; наличие остаточных рисков; условия по гарантиям, а также риск возврата вознаграждения. Следующие показатели, взятые по отдельности, демонстрируют то, что признание полной суммы оплаты в качестве дохода, если эта оплата была получена на начало соглашения, неприемлемо:
- (a) обязательства либо выполнить, либо воздержаться от выполнения определенных значимых действий, являются условиями, согласно которым полученное вознаграждение будет считаться заработанным и, таким образом, исполнение юридически обязательного договора не является наиболее значимым действием, требуемым данным договором;
 - (b) установлены ограничения на использование актива, лежащего в основе соглашения, имеющие практический эффект ограничения и значительного изменения способности Предприятия получать

- выгоду от использования такого актива (например, использовать ресурс, продавать или закладывать его в качестве обеспечения);
- (c) возможность возврата части вознаграждения и возможная выплата какой-либо дополнительной суммы не являются маловероятными. Это случается, когда, например:
- (a) актив, в отношении которого заключено соглашение, не является специализированным активом, необходимым Предприятию для осуществления его деятельности, и поэтому существует возможность того, что Предприятие может выплатить определенную сумму в целях досрочного прекращения действия соглашения;
 - (b) по условиям соглашения Предприятие обязано или может по своему усмотрению инвестировать сумму предоплаты в активы, имеющие более чем незначительный риск (например, валютный, кредитный или риск изменения процентной ставки). При таких обстоятельствах риск того, что стоимость инвестиций не будет достаточной для покрытия обязательств по арендным платежам, не является незначительным и, таким образом, существует вероятность того, что от предприятия может потребоваться выплата определенной суммы.
- 9 Вознаграждение должно быть представлено в отчете о совокупном доходе, исходя из его экономического содержания и характера.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

- 10 При определении информации, которую необходимо раскрывать для понимания соглашения и того, как оно было отражено в учете, должны рассматриваться все аспекты соглашения, которое, исходя из содержания, не включает аренду согласно МСФО (IAS) 17. Предприятие должно раскрывать следующую информацию в каждом периоде действия соглашения:
- (a) описание соглашения, включая:
 - (i) актив, в отношении которого оно заключено, и ограничения на его использование;
 - (ii) срок действия и прочие значительные условия соглашения;
 - (iii) операции, являющиеся взаимосвязанными, включая опционы; и
 - (b) порядок учета, примененный для отражения в учете полученного вознаграждения, сумму, признанную в качестве дохода за период, а также название статьи в отчете о совокупном доходе, включающей эту сумму.
- 11 Информация, раскрытие которой требуется в соответствии с пунктом 10 настоящего разъяснения, должна предоставляться индивидуально для каждого соглашения или суммарно для каждого класса соглашений. Классом является группировка соглашений, заключенных в отношении активов сходного характера (например, электростанций).

Дата консенсуса:

Февраль 2000 г.

Дата вступления в силу:

Настоящее разъяснение вступает в силу 31 декабря 2001 г. Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8.

РАЗЪЯСНЕНИЕ ПКР (SIC) 29

«Раскрытие информации – концессионные соглашения на предоставление услуг»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.),
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (в редакции 2003 г),
- МСФО (IAS) 17 «Аренда» (в редакции 2003 г),
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»,
- МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (в редакции 2004 г),
- КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг»,

ВОПРОС

- 1 Предприятие (оператор концессии) может заключить соглашение с другим предприятием (поставщик концессии) о предоставлении услуг, дающих публичный доступ к основным экономическим и социальным объектам. Поставщик концессии может быть предприятием государственного или частного сектора, в том числе и правительственным органом. Примеры концессионных соглашений на предоставление услуг включают объекты водоочистки и водоснабжения, автострады, автостоянки, туннели, мосты, аэропорты и телекоммуникационные сети. Примеры соглашений, не являющихся концессионными соглашениями на предоставление услуг, включают случаи, когда предприятие передает на внешний подряд предоставление его внутренних услуг (например, кафетерий для сотрудников, обслуживание здания, услуги бухгалтерии и информационные технологии).
- 2 Соглашение концессии на предоставление услуг обычно влечет за собой передачу поставщиком концессии оператору концессии на период концессионного соглашения:
 - (a) права на поставку услуг, дающих публичный доступ к основным экономическим и социальным объектам; и
 - (b) в некоторых случаях право на использование определенных материальных активов, нематериальных активов или финансовых активов;в обмен на то, что оператор:
 - (c) обязуется предоставлять услуги в соответствии с определенными условиями и требованиями на протяжении периода концессии; и
 - (d) когда это требуется, обязуется вернуть в конце периода концессии права, полученные в начале периода концессии и/или приобретенные в течение периода концессии.
- 3 Общей характеристикой всех соглашений концессии на предоставление услуг является то, что оператор одновременно получает право и принимает на себя обязательство поставлять публичные услуги.
- 4 Вопрос заключается в том, какая информация должна быть раскрыта в примечаниях к финансовой отчетности оператора и поставщика концессии.
- 5 Определенные аспекты и требования к раскрытию информации, относящиеся к некоторым концессионным соглашениям на предоставление услуг, уже содержатся в существующих Международных стандартах

финансовой отчетности (например, МСФО (IAS) 16 применяется к операциям по приобретению основных средств, МСФО (IAS) 17 применяется к аренде активов, а МСФО (IAS) 38 применяется к операциям по приобретению нематериальных активов). Однако концессионное соглашение на предоставление услуг может включать договоры в стадии исполнения, не затрагиваемые Международными стандартами финансовой отчетности, за исключением обремененных договоров, для которых применяется МСФО (IAS) 37. Таким образом, настоящее разъяснение содержит требования к дополнительным раскрытиям информации по концессионным соглашениям на предоставление услуг.

КОНСЕНСУС

- 6 Все аспекты концессионного соглашения на предоставление услуг должны рассматриваться при определении соответствующих раскрытий в примечаниях. Оператор и поставщик концессии должны раскрывать в каждом периоде следующую информацию:
- (a) описание соглашения;
 - (b) существенные условия соглашения, которые могут повлиять на величину, распределение во времени и определенность движения денежных средств в будущем (например, период концессии, даты пересмотра цены и основу определения новой цены или новых условий);
 - (c) природу и величину (например, соответствующие количество, временной период или стоимость):
 - (i) прав на использование определенных активов;
 - (ii) обязательств предоставить услуги или прав ожидать их предоставления;
 - (iii) обязательств по приобретению или строительству объектов основных средств;
 - (iv) обязательств по передаче или прав на получение определенных активов в конце периода концессии;
 - (v) прав на продление или на досрочное прекращение; и
 - (vi) прочих прав и обязательств (например, капитальный ремонт);
 - (d) изменения в соглашении, возникающих в течение периода; и
 - (e) то, как было классифицировано соглашение на предоставление услуг.
- 6А Оператор концессии должен раскрыть сумму выручки, а также прибыли и убытка, признанных в отчетном периоде, в отношении обмена строительных услуг на финансовый актив или нематериальный актив.
- 7 Раскрытия, требуемые в соответствии с пунктом 6 настоящего разъяснения, должны представляться отдельно для каждого концессионного соглашения на предоставление услуг или в агрегированном виде для каждого класса концессионных соглашений на предоставление услуг. Класс представляет собой группировку концессионных соглашений на предоставление услуг, касающихся услуг сходного характера (например, сбор платы за проезд, услуги телекоммуникаций и обработки воды).

Дата консенсуса:

Май 2001 г.

Дата вступления в силу:

Настоящее разъяснение вступает в силу 31 декабря 2001 г.

Предприятие должно применять поправку, содержащуюся в пунктах 6(е) и 6А, в отношении отчетных периодов, начинающихся 1 января 2008 г. или после этой даты. Если предприятие применяет Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 в отношении более раннего периода, то указанная поправка должна применяться в отношении такого более раннего периода.

Разъяснение ПКР (SIC) 31 «Выручка – бартерные операции, включающие рекламные услуги»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 18 «Выручка».

ВОПРОС

1. Предприятие (продавец) может заключить бартерную сделку о предоставлении рекламных услуг в обмен на получение рекламных услуг от клиента (клиент). Рекламные объявления могут быть размещены в Интернете или местах расклейки рекламы, переданы по радио или телевидению, опубликованы в журналах или газетах, либо представлены в других средствах информации.
2. В некоторых случаях между предприятиями не происходит обмена денежными средствами или другими видами возмещения. В некоторых других случаях происходит обмен равными или приблизительно равными суммами денежных средств или другими видами возмещения.
3. Продавец, предоставляющий рекламные услуги в ходе своей обычной деятельности, отражает выручку согласно МСФО (IAS) 18 от бартерной операции, включающей рекламу, когда среди прочих критериев обмениваемые услуги не являются аналогичными (МСФО (IAS) 18 п.12) и величина выручки может быть надежно оценена (МСФО (IAS) 18 п.20 (а)). Настоящее разъяснение применяется только к обмену неаналогичными рекламными услугами. Обмен аналогичными рекламными услугами не является операцией, приносящей доход, в соответствии с МСФО (IAS) 18.
4. Вопрос в том, при каких обстоятельствах продавец может надежно оценить выручку по справедливой стоимости рекламных услуг, полученных или предоставленных в ходе бартерной операции.

КОНСЕНСУС

5. Выручка от бартерной операции, включающей рекламные услуги, не может быть надежно оценена по справедливой стоимости полученных рекламных услуг. Однако продавец может надежно оценить выручку по справедливой стоимости рекламных услуг, предоставленных им в ходе бартерной операции, только путем ссылки на небартерные операции, которые:
 - (a) включают рекламу, сходную с рекламой в бартерной операции;
 - (b) происходят часто;
 - (c) представляют собой преобладающее количество операций и их величину, по сравнению со всеми операциями по предоставлению рекламы, похожей на рекламу в ходе бартерной операции;
 - (d) влекут за собой обмен денежными средствами и/или другими формами возмещения (например, рыночными ценными бумагами, немонетарными активами и другими услугами), имеющими справедливую стоимость, которую можно надежно оценить; и
 - (e) не производятся с тем же контрагентом, который является контрагентом и в бартерной операции.

Дата консенсуса:

Май 2001 г.

Дата вступления в силу:

Настоящее разъяснение вступает в силу 31 декабря 2001 г. Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Разъяснение ПКР (SIC) 32 «Нематериальные активы – затраты на веб-сайт»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.),
- МСФО (IAS) 2 «Запасы» (в редакции 2003 г.),
- МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»,
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (в редакции 2003 г.),
- МСФО (IAS) 17 «Аренда» (в редакции 2003 г.),
- МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (в редакции 2004 г.),
- МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (в редакции 2004 г.),
- МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса».

ВОПРОС

- 1 Предприятие может нести внутренние затраты, связанные с разработкой и эксплуатацией собственного веб-сайта, предназначенного для внутренних или внешних пользователей. Веб-сайт, предназначенный для внешнего пользования, может использоваться для различных целей, таких как продвижение и реклама продукции и услуг предприятия, предоставление электронных услуг и продажа продукции и услуг. Веб-сайт, предназначенный для внутреннего пользования, может использоваться для хранения информации о политике и клиентах компании, а также для поиска соответствующей информации.
- 2 Этапы разработки веб-сайта приведены ниже:
 - (a) Планирование включает изучение осуществимости разработки, определение целей и спецификаций, оценку альтернатив и выбор предпочтений.
 - (b) Разработка программного обеспечения и инфраструктуры включает получение доменного имени, покупку и разработку аппаратного и системного технического обеспечения, установку уже готового программного обеспечения и стресс - тестирование.
 - (c) Разработка графического дизайна включает разработку оформления страниц веб-сайта.
 - (d) Разработка содержания включает создание, покупку, подготовку и загрузку информации, графической либо текстовой, на веб-сайт до завершения его разработки. Эта информация может храниться в виде отдельных баз данных, которые интегрированы с веб-сайтом (либо доступны при помощи его), или храниться непосредственно на самих страницах веб-сайта.
- 3 Сразу после завершения этапа разработки веб-сайта начинается этап эксплуатации. На этом этапе предприятие поддерживает и улучшает программное обеспечение, инфраструктуру, графический дизайн и содержание веб-сайта.
- 4 С учетом внутренних затрат на разработку и эксплуатацию веб-сайта предприятия, предназначенного для внутреннего либо для внешнего пользования, связаны следующие вопросы:
 - (a) является ли веб-сайт нематериальным активом, созданным самим предприятием, к которому применяются требования МСФО (IAS) 38; и
 - (b) каков соответствующий порядок учета таких затрат.

- 5 Настоящее разъяснение не относится к затратам на покупку, разработку и эксплуатацию технического обеспечения веб-сайта (например, веб-серверов, серверов для предварительного тестирования, производственных серверов и оборудования для обеспечения соединения с Интернетом). Такие затраты учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 16. Более того, когда предприятие несет затраты, связанные с оплатой услуг Интернет-провайдера по хостингу веб-сайта предприятия, то они признаются как расходы в соответствии с МСФО (IAS) 1 п.88 и *Концепцией* по мере получения данных услуг.
- 6 МСФО (IAS) 38 не применяется к нематериальным активам, предназначенным для продажи в ходе нормальной деятельности (см. МСФО (IAS) 2 и МСФО (IAS) 11) или для сдачи в аренду, которая подпадает в сферу действия МСФО (IAS) 17. Соответственно, настоящее разъяснение не применяется к затратам на разработку и эксплуатацию веб-сайта (или программного обеспечения для веб-сайта), предназначенного для продажи другому предприятию. В случаях, когда веб-сайт сдается в аренду по договору операционной аренды, арендодатель применяет настоящее разъяснение. Когда веб-сайт сдается в аренду по договору финансовой аренды, настоящее разъяснение применяется арендатором после первоначального признания арендуемого актива.

КОНСЕНСУС

- 7 Веб-сайт, разработанный предприятием и предназначенный для внутреннего либо внешнего пользования, является нематериальным активом, созданным самим предприятием, к которому применяются требования МСФО (IAS) 38.
- 8 Веб-сайт, разработанный предприятием, должен отражаться как нематериальный актив только тогда, когда в дополнение к соответствию основным требованиям признания и первоначальной оценки, описанным в МСФО (IAS) 38 п.21, предприятие может выполнить требования, содержащиеся в МСФО (IAS) 38 п.57. В частности, предприятие может удовлетворить требование продемонстрировать то, как его веб-сайт будет создавать вероятные будущие экономические выгоды в соответствии с МСФО (IAS) 38 п.57(d) когда, например, веб-сайт может приносить выручку, включая непосредственно выручку от возможности размещения заказов через веб-сайт. Предприятие не может продемонстрировать то, как веб-сайт, исключительно либо главным образом разработанный для продвижения и рекламы его продукции и услуг, будет создавать вероятные будущие экономические выгоды; и, следовательно, все затраты на разработку такого веб-сайта должны признаваться как расход по мере их возникновения.
- 9 Все внутренние затраты на разработку и эксплуатацию веб-сайта предприятия должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 38. Необходимо проанализировать характер каждой деятельности, с которой связаны затраты (например, обучение сотрудников и поддержание веб-сайта), а также этап разработки и этап, следующий за разработкой, для установления надлежащего порядка учета (дополнительные рекомендации приводятся в приложении к настоящему разъяснению). Например:
- (a) этап планирования по своему характеру аналогичен стадии исследований в МСФО (IAS) 38 пп.54-.56 Затраты, понесенные на данном этапе, должны признаваться как расход по мере их возникновения.
 - (b) стадия разработки программного обеспечения и инфраструктуры, стадия разработки графического дизайна, и стадия разработки содержания, при условии, что содержание разрабатывается не с целью рекламы или продвижения собственных продукции и услуг предприятия, аналогичны по своему характеру стадии разработки в МСФО (IAS) 38 пп. 57-.64. Затраты, понесенные на данных этапах, должны включаться в себестоимость веб-сайта, признаваемого как нематериальный актив в соответствии с пунктом 8 настоящего разъяснения, когда затраты могут быть непосредственно отнесены и необходимы при создании, выпуске или подготовке веб-сайта, для того чтобы он мог функционировать так, как запланировало руководство предприятия. Например, затраты на покупку или создание содержания (кроме содержания, которое предназначено для рекламы и продвижения продукции и услуг предприятия), непосредственно предназначенного для веб-сайта, или затраты, связанные с получением права на использование содержания на веб-сайте (например, плата за приобретение лицензии на воспроизведение), должны включаться в себестоимость разработки в случаях, когда выполняется данное условие. Однако в соответствии с МСФО (IAS) 38 п.71 затраты на нематериальную статью, которые были первоначально признаны в предшествующей финансовой отчетности в качестве расхода, не должны признаваться как часть себестоимости нематериального актива на более позднюю дату (например, если себестоимость авторских прав уже была полностью амортизирована, а потом содержание было размещено на веб-сайте);
 - (c) затраты, понесенные на этапе разработки содержания в той части, которая направлена на рекламу и продвижение продукции и услуг предприятия (например, цифровые фотографии продукции), должны признаваться как расход по мере их возникновения в соответствии с МСФО (IAS) 38

- п.69(с). Например, при учете затрат на профессиональные услуги по съемке цифровых фотографий собственной продукции предприятия и улучшению их изображения затраты должны признаваться как расход, так как профессиональные услуги были получены в процессе разработки содержания, а не во время демонстрации фотографий на веб-сайте;
- (d) этап эксплуатации начинается после того, как завершена разработка веб-сайта. Затраты, понесенные на данном этапе, должны признаваться как расход по мере их возникновения, кроме случаев, когда они отвечают критериям признания, изложенным в МСФО (IAS) 38 п.18.
- 10 Веб-сайт, который признан как нематериальный актив в соответствии с пунктом 8 настоящего разъяснения, должен оцениваться после первоначального признания в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 38 пп.72-87. Наилучшей расчетной оценкой срока полезного использования веб-сайта должен быть короткий срок.

Дата консенсуса:

Май 2001 г.

Дата вступления в силу:

Настоящее разъяснение вступает в силу 25 декабря 2002 г. Влияние принятия настоящего разъяснения должно учитываться с использованием условий переходного периода, содержащихся в МСФО (IAS) 38, выпущенном в 1998 г. Поэтому в случаях, когда веб-сайт не удовлетворяет критериям признания нематериального актива, но ранее был отражен как актив, необходимо прекратить его отражение по данной статье с момента вступления настоящего разъяснения в силу. В случаях, когда веб-сайт уже существует и затраты по его разработке удовлетворяют критериям признания нематериального актива, но он не был отражен ранее как актив, то нематериальный актив не следует отражать в момент вступления настоящего разъяснения в силу. В случаях, когда веб-сайт, затраты по разработке которого удовлетворяют критериям признания нематериального актива, уже существует, ранее был отражен как нематериальный актив и первоначально был оценен по себестоимости, то считается, что сумма при первоначальном признании актива была определена верно.

МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Более того, он внес поправки в пункт 5 настоящего стандарта. Предприятие должно применять эти поправки в отношении отчетных периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, указанные поправки должны распространяться на такой более ранний период.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.),
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (в редакции 2003 г.),
- МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»,
- МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (в редакции 2004 г.),
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы».

Исходная информация

- 1 Многие предприятия имеют обязательства по демонтажу и ликвидации объектов основных средств, а также восстановлению природных ресурсов на занимаемом ими участке. В настоящем разъяснении такие обязательства называются «обязательствами по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и аналогичными обязательствами». Согласно МСФО (IAS) 16, себестоимость объекта основных средств включает первоначальную расчетную оценку затрат на демонтаж и ликвидацию объекта, а также восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием производственных запасов в течение этого периода. МСФО (IAS) 37 содержит требования, касающиеся способов оценки обязательств по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и аналогичных обязательств. Настоящее разъяснение содержит рекомендации относительно того, как следует отражать в учете последствия изменений в оценке существующих обязательств по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и аналогичных обязательств.

Сфера применения

- 2 Настоящее разъяснение применяется к изменениям в оценке любых существующих обязательств по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и аналогичных обязательств, которые одновременно:
 - (a) отражены в составе себестоимости объекта основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16; а также
 - (b) отражены как обязательство в соответствии с МСФО (IAS) 37.

Например, обязательства по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и аналогичные обязательства могут существовать в отношении вывода из эксплуатации промышленного комплекса, ликвидации экологического ущерба в горнодобывающих отраслях или вывода оборудования.

Вопрос

- 3 Настоящее разъяснение отвечает на вопрос о том, как следует отражать в учете последствия следующих событий, вызывающих изменение в оценке существующих обязательств по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов или аналогичных обязательств:
- (a) изменение в предполагаемом оттоке заключающих в себе экономические выгоды ресурсов (например, потоках денежных средств), которые необходимы для погашения такого обязательства;
 - (b) изменение текущей рыночной ставки дисконтирования согласно определению пункта 47 МСФО (IAS) 37 (включая изменения временной стоимости денег и риски, характерные для данного обязательства); а также
 - (c) увеличение, отражающее течение времени (также называемое закрытием дисконта).

Консенсус

- 4 Изменения в оценке существующих обязательств по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов или аналогичных обязательств, обусловленные изменениями предполагаемых сроков или величины оттока ресурсов, заключающих экономические выгоды, которые необходимы для погашения такого обязательства, или изменением ставки дисконтирования, подлежат учету в соответствии с изложенными ниже пунктами 5-7.
- 5 Если оценка соответствующего актива производится с использованием модели учета по фактическим затратам, то:
- (a) с учетом пункта (b), изменения в обязательстве должны прибавляться к себестоимости соответствующего актива в текущем периоде или вычитаться из нее.
 - (b) сумма, вычитаемая из себестоимости актива, не должна превышать его балансовую стоимость. Если уменьшение суммы обязательства превышает балансовую стоимость актива, такое превышение подлежит немедленному признанию в составе прибылей или убытков.
 - (c) если такая корректировка приводит к увеличению себестоимости актива, предприятию следует проанализировать, не служит ли это признаком того, что новая балансовая стоимость актива не является полностью возмещаемой. Если это так, то предприятие должно протестировать актив на обесценение на основе расчетной оценки его возмещаемой стоимости и отразить в учете любой убыток от обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36.
- 6 Если оценка соответствующего актива производится с использованием модели учета по переоцененной стоимости, то:
- (a) изменения обязательства меняют величину прироста или снижения стоимости от переоценки, ранее признанного в отношении данного актива, таким образом, что:
 - (i) уменьшение обязательства должно (с учетом пункта (b)) признаваться в составе прочего совокупного дохода и относиться на кредит счета прироста стоимости от переоценки в составе капитала, но при этом оно подлежит признанию в составе общего совокупного дохода в той степени, в которой оно восстанавливает снижение стоимости актива от переоценки, ранее признанное в составе прибыли или убытка;
 - (ii) увеличение обязательства подлежит признанию в составе прибыли или убытка, кроме того что оно должно быть признано в составе прочего совокупного дохода и относиться на дебет счета прироста стоимости от переоценки в составе капитала в сумме ранее имевшегося кредитового сальдо, на счете прироста от переоценки соответствующего актива.
 - (b) если уменьшение обязательства превышает балансовую стоимость, которая была бы признана, если бы актив был отражен с использованием модели учета по фактическим затратам, это превышение подлежит немедленному признанию в составе прибыли или убытка.
 - (c) изменение обязательства является признаком того, что актив, возможно, придется переоценивать с тем, чтобы избежать существенного отличия балансовой стоимости от значения, которое было бы получено при оценке по справедливой стоимости на конец отчетного периода. Любая такая переоценка должна приниматься во внимание при определении сумм, подлежащих отнесению на прибыль или убыток и на прочий совокупный доход в соответствии с пунктом (a). Если возникает необходимость в переоценке, она должна производиться применительно ко всем активам, относящимся к данному виду.

- (d) МСФО (IAS) 1 требует раскрытия информации в отчете о совокупном доходе по каждому компоненту прочего совокупного дохода или убытка. Для выполнения данного требования необходимо отдельно идентифицировать и раскрыть изменение в приросте стоимости от переоценки, возникающее в связи с изменением обязательства.
- 7 Скорректированная амортизируемая стоимость актива амортизируется на протяжении срока его полезного использования. Таким образом, когда соответствующий актив достигает конца срока полезного использования, все последующие изменения обязательства подлежат признанию в составе прибыли или убытка по мере их возникновения. Это касается как модели учета по фактическим затратам, так и модели учета по переоцененной стоимости.
- 8 Периодическое закрытие дисконта подлежит признанию в составе прибыли или убытка в качестве финансовых расходов по мере его возникновения. Альтернативный порядок учета капитализации, предусмотренный в соответствии с МСФО (IAS) 23, не разрешен.

Дата вступления в силу

- 9 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 сентября 2004 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении периодов, начинающихся до 1 сентября 2004 г., то оно обязано раскрыть этот факт.
- 9А МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности. Более того, указанный стандарт внес поправки в пункт 6. Предприятие должно применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, поправки должны быть применены в отношении такого более раннего периода.

Переход к новому порядку учета

- 10 Изменения в учетной политике подлежат учету в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».*

* Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 г., такое предприятие должно следовать требованиям предыдущей редакции МСФО (IAS) 8, озаглавленной «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике», если только предприятие не применяет пересмотренный вариант этого стандарта в отношении указанного более раннего периода.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 2 «Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации*» (в редакции 2003 г.),*
- МСФО (IFRS) 3 «*Финансовые инструменты*» (выпущенный в октябре 2010 г.).

Исходная информация

- 1 Кооперативы и другие аналогичные предприятия формируются группами людей для достижения общих экономических и социальных целей. Национальные законодательства обычно определяют кооперативы как объединения, стремящиеся способствовать экономическому успеху своих участников путем осуществления совместной коммерческой деятельности (принцип самопомощи). Доли участия в кооперативе часто характеризуются как доли участников, паи и т.п. и далее именуются «доли участников».
- 2 МСФО (IAS) 32 устанавливает принципы классификации финансовых инструментов как финансовых обязательств или капитала. В частности, эти принципы применимы к классификации инструментов с правом обратной продажи, которые позволяют владельцу обменять эти инструменты у эмитента на денежные средства или другой финансовый инструмент. Применение этих принципов к долям участников в кооперативных предприятиях и аналогичным инструментам затруднено. Некоторые члены Совета международных стандартов бухгалтерского учета обратились за разъяснением того, как следует применять принципы МСФО (IAS) 32 к долям участников и аналогичным инструментам, обладающим определенными характерными признаками, а также к обстоятельствам, при которых эти признаки влияют на их классификацию в качестве обязательств или капитала.

Сфера применения

- 3 Настоящее разъяснение применяется в отношении финансовых инструментов, входящих в сферу действия МСФО (IAS) 32, включая финансовые инструменты, выпущенные для участников кооперативных предприятий и подтверждающие доли собственности участников в предприятии. Настоящее разъяснение не применяется в отношении финансовых инструментов, расчеты по которым будут или могут быть произведены собственными долевыми инструментами предприятия.

Вопрос

- 4 Многие финансовые инструменты, включая доли участников, имеют признаки капитала, включая права голоса и права участия в распределении дивидендов. Некоторые финансовые инструменты дают

*В августе 2005 г. в МСФО (IAS) 32 были внесены изменения и стандарт стал называться МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление информации*». В феврале 2008 г. ПМСФО внесло поправки в МСФО (IAS) 32, в соответствии с которыми требуется, чтобы инструменты были классифицированы как капитал, если такие инструменты удовлетворяют условиями, изложенным в пунктах 16А и 16В, или пунктах 16С и 16D МСФО (IAS) 32.

владельцу право требовать погашения в виде денежных средств или иного финансового актива, но могут содержать в себе или подпадать под ограничения в отношении самой возможности их погашения. Как должны оцениваться эти условия погашения при определении того, должны ли эти финансовые инструменты быть классифицированы как обязательства или как капитал?

Консенсус

- 5 Обусловленное договором право владельца финансового инструмента (включая доли участника в кооперативных предприятиях) требовать погашения само по себе не влечет классификации финансового инструмента в качестве финансового обязательства. Предприятие должно рассмотреть все признаки и условия финансового инструмента для классификации его в качестве финансового обязательства или капитала. Эти признаки и условия включают применимое местное законодательство, нормативные акты и устав предприятия, действующие на дату классификации, но не ожидаемые в будущем изменения этого законодательства, нормативно-правовых актов или устава.
- 6 Доли участников, которые могли бы быть классифицированы как капитал, если бы у участников не было права требовать погашения, являются капиталом при наличии любого из условий, описанных в пунктах 7 и 8, или если доли участников обладают всеми характеристиками и удовлетворяют условиям, изложенным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D МСФО (IAS) 32. Депозиты до востребования, включая текущие счета, депозитные счета и аналогичные договоры, возникающие, когда участники выступают в роли клиентов, являются финансовыми обязательствами предприятия.
- 7 Доли участников являются капиталом, если у предприятия есть безусловное право отказать в погашении этих долей.
- 8 Местное законодательство, нормативные акты или устав предприятия могут устанавливать различные виды запретов в отношении погашения долей участников, например, безусловные запреты или запреты, основанные на критериях ликвидности. Если местное законодательство, нормативные акты или устав предприятия запрещают погашение в безусловном порядке, доли участников являются капиталом. Однако наличие в местном законодательстве, нормативных актах или уставе предприятия положений, запрещающих погашение только в случае наличия (или отсутствия) определенных условий (например, ограничения, связанные с ликвидностью), не делает доли участников частью капитала.
- 9 Безусловный запрет может быть полным, то есть запрещающим любое погашение. Безусловный запрет может быть частичным, то есть запрещающим погашение долей участников, если это погашение приведет к тому, что число долей участников или величина оплаченного долями участников капитала окажется ниже определенного уровня. Доли участников, выходящие за рамки ограничений, накладываемых запретом на погашение, являются обязательствами, если только у предприятия нет безусловного права отказать в погашении согласно пункту 7 или если доли участников обладают всеми характеристиками и удовлетворяют условиям, изложенным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D МСФО (IAS) 32. В некоторых случаях число долей или величина оплаченного капитала, подпадающие под запрет на погашение, могут время от времени меняться. Такое изменение в запрете на погашение приводит к перераспределению между финансовыми обязательствами и капиталом.
- 10 При первоначальном признании в учете предприятие должно оценить свое финансовое обязательство к погашению по справедливой стоимости. Применительно к долям участников с возможностью погашения предприятие оценивает справедливую стоимость финансового обязательства к погашению в размере, не меньшем, чем максимальная сумма, подлежащая оплате по положениям о погашении устава предприятия или применимого законодательства, дисконтированная с первой даты, на которую может быть потребована выплата этой суммы (см. пример 3).
- 11 В соответствии с пунктом 35 МСФО (IAS) 32 выплаты владельцам долевых инструментов признаются непосредственно в составе капитала за вычетом любых сумм налога на прибыль. Проценты, дивиденды и другие доходы, относящиеся к финансовым инструментам, классифицированным как финансовые обязательства, представляют собой расходы вне зависимости от того, определяются ли эти выплаченные суммы с юридической точки зрения как дивиденды, проценты или как-то иначе.
- 12 В приложении, являющемся неотъемлемой частью настоящего консенсуса, приводятся примеры применения настоящего консенсуса.

Раскрытие информации

- 13 В случаях, когда изменение запрета на погашение приводит к перераспределению между финансовыми обязательствами и капиталом, предприятие должно раскрывать отдельно сумму, сроки и причину перераспределения.

Дата вступления в силу

- 14 Дата вступления в силу и условия перехода к новому порядку учета в соответствии с настоящим разъяснением аналогичны установленным для МСФО (IAS) 32 (в редакции 2003 г.). Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Если предприятие применяет настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 г., то оно обязано раскрыть этот факт. Настоящее разъяснение должно применяться ретроспективно.
- 14А Предприятие должно применять поправки, содержащиеся в пунктах 6, 9, А1 и А12, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит публикацию «*Финансовые инструменты с правом обратной продажи и обязательства, возникающие при ликвидации*» (Поправки в МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 1), выпущенную в феврале 2008 г., в отношении более раннего периода, поправки в пунктах 6, 9, А1 и А12 должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 15 МСФО (IFRS) 9, выпущенный в октябре 2010 года, внес поправки в пункты А8 и А10. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 9, в редакции, выпущенной в октябре 2010 года.

Приложение

Примеры применения настоящего консенсуса

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего разъяснения.

- A1 В этом приложении приведены семь примеров применения настоящего разъяснения КРМФО (IFRIC). Эти примеры не представляют собой исчерпывающий список, возможны и другие ситуации. Все примеры исходят из допущения о том, что не существует иных условий, кроме приведенных в данных примерах, которые могли бы требовать классификации финансового инструмента как финансового обязательства, и что финансовый инструмент не обладает всеми характеристиками и не удовлетворяет условиям, изложенным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D МСФО (IAS) 32.

Безусловное право отказать в погашении (пункт 7)

Пример 1

Исходные условия

- A2 Устав предприятия устанавливает, что любое погашение производится исключительно по усмотрению предприятия. Устав не предусматривает дальнейшего уточнения или ограничения понятия «усмотрение». За всю историю своего существования предприятие никогда не отказывалось погасить доли участников, хотя у руководящего органа есть такое право.

Классификация

- A3 Предприятие имеет безусловное право отказать в погашении, и доли участников являются капиталом. МСФО (IAS) 32 устанавливает принципы классификации, основанные на условиях финансового инструмента, и отмечает, что прошлый опыт осуществления выплат по своему усмотрению или намерение это сделать не приводят к классификации финансовых инструментов в качестве обязательства. Пункт AG26 МСФО (IAS) 32 определяет следующее:

В случаях, когда привилегированные акции не являются погашаемыми, их соответствующая классификация определяется другими правами, которые закреплены за ними. Эта классификация основывается на анализе содержания договорных соглашений и определениях финансового обязательства и долевого инструмента. В случае, когда выплаты владельцам привилегированных акций, кумулятивных или некумулятивных, производятся по усмотрению эмитента, акции являются долевыми инструментами. На классификацию привилегированной акции как долевого инструмента или финансового обязательства не влияют, например:

- (a) история распределения средств;
- (b) намерение проводить распределения средств в будущем;
- (c) возможное отрицательное влияние на цену обыкновенных акций эмитента, если распределения не будут произведены (по причине ограничений на выплату дивидендов по обыкновенным акциям в случае невыплаты дивидендов по привилегированным акциям);
- (d) величина капитальных резервов эмитента;
- (e) ожидания эмитента в отношении прибыли или убытка за период; или
- (f) способность или неспособность эмитента влиять на величину своей прибыли или убытка за период.

Пример 2

Исходные условия

- A4 Устав предприятия устанавливает, что любое погашение производится исключительно по усмотрению предприятия. Однако устав далее устанавливает, что требование погашения одобряется в автоматическом порядке, если только осуществление предприятием выплат не является нарушением местных нормативно-правовых актов, касающихся уровня ликвидности или капитальных резервов.

Классификация

- A5 Предприятие не обладает безусловным правом отказать в погашении, и доли участников являются финансовыми обязательствами. Ограничения, описанные выше, основаны на способности предприятия урегулировать свои обязательства. Они накладывают ограничения на осуществление погашения только в случае, если не выполнены требования в отношении ликвидности или резервов, и только до того времени, пока они не будут выполнены. Таким образом, они в соответствии с принципами, установленными МСФО (IAS) 32, не приводят к классификации финансового инструмента как капитала. Пункт AG25 МСФО (IAS) 32 определяет следующее:

Привилегированные акции могут выпускаться с различными правами. При определении того, является ли привилегированная акция финансовым обязательством или долевым инструментом, эмитент оценивает конкретные права, удостоверенные акцией, для того чтобы определить, насколько она проявляет основные признаки финансового обязательства. Например, привилегированная акция, которая дает право на ее погашение в определенный день или по усмотрению владельца, содержит финансовое обязательство, так как у эмитента есть обязательство передать финансовые активы владельцу акции. *Потенциальная неспособность эмитента выполнить обязательство погасить привилегированную акцию, когда это требуется по договору, по причине недостаточности средств, из-за административных ограничений или недостаточной прибыли или резервов не отменяет это обязательство.* [Курсив добавлен]

Запреты на погашение (пункты 8 и 9)

Пример 3

Исходные условия

- A6 В прошлом кооперативное предприятие осуществляло выпуски долей для своих участников в разные даты и с разной стоимостью следующим образом:

- (a) 1 января 20X1 г. – 100 000 долей по 10 д.е. каждая (1 000 000 д.е.);
- (b) 1 января 20X2 г. – 100 000 долей по 20 д.е. каждая (дополнительно 2 000 000 д.е., таким образом итоговая сумма выпущенных долей составляет 3 000 000 д.е.).

Доли подлежат погашению по требованию по цене, по которой они были выпущены.

- A7 Устав предприятия устанавливает, что кумулятивные выплаты в счет погашения не могут превышать 20 процентов от наибольшего количества долей его участников, когда-либо находившихся в обращении. На 31 декабря 20X2 г. предприятие имеет 200 000 долей в обращении, что является наибольшим количеством долей участников, когда-либо находившихся в обращении, и при этом никакие доли в прошлом не погашались. 1 января 20X3 г. предприятие вносит изменения в свой устав и увеличивает разрешенный уровень кумулятивных погашений до 25 процентов от наибольшего количества долей его участников, когда-либо находившихся в обращении.

Классификация

До внесения изменений в устав

- A8 Доли участников, выходящие за рамки ограничений, накладываемых запретом на погашение, являются обязательствами. Кооперативное предприятие оценивает это финансовое обязательство по справедливой стоимости при первоначальном признании в учете. Поскольку эти доли являются погашаемыми по требованию, кооперативное предприятие определяет справедливую стоимость таких финансовых обязательств в соответствии с требованиями пункта 5.4.3 МСФО (IFRS) 9, который устанавливает следующее: «Справедливая стоимость финансового обязательства, погашаемого по требованию, (например, депозит до востребования) определяется не ниже суммы, подлежащей оплате по требованию. Соответственно, кооперативное предприятие классифицирует в качестве финансового обязательства максимальную сумму, подлежащую оплате по требованию в соответствии с положениями о погашении.
- A9 1 января 20X1 г. максимальная сумма к оплате по положениям о погашении составляет 20 000 долей по 10 д.е. каждая, и, соответственно, предприятие классифицирует 200 000 д.е. в качестве финансового обязательства и 800 000 д.е. в качестве капитала. Однако 1 января 20X2 г. из-за нового выпуска долей по 20 д.е. максимальная сумма к оплате по положениям о погашении увеличивается до 40 000 долей по 20 д.е. каждая. Дополнительный выпуск долей по 20 д.е. создает новое обязательство, оцениваемое при первоначальном признании по справедливой стоимости. После этого выпуска долей обязательство составляет 20 процентов от общего количества долей в обращении (200 000), оцениваемых по стоимости 20 д.е., или 800 000 д.е. Это требует признания дополнительного обязательства в размере 600 000 д.е. В этом примере не признается ни прибыль, ни убыток. Соответственно, на настоящий момент предприятие классифицирует 800 000 д.е. как финансовые обязательства и 2 200 000 д.е. как капитал. Данный пример исходит из допущения о том, что эти суммы не меняются в период между 1 января 20X1 г. и 31 декабря 20X2 г.

После внесения изменений в устав

- A10 После внесения изменений в устав кооперативному предприятию теперь может понадобиться погасить до 25 процентов его долей в обращении или до 50 000 долей по 20 д.е. каждая. Соответственно, 1 января 20X3 г. кооперативное предприятие классифицирует в качестве финансовых обязательств сумму в 1 000 000 д.е., которая и является максимальной суммой, подлежащей оплате по требованию согласно положениям о погашении, как определено в соответствии с пунктом 5.4.3 МСФО (IFRS) 9. Следовательно, 1 января 20X3 г. предприятие переводит из состава капитала в состав финансовых обязательств сумму в 200 000 д.е., оставляя 2 000 000 д.е. в капитале. В этом примере предприятие не признает прибыли или убытков от перевода.

Пример 4

Исходные условия

- A11 Местное законодательство, регулирующее деятельность кооперативов, или положения устава предприятия запрещают предприятию производить погашение долей участников, если в результате такого погашения оплаченный долями участников капитал составит менее 75 процентов от наибольшей величины оплаченного долями участников капитала. Наибольшая величина для конкретного кооператива составляет 1 000 000 д.е. На конец отчетного периода сальдо оплаченного капитала составляет 900 000 д.е.

Классификация

- A12 В данном случае 750 000 д.е. будут классифицированы как капитал, а 150 000 д.е. как финансовые обязательства. В дополнение к уже процитированным пунктам пункт 18(b) МСФО (IAS) 32 в частности устанавливает следующее:

...финансовый инструмент, дающий его владельцу право обменять инструмент у эмитента на денежные средства или другой финансовый актив («инструмент с правом обратной продажи»), является финансовым обязательством, кроме инструментов, классифицированных как долевыми инструментами в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D. Финансовый инструмент является финансовым обязательством даже в том случае, когда сумма денежных средств или другого финансового актива определяется на основе индекса или другого показателя, который может увеличиваться или уменьшаться. Наличие возможности у владельца вернуть инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или другой финансовый актив означает, что инструмент с правом обратной продажи соответствует определению финансового обязательства, кроме инструментов, классифицированных как долевыми инструментами в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D.

- A13 Запрет на погашение, описанный в данном примере, отличается от ограничений, описанных в пунктах 19 и AG25 МСФО (IAS) 32. Эти ограничения представляют собой ограничение способности предприятия выплатить сумму, причитающуюся по финансовому обязательству, то есть они запрещают оплату обязательства только в случае наступления определенных условий. И наоборот, данный пример описывает безусловный запрет на погашение сверх определенной суммы вне зависимости от способности предприятия погасить доли участников (например, учитывая денежные средства, прибыли или распределяемые резервы). По существу, запрет на погашение не позволяет предприятию принимать какое-либо финансовое обязательство по погашению в объеме, превышающем определенную сумму оплаченного капитала. Следовательно, часть долей, подлежащая погашению, не является финансовым обязательством. В то время как доли каждого участника могут погашаться в индивидуальном порядке, часть общего числа долей в обращении не погашается ни при каких обстоятельствах, за исключением ликвидации предприятия.

Пример 5

Исходные условия

- A14 Исходные условия данного примера те же, что и в примере 4. Кроме того, на конец отчетного периода требования в отношении ликвидности, устанавливаемые местным законодательством, не позволяют предприятию погашать какие-либо доли участников, до тех пор, пока размер его денежных средств и краткосрочных инвестиций не превысит установленной суммы. Результатом установления таких требований в отношении ликвидности на конец отчетного периода является то, что предприятие не может истратить на погашение долей участников больше 50 000 д.е.

Классификация

- A15 Как и в примере 4, предприятие классифицирует 750 000 д.е. как капитал и 150 000 д.е. как финансовое обязательство. Это связано с тем, что сумма, классифицированная как обязательство, основывается на безусловном праве предприятия отказать в погашении, а не на условных ограничениях, запрещающих погашение только в случае, если не выполняются условия ликвидности или другие условия, и только до того времени, пока они не будут выполнены. В данном случае применяются положения пунктов 19 и AG25 МСФО (IAS) 32.

Пример 6

Исходные условия

- A16 Устав предприятия запрещает ему погашать доли участников, за исключением случаев, когда сумма погашения не превышает суммы поступлений от выпуска дополнительных долей

участников для новых или существующих участников за предшествующие три года. Поступления от выпуска долей участников должны использоваться для погашения долей, в отношении которых участники потребовали погашения. В течение трех предшествующих лет поступления от выпуска долей участников составляли 12 000 д.е. и погашение долей участников не производилось.

Классификация

- A17 Предприятие классифицирует 12 000 д.е. долей участников как финансовые обязательства. В соответствии с выводами, описанными в примере 4, доли участников, попадающие под безусловный запрет погашения, не являются финансовыми обязательствами. Такой безусловный запрет применяется к сумме, равной сумме поступлений от долей, выпущенных до начала периода, охватывающего предшествующие три года, и соответственно, эта сумма классифицируется как капитал. Однако сумма, равная сумме поступлений от любых долей, выпущенных в предшествующие три года, не подпадает под безусловный запрет погашения. Соответственно, поступления от выпуска долей участников в предшествующие три года создают финансовые обязательства до того момента, пока их нельзя будет использовать для погашения долей участников. В результате у предприятия есть финансовое обязательство в размере поступлений от долей, выпущенных в течение предшествующих трех лет, за вычетом любых сумм погашений, осуществлявшихся за этот период.

Пример 7

Исходные условия

- A18 Предприятие представляет собой кооперативный банк. Местное законодательство, регулирующее деятельность кооперативных банков, устанавливает, что, по меньшей мере, 50 процентов от всей суммы «неисполненных обязательств» (термин, по определению нормативно-правовых актов включающий счета долей участников) предприятия должны быть в форме оплаченного участниками капитала. Эффект от применения данного нормативно-правового акта состоит в том, что, если все неисполненные обязательства кооператива существуют в форме долей участников, он в состоянии погасить их все. 31 декабря 20X1 г. общая сумма неисполненных обязательств предприятия составляет 200 000 д.е., из которых 125 000 д.е. представляют счета долей участников. Условия счетов долей участников разрешают владельцу погашать их по требованию, и в уставе предприятия нет ограничений по погашению.

Классификация

- A19 В данном примере доли участников классифицируются как финансовые обязательства. Запрет на погашение сходен с ограничениями, описанными в пунктах 19 и AG25 МСФО (IAS) 32. Эти ограничения представляют собой условное ограничение способности предприятия выплатить сумму, причитающуюся по финансовому обязательству, то есть они запрещают оплату обязательства только в случае наступления определенных условий. Более конкретно, от предприятия могут потребовать погасить все доли участников (125 000 д.е.), если оно погасило все свои другие обязательства (75 000 д.е.). Следовательно, запрет на погашение не препятствует предприятию принять финансовое обязательство погасить более определенного количества долей участников или более суммы оплаченного капитала. Он позволяет предприятию лишь отложить погашение до выполнения условия, то есть погашения других обязательств. Доли участников в данном примере не подпадают под действие безусловного запрета на погашение, и, следовательно, классифицируются как финансовые обязательства.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 4 «**Определение наличия в соглашении признаков договора аренды**»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (в редакции 2003 г.),
- МСФО (IAS) 17 «Аренда» (в редакции 2003 г.),
- МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (в редакции 2004 г.),
- КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг»

Исходная информация

- 1 Предприятие может заключить соглашение, включающее одну или несколько взаимосвязанных операций, которое по своей юридической форме не является договором аренды, но передает право на использование актива (например, объекта основных средств) в обмен на один или несколько платежей. Примеры соглашений, по которым одно предприятие («поставщик») передает такое право на использование актива другому предприятию («покупатель»), часто вкупе с сопутствующими услугами, включают следующее:
 - соглашения о привлечении внешних подрядчиков (например, передача сторонним организациям функций обработки данных предприятия).
 - соглашения в телекоммуникационной отрасли, когда провайдеры сетевой емкости предоставляют покупателям право на соответствующую емкость.
 - договоры типа «принимай или плати» и аналогичные договоры, по которым покупатель обязан произвести оговоренные платежи независимо от того, принимает ли он поставку оговоренных в договоре товаров или услуг (например, договор типа «принимай или плати» на приобретение практически всей энергии, вырабатываемой электрогенератором поставщика).
- 2 Настоящее разъяснение содержит методологические принципы определения того, являются ли такие соглашения в целом или их отдельные элементы договором аренды, который следует отражать в учете в соответствии с МСФО (IAS) 17. Оно не дает рекомендаций относительно того, как следует классифицировать такую аренду в соответствии с указанным стандартом.
- 3 В некоторых случаях актив, лежащий в основе соглашения и являющийся предметом аренды, представляет собой часть более крупного актива. Настоящее разъяснение не отвечает на вопрос о том, как определить, когда часть более крупного актива сама становится активом, лежащим в основе соглашения, в контексте применения МСФО (IAS) 17. Тем не менее, соглашения, в основе которых лежит актив, представляющий собой единицу учета в соответствии с МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 38, входят в сферу применения настоящего разъяснения.

Сфера применения

- 4 Настоящее разъяснение не применяется к соглашениям, которые:
 - (а) являются договором аренды или содержат элементы договора аренды, если такая аренда не входит в сферу применения МСФО (IAS) 17; или

- (b) являются государственно-частным концессионным соглашением на предоставление услуг, попадающим в сферу применения Разъяснения КРМФО (IFRIC) 12.

Вопросы

- 5 Настоящее разъяснение отвечает на следующие проблемные вопросы:
- (a) как определить, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды в значении, определенном в МСФО (IAS) 17;
 - (b) когда следует производить оценку или переоценку того, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды; и
 - (c) если соглашение в целом или отдельный его элемент является договором аренды, как разделить арендные платежи от платежей по другим элементам соглашения.

Консенсус

Определение того, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды

- 6 Определение того, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды, должно основываться на содержании соглашения и требует понимания того,
- (a) зависит ли выполнение соглашения от использования конкретного актива или активов («актив»); и
 - (b) передает ли соглашение право на использование актива.

Выполнение соглашения зависит от использования конкретного актива

- 7 Даже если конкретный актив идентифицирован в соглашении в явной форме, он не будет являться предметом аренды, если выполнение соглашения не зависит от использования указанного актива. Например, если поставщик обязуется произвести поставку определенного количества товаров или услуг и имеет право и возможность предоставить эти товары или услуги с использованием других активов, не оговоренных в соглашении, тогда выполнение соглашения не зависит от указанного актива, и соглашение не содержит договор аренды. Гарантийное обязательство, которое разрешает или предписывает произвести замену актива на идентичный или аналогичный при неудовлетворительной работе указанного актива, не исключает возможности его учета в качестве аренды. Кроме того, договорное положение (условное или иное), которое разрешает или предписывает, чтобы поставщик произвел замену других активов по любой причине в установленный срок или после наступления установленной даты, не исключает возможности его учета в качестве аренды вплоть до даты замены.
- 8 Актив считается идентифицированным в неявной форме, если, например, поставщик владеет на праве собственности или аренды только одним активом, при помощи которого он может выполнить соответствующее обязательство, а выполнение поставщиком своего обязательства за счет использования альтернативных активов экономически нецелесообразно или практически невозможно.

Соглашение передает право на использование актива

- 9 Соглашение передает право на использование актива, если это соглашение передает покупателю (арендатору) право контролировать использование актива, лежащего в основе соглашения. Право контролировать использование актива, лежащего в основе соглашения, передается при соблюдении любого из перечисленных ниже условий:
- (a) Покупатель имеет возможность или право эксплуатировать актив или отдавать распоряжения другим лицам в отношении эксплуатации этого актива определяемым им самим способом, при этом получая или контролируя значительный объем продукции или иных приносимых активом выгод.
 - (b) Покупатель имеет возможность или право контролировать физический доступ к активу, лежащему в основе соглашения, при этом получая или контролируя значительный объем продукции или иных приносимых активом выгод.

- (с) Факты и обстоятельства указывают на низкую вероятность того, что одна или более сторон, помимо покупателя, получают значительный объем продуктов или иных выгод, которые будут произведены или генерированы активом в период действия соглашения, и при этом цена, которую покупатель заплатит за единицу продукции, не зафиксирована в договоре и не равна текущей рыночной цене за единицу продукции на дату поставки.

Оценка или переоценка того, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды

- 10 Оценка наличия в соглашении договора аренды производится с учетом всех имеющихся фактов и обстоятельств на дату начала соглашения, которая соответствует дате заключения соглашения или дате принятия сторонами обязательств по основным условиям соглашения, в зависимости от того, какая из указанных дат является более ранней. Переоценка наличия в соглашении договора аренды после заключения соглашения производится только при условии выполнения любого из следующих условий:
- (а) Изменение договорных условий, кроме изменений, сводящихся лишь к возобновлению или продлению соглашения.
- (б) Стороны соглашения реализовали возможность возобновления или согласовали будущее продление соглашения, за исключением случаев, когда срок такого возобновления или продления был изначально включен в срок аренды согласно пункту 4 МСФО (IAS) 17. Возобновление или продление соглашения, не связанное с модификацией каких-либо условий первоначального соглашения, до окончания срока первоначального соглашения оценивается в соответствии с пунктами 6-9 только в части, относящейся к периоду возобновления или продления.
- (с) Изменение решения о том, зависит ли выполнение соглашения от указанного актива.
- (d) Значительное изменение актива, например, значительное изменение физических свойств объекта основных средств.
- 11 Переоценка соглашения должна основываться на фактах и обстоятельствах, имеющихся на дату переоценки, включая оставшийся срок действия соглашения. Изменения в расчетных оценках (например, изменение расчетного объема продукции, подлежащего поставке покупателю или другим потенциальным покупателям) не приводят к необходимости переоценки. Если в результате проведенной переоценки установлено, что соглашение содержит договор аренды (или не содержит договор аренды), учет аренды следует начать (или прекратить):
- (а) в случаях, описанных в подпунктах (а), (с) или (d) пункта 10, с момента изменения обстоятельств, приведшего к необходимости переоценки;
- (б) в случае, описанном в подпункте (б) пункта 10, с начала периода возобновления или продления.

Отделение арендных платежей от других платежей

- 12 Если соглашение содержит договор аренды, стороны по соглашению обязаны применять к арендному элементу соглашения требования МСФО (IAS) 17, за исключением случаев, когда в соответствии с пунктом 2 МСФО (IAS) 17 эти требования неприменимы. Соответственно, если соглашение содержит договор аренды, такой договор аренды в соответствии с пунктами 7-19 МСФО (IAS) 17 должен классифицироваться как финансовая аренда или операционная аренда. Остальные элементы соглашения, не входящие в сферу применения МСФО (IAS) 17, должны отражаться в учете в соответствии с другими стандартами.
- 13 В целях применения требований МСФО (IAS) 17 платежи и прочие виды возмещения, предусмотренные соглашением, с даты начала или переоценки соглашения должны быть разделены на относящиеся к аренде и относящиеся к другим элементам соглашения исходя из относительной справедливой стоимости всех элементов. В соответствии с определением, содержащимся в пункте 4 МСФО (IAS) 17, минимальные арендные платежи включают только платежи за аренду (т.е. за право на использование актива) и не включают платежи по другим элементам соглашения (например, по услугам и стоимости входящих ресурсов).
- 14 В некоторых случаях отделение арендных платежей от платежей по другим элементам соглашения требует от покупателя использования того или иного метода расчетной оценки. Например, покупатель может произвести расчетную оценку арендных платежей на основе договора об аренде сопоставимого актива, не содержащим других элементов, либо путем расчетной оценки платежей по другим элементам соглашения на основе сопоставимых соглашений с последующим вычетом этих платежей из общей суммы платежей по соглашению.

- 15 Если покупатель приходит к выводу о практической невозможности надежного разделения платежей, он должен:
- (a) в случае финансовой аренды признать актив и обязательство в сумме, равной справедливой стоимости актива, лежащего в основе соглашения, который был идентифицирован в качестве предмета аренды в соответствии с пунктами 7 и 8 . Впоследствии сумма обязательства будет уменьшаться по мере осуществления платежей и признания вмененных финансовых расходов по обязательству с использованием расчетной процентной ставки покупателя по договору аренды.*
 - (b) в случае операционной аренды рассматривать все платежи по соглашению как арендные платежи в целях соответствия требованиям к раскрытию информации, предъявляемым МСФО (IAS) 17, но
 - (i) раскрыть такие платежи отдельно от минимальных арендных платежей по прочим соглашениям, не включающим платежей по неарендным элементам, и
 - (ii) указать, что раскрытые платежи также включают платежи по неарендным элементам соглашения.

Дата вступления в силу

- 16 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2006 г., то оно обязано раскрыть этот факт.
- 16А Предприятие должно применять поправку, содержащуюся в пункте 4(b) в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2008 г. или после этой даты. Если предприятие применит Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 в отношении более раннего периода, поправка должна применяться в отношении такого более раннего периода.

Переход к новому порядку учета

- 17 МСФО (IAS) 8 указывает, каким образом предприятие должно реализовать изменения в учетной политике, связанные с началом применения какого-либо разъяснения. От предприятия не требуется соблюдения этих требований при первом применении настоящего разъяснения. Если предприятие воспользовалось этим освобождением от выполнения требований, то оно обязано применить положения пунктов 6–9 настоящего разъяснения к соглашениям, действующим на начало самого раннего из периодов, по которым представлены сравнительные данные по МСФО на основе фактов и обстоятельств, имеющих на начало этого периода.

*т.е. расчетной процентной ставки арендатора по договору аренды в значении, определенном в пункте 4 МСФО (IAS) 17.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 5 «Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»,
- МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия»,
- МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»,
- МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (выпущенный в октябре 2010 г.),
- ПКР (SIC) 12 «Консолидация – предприятия специального назначения» (в редакции 2004 г.).

Исходная информация

- 1 Цель фондов финансирования вывода объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации, далее по тексту именуемых «фонды финансирования вывода из эксплуатации» или «фонды», состоит в том, чтобы выделить активы, предназначенные для финансирования некоторых или всех затрат по выводу из эксплуатации производственных объектов (например, ядерных установок) или определенных видов оборудования (например, автомобилей), либо на проведение мероприятий по восстановлению окружающей среды (например, по ликвидации загрязнения водных ресурсов или по рекультивации земель, нарушенных горной разработкой), совместно именуемых «вывод из эксплуатации».
- 2 Взносы в эти фонды могут осуществляться добровольно или в соответствии с требованиями регулирующего положения или закона. Структурно эти фонды могут принимать одну из следующих форм:
 - (a) фонды, учреждаемые единственным вкладчиком для финансирования собственных обязательств по выводу объектов из эксплуатации, причем как на определенном участке, так и на нескольких территориально разрозненных участках.
 - (b) фонды, учреждаемые несколькими вкладчиками для финансирования собственных или совместных обязательств по выводу объектов из эксплуатации, где вкладчики получают право на возмещение своих расходов по выводу объектов из эксплуатации в размере внесенных ими взносов, увеличенных на сумму фактической прибыли на эти взносы, и уменьшенных на сумму затрат по управлению фондом в соответствующей доле. Вкладчики могут иметь обязательство по внесению дополнительных взносов, например, в случае банкротства другого вкладчика.
 - (c) фонды, учреждаемые несколькими вкладчиками для финансирования собственных или совместных обязательств по выводу объектов из эксплуатации, где требуемый уровень взносов определяется исходя из деятельности вкладчика в настоящее время, а приобретаемые выгоды определяются исходя из его деятельности в прошлом. В таких случаях существует потенциальное расхождение между суммой взносов, осуществленных участником (исходя из его

деятельности в настоящее время), и величиной выгод, подлежащих получению им из фонда (исходя из его деятельности в прошлом).

- 3 Такие фонды, как правило, имеют следующие характеристики:
- (a) управление фондом осуществляется независимыми попечителями.
 - (b) предприятия (вкладчики) осуществляют взносы в фонд, и эти взносы инвестируются в различные виды активов, которые могут включать как долговые, так и долевого инструменты, и которые доступны для использования в целях покрытия затрат вкладчиков по выводу объектов из эксплуатации. Попечители определяют способ инвестирования взносов с учетом ограничений, устанавливаемых документами, регулирующими деятельность фонда, и любыми применимыми законодательными нормами или иными регулируемыми положениями.
 - (c) за вкладчиками сохраняются обязательства по осуществлению затрат по выводу объектов из эксплуатации. Однако вкладчики имеют возможность получить из фонда компенсацию произведенных ими затрат по выводу объектов из эксплуатации, в размере меньшей из двух величин: суммы фактически понесенных затрат и доли соответствующего вкладчика в активах фонда.
 - (d) вкладчики могут иметь ограниченный доступ или вообще не иметь доступа к дополнительным активам фонда сверх тех, которые были использованы для покрытия отвечающих требованиям затрат на вывод объектов из эксплуатации.

Сфера применения

- 4 Настоящее разъяснение применяется при отражении в финансовой отчетности вкладчика выгод, связанных с его участием в фондах финансирования вывода из эксплуатации, которым присущи обе следующие характеристики:
- (a) соответствующие активы фонда управляются отдельно (либо находясь у отдельного юридического лица, либо будучи выделенными в отдельную группу активов в другом предприятии); и
 - (b) право вкладчика на доступ к этим активам ограничено.
- 5 Остаточная доля участия в фонде, превышающая по величине стоимость права на получение компенсационных выплат, например, обусловленное договором право на получение экономических выгод после того, как фонд завершит возмещение всех затрат по выводу из эксплуатации, или после ликвидации фонда, может представлять собой долевого инструмент, включенный в сферу применения МСФО (IFRS) 9, и она не входит в сферу применения настоящего разъяснения.

Вопросы

- 6 Настоящее разъяснение отвечает на следующие проблемные вопросы:
- (a) каким образом вкладчик должен отражать в учете свою долю участия в фонде?
 - (b) если вкладчик имеет обязательство по осуществлению дополнительных взносов, например, в случае банкротства другого вкладчика, то каким образом следует отражать это обязательство в учете?

Консенсус

Учет доли участия в фонде

- 7 Вкладчик должен признать свою обязанность по осуществлению затрат по выводу из эксплуатации в качестве обязательства и отдельно признать свою долю участия в фонде, если только этот вкладчик не обязан осуществить затраты по выводу из эксплуатации даже в том случае, если фонд не выполняет обязательств по выплатам.
- 8 Обратившись к стандартам МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 28, МСФО (IAS) 31 и разъяснению ПКР (SIC) 12, вкладчик должен определить, имеет ли он контроль, совместный контроль над фондом или значительное влияние на него.

- 9 Если вкладчик не имеет контроля, совместного контроля над фондом или значительного влияния на него, то этот вкладчик должен признать право на получение возмещения из средств фонда как право на компенсацию в соответствии с МСФО (IAS) 37. Такое право на компенсацию должно оцениваться по наименьшей из указанных ниже величин:

- (a) величины признанного обязательства по выводу из эксплуатации; и
- (b) доли вкладчика в справедливой стоимости чистых активов фонда, принадлежащих вкладчикам.

Изменения балансовой стоимости права на получение возмещения, вызванные причинами, отличными от взносов в фонд и выплат из фонда, признаются в составе прибыли или убытка в периоде, в котором произошли эти изменения.

Учет обязательств по осуществлению дополнительных взносов

- 10 Если вкладчик имеет обязанность по осуществлению потенциальных дополнительных взносов, например, в случае банкротства другого вкладчика или уменьшения стоимости инвестиционных активов фонда до размера, недостаточного для выполнения фондом его обязательств по возмещению затрат, такая обязанность представляет собой условное обязательство, входящее в сферу применения МСФО (IAS) 37. Вкладчик должен признать обязательство только в том случае, если вероятность того, что такие дополнительные взносы действительно будут осуществлены, является высокой.

Раскрытие информации

- 11 Вкладчик должен раскрыть информацию о характере своего участия в фонде, а также о любых ограничениях, связанных с доступом к активам фонда.
- 12 Если вкладчик имеет обязанность по осуществлению потенциальных дополнительных взносов, которая не признается в качестве обязательства (см. пункт 10), он должен раскрыть информацию в соответствии с требованиями пункта 86 МСФО (IAS) 37.
- 13 Если вкладчик учитывает свою долю участия в фонде в соответствии с пунктом 9, он должен раскрыть информацию в соответствии с требованиями пункта 85(с) МСФО (IAS) 37.

Дата вступления в силу

- 14 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применяет настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2006 г., то оно обязано раскрыть этот факт.
- 14А МСФО (IFRS) 9, выпущенный в октябре 2010 года, внес поправки в пункт 5. Предприятие должно применять данную поправку при применении МСФО (IFRS) 9, в редакции, выпущенной в октябре 2010 года.

Переход к новому порядку учета

- 15 Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 8.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 6 «Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке – рынке отходов электрического и электронного оборудования»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 8 « Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы».

Исходная информация

- 1 В пункте 17 МСФО (IAS) 37 указано, что обязывающее событие представляет собой прошлое событие, приводящее к возникновению текущего обязательства, которое предприятие не имеет практической возможности не исполнить.
- 2 Согласно пункту 19 МСФО (IAS) 37 оценочные резервы должны признаваться только по «обязательствам, возникающим из прошлых событий, существующих независимо от будущих действий предприятия».
- 3 Директива Европейского Союза «Об отходах электрического и электронного оборудования», регулирующая сбор, обработку, утилизацию и экологически безопасную ликвидацию отслужившего оборудования, вызвала ряд вопросов, связанных со сроками признания обязательства по выводу из эксплуатации объектов электрического и электронного оборудования. Директивой установлено различие между «новыми» отходами и отходами «прошлых периодов» и между отходами частных домохозяйств и отходами из источников, отличных от частных домохозяйств. Новые отходы относятся к продукции, реализованной после 13 августа 2005 г. В целях указанной директивы любое бытовое оборудование, реализованное до этой даты, считается приводящим к образованию отходов прошлых периодов.
- 4 В соответствии с директивой затраты на утилизацию бытового оборудования, представляющего собой отходы прошлых периодов, должны нести производители оборудования соответствующего типа, действующие на рынке в определенный период, который будет установлен соответствующим законодательством каждого государства-члена ЕС (период оценки). В директиве указано, что каждое государство-член ЕС должно ввести механизм, обязывающий производителей оплачивать соответствующие затраты на пропорциональной основе, например, «пропорционально их доле рынка по каждому типу оборудования».
- 5 Некоторые термины, используемые в настоящем разъяснении, такие как «доля рынка» и «период оценки», могут весьма существенно различаться в законодательстве разных государств-членов ЕС. Например, продолжительность периода оценки может составлять год или всего один месяц. Аналогичным образом, в законодательствах разных государств могут варьироваться методы оценки доли рынка и формулы расчета соответствующего обязательства. Однако во всех приведенных примерах различия касаются лишь процесса оценки обязательства, который не входит в сферу применения настоящего разъяснения.

Сфера применения

- 6 Настоящее разъяснение регламентирует признание в финансовой отчетности производителей обязательств по утилизации отходов в свете Директивы ЕС «Об отходах электрического и электронного оборудования» применительно к реализации бытового оборудования, представляющего собой отходы прошлых периодов.
- 7 Настоящее разъяснение не рассматривает аспекты, относящиеся к новым отходам или отходам прошлых периодов из каких-либо источников помимо частных домохозяйств. Обязательства по утилизации таких отходов соответствующим образом регламентированы МСФО (IAS) 37. Тем не менее, если в соответствии с законодательством того или иного государства новые отходы частных домохозяйств учитываются аналогично отходам частных домохозяйств за прошлые периоды, принципы настоящего разъяснения должны применяться с учетом очередности, установленной пунктами 10-12 МСФО (IAS) 8. Очередность, предписываемая МСФО (IAS) 8, также применима к прочим нормативным актам, налагающим обязанности, аналогичные содержащимся в модели распределения затрат, приведенной в директиве ЕС.

Вопрос

- 8 Комитет по разъяснениям международной финансовой отчетности попросил в контексте вывода из эксплуатации электрического и электронного оборудования определить, что является обязывающим событием в соответствии с пунктом 14(a) МСФО (IAS) 37 применительно к признанию оценочного резерва по затратам на утилизацию отходов:
- производство или продажа бытового оборудования, представляющего собой отходы прошлых периодов?
 - участие в рыночной деятельности в период оценки?
 - несение затрат в ходе мероприятий по утилизации отходов?

Консенсус

- 9 Вхождение на рынок в течение периода оценки является обязывающим событием в соответствии с пунктом 14(a) МСФО (IAS) 37. Следовательно, обязательство в отношении затрат по утилизации отходов в отношении бытового оборудования, представляющего собой отходы прошлых периодов, не возникает в момент производства или продажи продукции. Поскольку обязательство в отношении бытового оборудования, представляющего собой отходы прошлых периодов, связано с ведением экономической деятельности в период оценки, а не с производством или продажей изделий, подлежащих утилизации, обязательство не возникает, если в период оценки предприятие не является участником рынка. Срок возникновения обязывающего события также может не зависеть от конкретного периода, в котором реализуются мероприятия по утилизации отходов и связанные с этим затраты.

Дата вступления в силу

- 10 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 декабря 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении периодов, начинающихся до 1 декабря 2005 г., то оно обязано раскрыть этот факт.

Переход к новому порядку учета

- 11 Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 7 «Применение подхода к пересчету статей финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»,
- МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике».

Исходная информация

- 1 Настоящее разъяснение содержит рекомендации относительно методов применения требований МСФО (IAS) 29 в отчетном периоде, в котором предприятие выявляет* наличие гиперинфляции в экономике страны, валюта которой является функциональной валютой данного предприятия, если в предыдущий период экономика этой страны не являлась гиперинфляционной, в связи с чем предприятие вынуждено произвести пересчет статей финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 29.

Вопросы

- 2 Настоящее разъяснение отвечает на следующие вопросы:
- (a) как следует интерпретировать требование о представлении информации «в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода», содержащееся в пункте 8 МСФО (IAS) 29 при применении предприятием этого стандарта?
 - (b) как предприятие должно отражать в учете начальное сальдо по статьям отложенных налогов в пересчитанной финансовой отчетности?

Консенсус

- 3 В отчетном периоде, в котором предприятие выявляет наличие гиперинфляции в экономике страны, валюта которой является его функциональной валютой, если в предыдущий период экономика этой страны не являлась гиперинфляционной, предприятие должно применять требования МСФО (IAS) 29 так, как если бы эта экономика всегда была гиперинфляционной. Соответственно, применительно к немонетарным статьям, оцениваемым по исторической стоимости, начальный отчет о финансовом положении предприятия на начало самого раннего периода из представленных в финансовой отчетности, должен быть пересчитан с целью отражения воздействия влияния инфляции с даты приобретения активов и возникновения обязательств до конца отчетного периода. Для немонетарных статей, отраженных в начальном отчете о финансовом положении по стоимости, являющейся текущей стоимостью на дату, отличную от даты приобретения актива или возникновения обязательства, такой

*Наличие гиперинфляции определяется на основе толкования предприятием критериев, изложенных в пункте 3 МСФО (IAS) 29.

пересчет должен отражать влияние инфляции с даты определения текущей балансовой стоимости до конца отчетного периода.

- 4 На конец отчетного периода статьи отложенных налогов признаются и оцениваются в соответствии с МСФО (IAS) 12. Однако суммы отложенных налогов в отчете о финансовом положении на начало отчетного периода определяются следующим образом:
- (a) предприятие переоценивает статьи отложенных налогов в соответствии с МСФО (IAS) 12 после пересчета номинальной балансовой стоимости своих немонетарных статей в отчете о финансовом положении на начало отчетного периода посредством применения единицы изменения на эту дату.
 - (b) статьи отложенных налогов, переоцененные в соответствии с пунктом (a), пересчитываются с учетом изменения единицы измерения с отчетной даты на начало отчетного периода по отчетную дату на конец того же периода.

Предприятие применяет подход, описанный в пунктах (a) и (b), при пересчете статей отложенных налогов в начальном отчете о финансовом положении всех сравнительных периодов, представленных в пересчитанной финансовой отчетности за отчетный период, в котором предприятие применяет МСФО(IAS) 29.

- 5 После завершения предприятием пересчета статей финансовой отчетности, все соответствующие данные финансовой отчетности за последующий отчетный период, включая статьи отложенных налогов, пересчитываются с применением к этому последующему периоду измененной единицы измерения только по отношению к пересчитанным данным финансовой отчетности за предыдущий отчетный период.

Дата вступления в силу

- 6 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 марта 2006 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении периодов, начинающихся до 1 марта 2006 г., оно обязано раскрыть этот факт.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 9 «Повторная оценка встроенных производных инструментов»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»,
- МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»,
- МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса».

Исходная информация

- 1 МСФО (IAS) 39 пункт 10 описывает встроенный производный инструмент как «компонент гибридного (комбинированного) инструмента (включающего также основной договор, не являющийся производным инструментом), оказывающий такой эффект, что некоторые потоки денежных средств по данному комбинированному инструменту изменяются тем же образом, который присущ самостоятельному производному инструменту».
- 2 МСФО (IAS) 39 пункт 11 требует, чтобы встроенный производный инструмент был отделен от основного договора и учитывался как производный инструмент в том и только в том случае, когда:
 - (a) экономические характеристики и риски встроенного производного инструмента не являются тесно связанными с экономическими характеристиками и рисками основного договора;
 - (b) отдельный инструмент с теми же условиями, что и встроенный производный инструмент, отвечал бы определению производного инструмента; и
 - (c) соответствующий гибридный (комбинированный) инструмент не оценивается по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период (т.е. производный инструмент, встроенный в финансовый актив или финансовое обязательство, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период, не отделяется).

Сфера применения

- 3 С учетом изложенного ниже в пунктах 4 и 5, настоящее разъяснение применяется ко всем встроенным производным инструментам, входящих в сферу применения МСФО (IAS) 39.
- 4 Настоящее разъяснение не рассматривает вопросы переоценки стоимости, возникающие в связи с повторной оценкой встроенных производных инструментов.
- 5 Настоящее разъяснение не рассматривает вопросы приобретения договоров со встроенными производными инструментами:
 - (a) в сделке по объединению бизнеса (в соответствии с МСФО (IFRS) «Объединения бизнеса» в редакции 2008 г.);
 - (b) при объединении предприятий или бизнесов, находящихся под общим контролем как описывается в пунктах В1–В4 МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.); или

- (с) при формировании совместного предпринимательства в соответствии с МСФО (IAS) 31 «Участие в совместно предпринимательстве»

или их возможную повторную оценку на дату приобретения.¹

Вопрос

- 6 МСФО (IAS) 39 требует, чтобы в тот момент, когда предприятие впервые становится стороной по договору, оно оценивало, следует ли отделить от основного договора какие-либо содержащиеся в договоре встроенные производные инструменты и учитывать их как производные инструменты в соответствии с требованиями настоящего стандарта. Настоящее разъяснение решает следующие вопросы:
- (а) Требуется ли МСФО (IAS) 39 проводить такую оценку только когда предприятие впервые становится стороной по договору, или эта оценка подлежит пересмотру на протяжении всего срока действия договора?
- (б) Следует ли предприятию, впервые применяющему МСФО, производить свою оценку исходя из условий, существовавших в тот момент, когда предприятие впервые стало стороной по договору, или исходя из условий, существующих на дату перехода предприятия на МСФО?

Консенсус

- 7 Предприятие должно оценить, нужно ли отделять встроенный производный инструмент от основного договора и учитывать его как производный инструмент, в тот момент, когда оно впервые становится стороной по договору. Последующая повторная оценка запрещена, если (а) условия договора не были скорректированы таким образом, что существенно изменились потоки денежных средств, первоначально ожидаемые по договору или (б) реклассификация финансового актива оценивается не по справедливой стоимости через категорию прибыли или убытка, и в таких случаях требуется повторная оценка. Предприятие определяет, является ли изменение потоков денежных средств существенным, рассматривая, насколько изменились будущие потоки денежных средств, ожидаемые от встроенного производного инструмента, основного договора или и того, и другого вместе, и являются ли эти изменения существенными по сравнению с ранее ожидавшимися по этому договору потоками денежных средств.
- 7А Оценка того, нужно ли отделять встроенный производный инструмент от основного договора и учитывать его как производный инструмент согласно реклассификации финансового актива не по справедливой стоимости через категорию прибыли или убытка в соответствии с пунктом 7, должна быть сделана на основе тех фактов, которые имелись на более позднюю дату:
- (а) когда предприятие впервые становится стороной по договору; и
- (б) условия договора не были скорректированы таким образом, что существенно изменились потоки денежных средств, первоначально ожидаемые по договору.
- Для целей данной оценки пункт 11 (с) МСФО (IAS) 39 не применяется (т.е. гибридный (комбинированный) договор должен учитываться, как если бы он не был оценен по справедливой стоимости с изменениями в справедливой стоимости, признанными в составе прибыли или убытка). Если предприятие не в состоянии сделать такую оценку гибридный (комбинированный) договор по-прежнему классифицируется по справедливой стоимости через прибыль или убыток в полном объеме.
- 8 Предприятие, впервые применяющее МСФО, должно оценить необходимость отделения встроенного производного инструмента от основного договора и его учета как производного инструмента исходя из условий, которые существовали на более позднюю из двух дат: дату, когда оно стало стороной по договору, и дату осуществления повторной оценки согласно требованиям пункта 7.

¹ МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) рассматривает вопросы приобретения договоров со встроенными производными инструментами в сделке по объединению бизнеса

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

- 9 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 июня 2006 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении какого-либо периода, начинающегося до 1 июня 2006 г., то оно обязано раскрыть этот факт. Настоящее разъяснение должно применяться ретроспективно.
- 10 В пункт 7 Разъяснение КРМФО (IFRIC) 9 «*Встроенные производные инструменты*» (поправки к Разъяснению КРМФО (IFRIC) 9 и МСФО (IAS) 39), выпущенные в марте 2009 года, были внесены поправки и добавлен пункт 7А. Предприятие должно применять настоящие поправки в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 30 июня 2009 г. или после этой даты.
- 11 Публикация «*Улучшения в МСФО (IFRSs)*», выпущенная в мае 2008 г., внесла поправки в пункт 5, выпущенной в апреле 2009г. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, ему следует применить эту поправку в отношении более раннего периода и раскрыть этот факт.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 10 «Промежуточная финансовая отчетность и обесценение»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»,
- МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»,
- МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

Исходная информация

- 1 Предприятие обязано оценивать гудвил на предмет обесценения по состоянию на конец каждого отчетного периода, оценивать инвестиции в долевые инструменты и в финансовые активы, отражаемые по себестоимости, на предмет их обесценения по состоянию на конец каждого отчетного периода и, при необходимости, признавать убыток от обесценения на указанную дату в соответствии с МСФО (IAS) 36 и МСФО (IAS) 39. Однако по состоянию на конец следующего отчетного периода условия могут измениться таким образом, что убыток от обесценения был бы признан в меньшей сумме или не признан совсем, если бы анализ на предмет обесценения проводился только по состоянию на эту дату. Настоящее разъяснение представляет указания о том, должен ли такой убыток от обесценения быть восстановлен при каких-либо условиях.
- 2 Настоящее разъяснение рассматривает вопрос о взаимодействии требований МСФО (IAS) 34 с требованиями МСФО (IAS) 36 в части признания убытка от обесценения гудвила и требованиями МСФО (IAS) 39 в части признания убытка от обесценения некоторых финансовых инструментов, а также влияние этого взаимодействия на последующую промежуточную и годовую финансовую отчетность.

ВОПРОС

- 3 МСФО (IAS) 34, пункт 28 требует, чтобы при подготовке своей промежуточной финансовой отчетности предприятие применяло ту же учетную политику, что и при подготовке годовой финансовой отчетности. В нем также сказано, что "частота представления предприятием своей отчетности (ежегодно, раз в полгода или ежеквартально) не должна оказывать воздействия на оценку результатов его деятельности за год. Для достижения этой цели оценка показателей, подлежащих отражению в промежуточной отчетности, должна производиться за период с начала года до соответствующей отчетной даты".
- 4 МСФО (IAS) 36 пункт 124 указывает, что "Убыток от обесценения, признанный в отношении гудвила, не подлежит восстановлению в каком-либо последующем периоде".
- 5 МСФО (IAS) 39 пункт 69 указывает, что "Убытки от обесценения, признанные в составе прибыли или убытка за период, в отношении инвестиции в долевой инструмент, классифицированной в категорию инструментов, имеющих в наличии для продажи, не подлежат восстановлению через прибыль или убыток за период".
- 6 МСФО (IAS) 39 пункт 66 требует, чтобы убытки от обесценения, признанные в отношении финансовых активов, отражаемых по себестоимости (например, убыток от обесценения некотируемого долевого

инструмента, который не отражается по справедливой стоимости, потому что его справедливую стоимость невозможно надежно оценить), не восстанавливались.

7 В настоящем разъяснении рассматривается следующий вопрос:

Должно ли предприятие восстанавливать убытки от обесценения, признанные в промежуточном периоде в отношении гудвила и инвестиций в долевые инструменты, и отражаемые по себестоимости финансовые активы, в случаях, когда убыток не был бы признан или был бы признан в меньшей сумме, если бы оценка на предмет обесценения проводилась по состоянию лишь на конец следующего отчетного периода?

КОНСЕНСУС

- 8 Предприятие не должно восстанавливать убыток от обесценения, признанный в одном из предыдущих промежуточных периодов в отношении гудвила или инвестиции в долевой инструмент или в финансовый актив, который отражается по себестоимости.
- 9 Предприятие не должно применять данный консенсус по аналогии к другим сферам, где потенциально возможны конфликты между МСФО (IAS) 34 и другими стандартами.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

- 10 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 ноября 2006 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении периодов, начинающихся до 1 ноября 2006 г., то оно обязано раскрыть этот факт. В отношении гудвила предприятие должно применять это разъяснение перспективно, начиная с даты первого применения им МСФО (IAS) 36. В отношении инвестиций в долевые инструменты или в финансовые активы, которые отражаются по себестоимости, предприятие должно применять это разъяснение, перспективно, начиная с даты первого применения им критериев оценки, предусмотренных МСФО (IAS) 39.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг»

Ссылки

- Концепция подготовки и представления финансовой отчетности,
- МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности»,
- МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»,
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»,
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства»,
- МСФО (IAS) 17 «Аренда»,
- МСФО (IAS) 18 «Выручка»,
- МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»,
- МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»,
- МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»,
- МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»,
- МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»,
- МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»,
- КРМФО (IFRIC) 4 «Определение наличия в соглашении признаков договора аренды»,
- ПКР (SIC) 29 «Раскрытие информации – концессионные соглашения на предоставление услуг»*

Исходная информация

- 1 Во многих странах инфраструктура для предоставления общественных услуг – такая как дороги, мосты, туннели, тюрьмы, больницы, аэропорты, водораспределительные сооружения, система энергоснабжения и телекоммуникационные сети - традиционно строилась, управлялась и обслуживалась субъектами государственного сектора и финансировалась через общественные бюджетные ассигнования.
- 2 В некоторых странах правительства ввели в практику использование соглашений о договорных услугах, чтобы привлечь субъектов частного сектора к участию в развитии, финансировании, управлении и обслуживании данной инфраструктуры. Инфраструктура может уже существовать или может быть построена во время действия соглашения о предоставлении услуг. Договоренность в рамках настоящего разъяснения обычно вовлекает предприятие частного сектора (оператор) для строительства инфраструктуры, используемой для предоставления общественных услуг, или ее усовершенствования (например, путем увеличения ее мощностей), а также управления и обслуживания данной инфраструктуры в течение определенного периода времени. Услуги оператора оплачиваются в течение периода договоренности. Договоренность регулируется контрактом, в котором оговариваются стандарты выполнения работ, механизмы регулирования цен и условия разрешения разногласий. Такая договоренность часто описывается как соглашение концессионных услуг по схемам «строительство —

* Название разъяснения ПКР (SIC) 29, ранее «Раскрытие информации – концессионные соглашения на предоставление услуг», было изменено разъяснением КРМФО 12.

управление — передача», «реконструкция — управление — передача» или «государство – частные предприятия».

- 3 Особенностью данных соглашений на предоставление услуг является характер общественного обслуживания обязательства, принятого оператором. Государственная политика направлена на услуги, связанные с инфраструктурой, которая будет предоставлена общественности, независимо от идентичности стороны, которая предоставляет услуги. Соглашение на предоставление услуг на контрактной основе обязывает оператора оказывать общественности услуги от имени субъекта государственного сектора. Другие общие черты:
- (a) сторона, предлагающая соглашение на предоставление услуг (поставщик концессии) является субъектом государственного сектора, включая государственный орган или субъект частного сектора, которому передается ответственность за предоставление услуг.
 - (b) оператор несет ответственность за осуществление, по крайней мере, части управления инфраструктурой и соответствующих услуг и действует не просто как агент от имени поставщика концессии.
 - (c) контракт устанавливает исходные цены, взимаемые оператором, и регулирует пересмотр цен в течение периода действия соглашения на предоставление услуг.
 - (d) оператор обязан передать инфраструктуру цеденту в указанном состоянии в конце периода действия соглашения, за небольшое вознаграждение или без прироста вознаграждения, независимо от того, какая из сторон изначально финансировала его.

Сфера применения

- 4 Настоящее разъяснение предоставляет руководство в отношении ведения учета операторами по концессионным соглашениям на предоставление услуг по государственно-частным концессионным соглашениям на предоставление услуг.
- 5 Настоящее разъяснение применяется к государственно-частным концессионным соглашениям на предоставление услуг, если:
- (a) поставщик концессии контролирует или регулирует то, какие услуги должен предоставить оператор в отношении инфраструктуры, кому он должен предоставить их и по какой цене; и
 - (b) поставщик концессии контролирует – на правах собственности, правах использования с целью извлечения выгоды или ином основании – любая значительная остаточная доля в инфраструктуре в конце периода действия соглашения.
- 6 Сфера применения настоящего разъяснения включает инфраструктуру, используемую при государственно-частных концессионных соглашениях на предоставление услуг на протяжении всего срока ее полезного использования, если соблюдаются условия, предусмотренные в пункте 5(a). Пункты AG1-AG8 предоставляют руководство в отношении определения того, входят ли, и до какой степени, государственно-частные концессионные соглашения на предоставление услуг в сферу применения настоящего разъяснения.
- 7 Настоящее разъяснение применяется к:
- (a) инфраструктуре, которую оператор строит или приобретает у третьего лица в целях соглашения на предоставление услуг; и
 - (b) существующей инфраструктуре, к которой поставщик концессии предоставляет оператору доступ в целях соглашения на предоставление услуг.
- 8 Настоящее разъяснение не предусматривает порядка учета в отношении инфраструктуры, которая удерживалась и была признана оператором в составе основных средств до заключения соглашения на предоставление услуг. К такой инфраструктуре применяются требования о прекращении признания, предусмотренные МСФО (изложены в МСФО (IAS) 16).
- 9 Настоящее разъяснение не предусматривает порядка учета поставщиками концессии.

Вопросы

- 10 Настоящее разъяснение рассматривает общие принципы признания и оценки обязательств и соответствующих прав в концессионных соглашениях на предоставление услуг. Требования по раскрытию информации о концессионных соглашениях на предоставление услуг описаны в ПКР (SIC) 29. В настоящем разъяснении рассматриваются следующие вопросы:
- (a) порядок учета прав оператора в отношении инфраструктуры;
 - (b) признание и оценка вознаграждения по соглашению;

- (c) услуги по строительству или усовершенствованию;
- (d) услуги по управлению;
- (e) затраты по займам;
- (f) порядок последующего учёта финансового актива и нематериального актива; и
- (g) объекты, предоставленные оператору поставщиком концессии.

Консенсус

Порядок учета прав оператора в отношении инфраструктуры

- 11 Инфраструктура, отвечающая условиям сферы применения настоящего разъяснения, не должна признаваться в составе основных средств оператора, потому что соглашение на предоставление договорных услуг не передает оператору право на контроль использования инфраструктуры общественного обслуживания. У оператора есть доступ к управлению инфраструктурой для предоставления общественных услуг от имени поставщика концессии в соответствии с условиями, определенными в контракте.

Признание и оценка вознаграждения по соглашению

- 12 В соответствии с условиями контрактов, удовлетворяющих критериям сферы применения настоящего разъяснения, оператор действует в качестве поставщика услуг. Оператор строит или усовершенствует инфраструктуру (услуги по строительству или усовершенствованию), используемую для предоставления общественных услуг, управляет и обслуживает данную инфраструктуру (услуги по управлению) в течение определенного периода времени.
- 13 Оператор должен признать и оценить выручку в соответствии с МСФО (IAS) 11 и 18, полученную в отношении услуг, которые он предоставляет. Если оператор предоставляет несколько видов услуг (то есть услуги по строительству или усовершенствованию и управлению) в рамках одного контракта или соглашения, то вознаграждение, полученное или подлежащее получению, должно быть распределено с учетом соответствующей справедливой стоимости поставленных услуг, если суммы идентифицируются по отдельности. Характер вознаграждения определяет порядок его последующего учёта. Порядок последующего учета полученного вознаграждения как финансового актива и как нематериального актива описывается ниже в пунктах 23-26.

Услуги по строительству или усовершенствованию

- 14 Оператор должен вести учет доходов и расходов, касающихся услуг по строительству или усовершенствованию, в соответствии с МСФО (IAS) 11.

Вознаграждение, предоставляемое поставщиком концессии оператору

- 15 Если оператор предоставляет услуги по строительству или усовершенствованию, вознаграждение, полученное или подлежащее получению оператором, должно признаваться по его справедливой стоимости. Вознаграждение может быть представлено правами на:
- (a) финансовый актив, или
 - (b) нематериальный актив.
- 16 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; поставщик концессии имеет небольшой выбор, позволяющий ему избежать оплаты, или вовсе не имеет такого выбора, обычно потому что соглашение обеспечивается правовой санкцией. Оператор имеет безусловное право на получение денежных средств, если поставщик концессии на контрактной основе гарантирует оператору выплату (a) оговоренных или определяемых сумм или (b) недостающих сумм, если таковые имеются, между суммами, полученными от пользователей общественных услуг и оговоренными или определяемыми суммами, даже если оплата зависит от оператора, гарантирующего, что инфраструктура соответствует указанным требованиям по качеству или эффективности.
- 17 Оператор должен признать нематериальный актив в той степени, в которой он получает право (лицензию) взимать плату с пользователей общественных услуг. Право взимать плату с пользователей

общественных услуг не является безусловным правом на получение денежных средств, потому что суммы зависят от степени, в которой общественность пользуется услугами.

- 18 Если услуги оператора по строительству оплачиваются частично финансовым активом и частично нематериальным активом, необходимо вести учет отдельно для каждого компонента вознаграждения оператора. Вознаграждение, полученное или подлежащее получению по обоим компонентам, должно первоначально признаваться по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению вознаграждения.
- 19 Характер вознаграждения, предоставляемого поставщиком концессии оператору, должен определяться с учетом условий контракта и соответствующим договорным правом, если таковое существует.

Услуги по управлению

- 20 Оператор должен вести учет доходов и расходов, касающихся услуг по управлению, в соответствии с МСФО (IAS) 18.

Договорные обязательства по восстановлению инфраструктуры до указанного уровня эксплуатационной пригодности

- 21 Оператор может иметь договорные обязательства, которые он должен выполнить как условие получения лицензии, (а) по доведению инфраструктуры до указанного уровня эксплуатационной пригодности или (б) по восстановлению инфраструктуры до указанного состояния до его передачи поставщику концессии в конце периода действия соглашения на предоставление услуг. Эти договорные обязательства по обслуживанию или восстановить инфраструктуры, за исключением любого элемента по усовершенствованию (см. пункт 14), должны признаваться и оцениваться в соответствии с МСФО (IAS) 37, то есть по наилучшей оценке расходов, которые потребуются для погашения существующего обязательства в конце отчетного периода.

Затраты по займам, понесенные оператором

- 22 В соответствии с МСФО (IAS) 23, затраты по займам, относящиеся к соглашению, должны признаваться как расход в периоде, в котором они были понесены, кроме случаев, когда оператор имеет договорное право на получение нематериального актива (право взимать плату с пользователей общественных услуг). В этом случае затраты по займам, относящиеся к соглашению, должны капитализироваться во время строительной фазы соглашения в соответствии с тем Стандартом.

Финансовый актив

- 23 МСФО (IAS) 32 и 39 и МСФО (IFRS) 7 применяются в отношении финансового актива, признанного согласно пунктам 16 и 18.
- 24 Сумма к получению от поставщика концессии или по его указанию учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 39 как:
- (а) ссуда или дебиторская задолженность;
 - (б) финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи; или
 - (с) если обозначен так при первоначальном признании, финансовый актив, оцениваемый по справедливой стоимости, изменения которого отражаются в составе прибыли или убытка, если соблюдаются условия такой классификации.
- 25 Если сумма к получению от поставщика концессии учитывается как ссуда, дебиторская задолженность или как финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи, МСФО (IAS) 39 требует, чтобы процент, рассчитанный с использованием метода эффективной ставки процента, был признан в составе прибыли или убытка.

Нематериальный актив

- 26 МСФО (IAS) 38 применяется в отношении нематериального актива, признанного в соответствии с пунктами 17 и 18. Пункты 45-47 МСФО (IAS) 38 предоставляют руководство по оценке нематериальных активов, приобретенных в обмен на неденежный актив или активы или сочетание денежных и неденежных активов.

Объекты, предоставляемые оператору поставщиком концессии

- 27 В соответствии с пунктом 11 объекты инфраструктуры, к которым оператору поставщиком концессии предоставляется доступ в целях соглашения на предоставление услуг, не признаются в составе основных средств оператора. Поставщик концессии также может предоставить оператору другие объекты, которые оператор может хранить или распоряжаться ими по своему желанию. Если такие активы являются частью вознаграждения, подлежащего оплате поставщиком концессии за услуги, они не являются государственными грантами, как определено в МСФО (IAS) 20. Они признаются как активы оператора, отраженные по справедливой стоимости при первоначальном признании. Оператор должен признать обязательство в отношении невыполненных обязанностей, которые он принял в обмен на активы.

Дата вступления в силу

- 28 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2008 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2008 г., то оно обязано раскрыть этот факт.

Переход к новому порядку учета

- 29 В соответствии с пунктом 30 учет изменений принципов учетной политики ведется в соответствии с МСФО (IAS) 8, то есть ретроспективно.
- 30 Если в отношении определенного соглашения на предоставление услуг оператор не может применить настоящее разъяснение ретроспективно на начало самого раннего представленного периода, он должен:
- (a) признать финансовые и нематериальные активы, которые существовали на начало самого раннего представленного периода;
 - (b) использовать предыдущую балансовую стоимость данных финансовых и нематериальных активов (несмотря на предыдущую классификацию) как их балансовую стоимость на данную дату; и
 - (c) протестировать финансовые и нематериальные активы, признанные на данную дату, на предмет обесценения, кроме случаев, когда это невозможно сделать, в этом случае суммы должны тестироваться на предмет обесценения на дату начала текущего периода.

Приложение А

Руководство по применению

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего разъяснения.

Сфера применения (пункт 5)

- AG1 В пункте 5 настоящего разъяснения указано, что инфраструктура удовлетворяет условиям сферы применения настоящего разъяснения, если применяются следующие условия:
- (a) поставщик концессии контролирует или регулирует то, какие услуги должен предоставить оператор в отношении инфраструктуры, кому он должен предоставить их и по какой цене; и
 - (b) поставщик концессии контролирует – на правах собственности, правах использования с целью извлечения выгоды или ином основании – любая значительная остаточная доля в инфраструктуре в конце периода действия соглашения.
- AG2 Контроль или регулирование, указанные в условии (a), могут осуществляться посредством контракта или иным образом (например, через регулирующий орган), и включают обстоятельства, при которых поставщик концессии покупает всю продукцию, а также обстоятельства, при которых некоторая часть или весь объем продукции покупается другими пользователями. При применении этого условия поставщик концессии и любые связанные стороны должны рассматриваться вместе. Если поставщиком концессии является субъект государственного сектора, то государственный сектор в целом, вместе с любыми регулирующими органами, действующими в интересах общественности, должен расцениваться как связанная сторона поставщика концессии в целях настоящего разъяснения.
- AG3 В целях условия (a), поставщик концессии не должен иметь полный контроль над ценами: достаточно, чтобы цены регулировались поставщиком концессии, контрактом или регулирующим органом, например механизм установления верхнего предела. Однако, условие должно применяться к существу соглашения. Характеристики, не имеющие отношения к существу соглашения, такие как установление верхнего предела, которая будет применяться только при отдаленных обстоятельствах, должны игнорироваться. Наоборот, если например, контракт подразумевает предоставление оператору свободы в установлении цены, но любая сверхприбыль возвращается поставщику концессии, на доход оператора устанавливается верхний предел и соблюдается ценовой элемент теста контроля.
- AG4 В целях условия (b), контроль поставщика концессии над любой значительной остаточной долей должен как ограничивать практическую способность оператора продать или заложить инфраструктуру, так и предоставить поставщику концессии продолжающееся право на использование постоянного права пользования на протяжении всего периода действия соглашения. Остаточная доля в инфраструктуре – это расчетная текущая стоимость инфраструктуры на момент достижения срока и состояния, ожидаемых в конце периода действия соглашения.
- AG5 Следует отличать контроль от управления. Если поставщик концессии сохраняет за собой контроль в той степени, которая описана в пункте 5 (a), и какую-либо значительную остаточную долю в инфраструктуре, оператор только управляет инфраструктурой от имени поставщика концессии - даже при том, что во многих случаях он может иметь широкие управленческие полномочия.
- AG6 Условия (a) и (b) вместе идентифицируют случаи, когда инфраструктура, включая любые требуемые замены (см. пункт 21), контролируется поставщиком концессии на протяжении всего экономического срока ее службы. Например, если оператор должен заменить часть объекта инфраструктуры в течение периода действия соглашения (например, верхний слой дороги или крышу здания), объект инфраструктуры должен рассматриваться как единое целое. Таким образом, условие (b) соблюдается для всей инфраструктуры, включая ту часть, которая была заменена, если поставщик концессии контролирует любую значительную остаточную долю при окончательной замене данной части.
- AG7 Иногда использование инфраструктуры частично регулируется способом, описанным в пункте 5 (a), и частично не регулируется. Однако, такие соглашения могут быть разных форм:
- (a) любая инфраструктура, которая физически отделима и может управляться самостоятельно, а также удовлетворяет определению единицы, генерирующей денежные средства, в соответствии с МСФО (IAS) 36, должна анализироваться отдельно, если она используется полностью в целях, которые не регулируются. Например, это может применяться в отношении частного крыла больницы в тех случаях, когда остальная часть больницы используется поставщиком концессии для лечения пациентов на бесплатной основе.
 - (b) если исключительно вспомогательные виды деятельности не регулируются, тесты контроля должны применяться таким образом, словно данных услуг не существует, поскольку в тех случаях, когда поставщик концессии контролирует услуги, как описано в пункте 5,

существование вспомогательных видов деятельности не уменьшает контроль поставщика концессии над инфраструктурой.

- AG8 Оператор может иметь право на использование отделимой части инфраструктуры, описанной в пункте AG7 (а), или средств, используемых для оказания вспомогательных нерегулируемых услуг, описанных в пункте AG7 (б). В любом случае может быть, по сути, поставщиком концессии предоставлена аренда оператору; если это так, она должна учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 17.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности клиентов»

Ссылки

- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 18 «Выручка»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»

Исходная информация

- 1 Программы лояльности клиентов используются предприятиями для обеспечения клиентов средствами поощрения для покупки их товаров или услуг. Если клиент покупает товары или услуги, предприятие предоставляет призовые баллы (часто описываемые как «баллы»). Клиент может обменять призовые баллы, например, на товары или услуги, предоставляемые бесплатно или по дисконтированной стоимости.
- 2 Программы функционируют различными способами. От клиентов может потребоваться накопление определенного минимального количества или значения призовых баллов прежде, чем они смогут обменять их. Призовые баллы могут быть связаны с отдельными покупками или группами покупок, или с постоянным клиентом на протяжении определенного периода. Предприятие может реализовывать программу лояльности клиента самостоятельно или участвовать в программе, реализуемой третьим лицом. Предлагаемые призы могут включать товары или услуги, поставляемые предприятием самостоятельно, и/или права на требование товаров или услуг от третьего лица.

Сфера применения

- 3 Настоящее разъяснение применяется к призовым баллам по программам лояльности клиентов, которые:
 - (a) предприятие предоставляет своим клиентам как часть коммерческой операции, то есть продажи товаров, предоставления услуг или использования клиентом активов предприятия; и
 - (b) клиенты могут в будущем обменять на бесплатные или дисконтированные товары или услуги при условии соответствия дальнейшим предусмотренным условиям.В разъяснении рассматривается учет, применяемый предприятием, которое предоставляет призовые баллы своим клиентам.

Вопросы

- 4 Настоящее разъяснение отвечает на следующие проблемные вопросы:
 - (a) Следует ли признавать и оценивать обязательство предприятия по предоставлению бесплатных или дисконтированных товаров или услуг («призы») в будущем путем:
 - (i) выделения части суммы возмещения, полученного или подлежащего получению в результате коммерческой операции, на призовые баллы и отсрочки признания выручки (применение пункта 13 МСФО (IAS) 18); или
 - (ii) обеспечения расчетных будущих затрат на предоставление призов (применение пункта 19 МСФО (IAS) 18); и

- (b) если часть суммы возмещения выделяется на призовые баллы:
 - (i) какая часть должна выделяться на призовые баллы;
 - (ii) когда должна признаваться выручка; и
 - (iii) если призы предоставляются третьим лицом, как должна оцениваться выручка.

Консенсус

- 5 Предприятие должно применять пункт 13 МСФО (IAS) 18 и учитывать призовые баллы как отдельно идентифицируемый элемент коммерческой операции(й), при которой они предоставляются ('первоначальная продажа'). Справедливая стоимость возмещения, полученного или подлежащего получению в отношении первоначальной продажи, должна распределяться между призовыми баллами и другими элементами продажи.
- 6 Возмещение, выделяемое на предоставление призовых баллов, должно оцениваться с учетом их справедливой стоимости, то есть суммы, за которую призовые баллы могут быть отдельно проданы.
- 7 Если предприятие предоставляет призы самостоятельно, оно должно признавать вознаграждение, выделенное на предоставление призовых баллов, как выручку после обмена призовых баллов и выполнения им своих обязательств по предоставлению призов. Сумма признаваемой выручки будет основана на количестве призовых баллов, которые были обменены на призы, относительно общего количества, которое предполагалось погасить.
- 8 Если призы предоставляются третьим лицом, предприятие должно решить, взимает ли оно возмещение, выделяемое на предоставление призовых баллов, за свой собственный счет (то есть как принципал в операции) или от имени третьего лица (то есть как агент для третьего лица).
 - (a) Если предприятие взимает возмещение от имени третьего лица, оно должно:
 - (i) оценивать свою выручку как чистую сумму, удерживаемую на своем собственном счету, то есть разницу между возмещением, выделяемым на предоставление призовых баллов, и суммой, подлежащей выплате третьему лицу за предоставление призов; и
 - (ii) признавать данную чистую сумму как выручку, когда у третьего лица возникает обязательство по предоставлению призов и право на получение возмещения за выполнение данного обязательства. Эти события могут иметь место после предоставления призовых баллов. В качестве альтернативы, если клиент имеет право на выбор требовать призы от предприятия или от третьего лица, эти события могут иметь место только, если клиент решает потребовать призы от третьего лица.
 - (b) Если предприятие взимает возмещение за свой собственный счет, оно должно оценивать свою выручку как сумму валового возмещения, выделяемую на предоставление призовых баллов, и признавать выручку в том случае, когда оно выполняет свои обязательства в отношении выплаты призов.
- 9 Если предполагается, что неизбежные затраты на выполнение обязательств по предоставлению призов превысят возмещение, полученное и подлежащее получению за них (то есть возмещение, выделяемое на предоставление призовых баллов во время первоначальной продажи, которое еще не было признано как выручка, плюс любое дальнейшее возмещение, подлежащее получению при обмене клиентом призовых баллов на призы), предприятие имеет обременительные контракты. Обязательство признается на сумму превышения в соответствии с МСФО (IAS) 37. Необходимость признать такое обязательство может возникнуть, если ожидаемые затраты на предоставление призов увеличиваются, например если предприятие пересматривает свои ожидания в отношении количества призовых баллов, которые будут выплачены.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

- 10 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2008 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 июля 2008 г., то оно обязано раскрыть этот факт.
- 10A В пункт AG2 были внесены поправки публикацией «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в мае 2010 г. Предприятие должно применять данную поправку для годовых периодов, начинающихся 1 января

2011 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет поправки для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.

- 11 Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Приложение

Руководство по применению

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего разъяснения.

Оценка справедливой стоимости призовых баллов

- AG1 Пункт 6 раздела «Консенсус» требует проведения оценки возмещения, выделяемого на предоставление призовых баллов, с учетом их справедливой стоимости, то есть суммы, за которую призовые баллы могут быть отдельно проданы. Если справедливая стоимость не наблюдается непосредственно, она должна быть приблизительно оценена.
- AG2 Предприятие может оценить справедливую стоимость призовых баллов с учетом справедливой стоимости призов, на которые они могут быть обменены. Справедливая стоимость данных призов будет уменьшена на сумму:
- (a) справедливой стоимости призов, которые будут предложены клиентам, которые не заработали призовых баллов при первоначальной продаже; и
 - (b) той части призовых баллов, которая, как ожидается, не будет обменена клиентами на призы.
- Если клиенты могут выбирать из диапазона различных призов, справедливая стоимость призовых баллов будет отражать значения справедливой стоимости диапазона доступных призов, взвешенных пропорционально частоте, с которой каждый приз, как ожидается, будет выбран.
- AG3 В некоторых обстоятельствах, в наличии могут быть другие методы оценки. Например, если призы предоставляются третьим лицом, а предприятие платит третьему лицу за каждый призовой балл, который оно предоставляет, предприятие может оценивать справедливую стоимость призовых баллов с учетом суммы, которую он платит третьему лицу, плюс разумная маржа прибыли. Необходимо использовать суждение для выбора и применения методов оценки, которая удовлетворяет требованиям пункта 6 раздела «Консенсус» и является самой приемлемой в данных обстоятельствах.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14 «МСФО (IAS) 19

- Предельная величина актива пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь»

Ссылки

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»,
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»

Исходная информация

- 1 В пункте 58 МСФО (IAS) 19 оценка актива плана с установленными выплатами ограничивается «приведенной стоимостью экономических выгод, доступных в форме возврата средств из плана или сокращений будущих взносов в план» плюс непризнанные прибыли и убытки. Возникли вопросы о том, когда возврат средств или сокращения будущих взносов должны расцениваться как доступные, в частности в тех случаях, когда существует минимальное требование к финансированию.
- 2 Минимальные требования к финансированию существуют во многих странах с целью гарантирования выполнения обязательства по предоставлению вознаграждений по окончании трудовой деятельности перед членами плана по выплате вознаграждений работникам. Такие требования обычно предусматривают минимальную сумму или уровень взносов, которые должны быть внесены в план за определенный период. Следовательно, минимальное требование к финансированию может ограничить способность предприятия сокращать будущие вклады.
- 3 Кроме того, ограничение оценки актива плана с установленными выплатами может привести к тому, что минимальное требование к финансированию будет обременительным. Обычно требование к внесению взносов в план не затрагивает оценку актива или обязательства плана с установленными выплатами. Причина этого заключается в том, что вклады, будучи внесенными, становятся активами плана и, таким образом, дополнительное чистое обязательство является нулевым. Однако, минимальное требование к финансированию может привести к возникновению обязательства, если необходимые вклады недоступны для предприятия после их оплаты.
- 3А В ноябре 2009 года Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности были внесены изменения в Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14 для исключения непреднамеренного последствия, возникающего в результате досрочного погашения будущих взносов в условиях, когда имеет место минимальное требование к финансированию.

Сфера применения

- 4 Настоящее разъяснение применяется в отношении всех установленных вознаграждений по окончании трудовой деятельности и других долгосрочных установленных вознаграждений работникам.

- 5 В целях настоящего разъяснения минимальными требованиями к финансированию являются любые требования к финансированию плана установленных вознаграждений по окончании трудовой деятельности или других долгосрочных установленных вознаграждений.

Вопросы

- 6 Настоящее разъяснение отвечает на следующие проблемные вопросы:
- (a) в каких случаях возникает возврат средств или сокращения будущих взносов в соответствии с пунктом 58 МСФО (IAS) 19.
 - (b) как минимальное требование к финансированию может повлиять на наличие сокращений будущих взносов.
 - (c) в каких случаях минимальное требование к финансированию может привести к возникновению обязательства.

Консенсус

Возникновение возврата средств или сокращения будущих взносов

- 7 Предприятие должно определять возникновение возврата средств или сокращения будущих взносов в соответствии с условиями плана и любыми требованиями, установленными законодательством юрисдикции плана.
- 8 Экономическая выгода, в форме возврата средств или сокращения будущих взносов, возникает в том случае, если предприятие может реализовать ее в какой-либо момент в течение периода действия плана или при выполнении обязательства по плану. В частности такая экономическая выгода может возникнуть, даже если она не может быть реализована незамедлительно на конец отчетного периода.
- 9 Возникающая экономическая выгода не зависит от того, как предприятие намеревается использовать излишки активов. Предприятие определяет максимальную экономическую выгоду от возврата средств, сокращения будущих взносов или их комбинации. Предприятие не признает экономические выгоды от комбинации возврата средств и сокращения будущих взносов на основании взаимоисключающих допущений.
- 10 В соответствии с МСФО (IAS) 1 предприятие должно раскрыть информацию об основных источниках неопределенности расчетных оценок на конец отчетного периода, которые включают в себе значительный риск возникновения необходимости вносить существенные корректировки в балансовую стоимость чистого актива или обязательства, признанную в отчете о финансовом положении. Это может включать раскрытие любых ограничений на текущую реализуемость излишка активов или раскрытие основания для определения суммы доступной экономической выгоды.

Экономическая выгода, доступная в форме возврата средств

Право на возврат средств

- 11 Возврат средств возникает у предприятия в том случае, если предприятие имеет безусловное право на получение такого возврата:
- (a) в течение периода действия плана, без допущения о том, что обязательства плана должны быть выполнены с целью получения возврата (например, в некоторых юрисдикциях предприятие может иметь право на возврат в течение периода действия плана, независимо от того, выполнены ли обязательства плана); или
 - (b) при условии постепенного выполнения обязательств плана в течение продолжительного периода времени до тех пор, пока все участники плана не уйдут с предприятия; или
 - (c) при условии выполнения обязательств плана в полном объеме в единственном случае (то есть как завершение плана).

Безусловное право на возврат средств может существовать независимо от уровня финансирования плана на конец отчетного периода.

- 12 Если право предприятия на возврат излишка активов зависит от возникновения или не возникновения одного или нескольких неопределенных будущих событий, не находящихся под его полным контролем, то предприятие не имеет безусловного права и не должно признавать актив.

Оценка экономической выгоды

- 13 Предприятие должно оценивать экономическую выгоду, доступную в форме возврата суммы излишка на конец отчетного периода (которая представляет собой справедливую стоимость активов плана за вычетом приведенной стоимости обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами), который предприятие имеет право получить в виде возврата средств за вычетом любых соответствующих затрат. Например, если на сумму возврата начисляется какой-либо налог, кроме подоходного налога, предприятие должно оценить сумму возврата за вычетом данного налога.
- 14 При оценке суммы доступного возврата средств, когда план ликвидируется (пункт 11 (с)), предприятие должно включать затраты в план по погашению обязательств плана и возврату средств. Например, предприятие должно вычесть стоимость профессиональных услуг, если они оплачены за счет плана, а не предприятием, и затраты на выплату страховых премий, которые могут потребоваться для обеспечения обязательства при ликвидации.
- 15 Если сумма возврата определяется как полная сумма или часть излишка, а не фиксированная сумма, предприятие не должно вносить корректировку во временную стоимость денег, даже если возврат реализуется только на будущую дату.

Экономическая выгода, доступная в форме сокращения взносов

- 16 При отсутствии минимального требования к финансированию в отношении взносов, касающихся будущих услуг, экономической выгодой, доступной в форме сокращения будущих взносов является цена будущих услуг, предоставляемых предприятию за каждый период в течение наименьшей из величин: ожидаемого срока действия плана и ожидаемого срока действия предприятия. Стоимость будущих услуг, предоставляемых предприятию, исключает суммы расходов, которые понесут работники.
- 17 Предприятие должно определить стоимость будущих услуг с использованием допущений, соответствующих допущениям, используемым для определения обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами, и ситуации, которая существует на конец отчетного периода как определено в МСФО (IAS) 19. Следовательно, предприятие не принимает допущение об изменении вознаграждений, предоставляемых по плану в будущем, если в план не будут внесены поправки, и принимает допущение о том, что в будущем будет устойчивая рабочая сила, кроме случаев, когда предприятие явно намерено в конце отчетного периода сократить количество работников, включенных в план. В последнем случае допущение о будущей рабочей силе должно включать информацию о сокращении.

Влияние минимального требования к финансированию на экономическую выгоду в форме сокращения будущих взносов

- 18 Предприятие должно проанализировать любое минимальное требование к финансированию на указанную дату в отношении взносов, которые обязаны покрывать (а) любой существующий недостаток средств по прошлым услугам на основе минимального финансирования и (б) будущие услуги.
- 19 Взносы с целью покрытия любого существующего недостатка средств на основе минимального требования к финансированию в отношении уже полученных услуг не влияют на будущие взносы за будущие услуги. Они могут привести к возникновению обязательства в соответствии с пунктами 23-26.
- 20 Если существует минимальное требование к финансированию для взносов, касающихся будущих услуг, то экономической выгодой, доступной в форме сокращения будущих взносов, является сумма:
- (а) любая сумма, которая сокращает будущие взносы по минимальному требованию к финансированию за будущие услуги, поскольку предприятие сделало предварительную оплату (т.е. оплатило сумму заранее, а именно до того, как должно было это сделать); и
 - (б) расчетная стоимость будущих услуг в каждом периоде в соответствии с пунктами 16 и 17, за вычетом расчетной стоимости взносов по минимальному требованию к финансированию, которые бы требовались за будущие услуги в тех периодах, если бы не было предварительной оплаты, указанной в пункте (а).

- 21 Предприятие должно оценить будущие минимальные взносы, требуемые к финансированию будущих услуг, принимая во внимание влияние любого существующего профицита, установленного с использованием основы для минимального финансирования, но исключая предварительную оплату, указанную в пункте 20 (а). Предприятие должно использовать допущения на основе минимального требования к финансированию и, по некоторым факторам, не предусмотренным этой основой, - допущения, соответствующие тем, что используются для определения обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами, а также ситуации, которые существуют на конец отчетного периода, как определено МСФО (IAS) 19. Оценка должна включать любые изменения, ожидаемые в результате оплаты предприятием минимальных взносов, когда те подлежат оплате. Однако, оценка не должна включать влияние ожидаемых изменений в условиях основы для минимального финансирования, которые по существу не предписаны или не согласованы на договорной основе в конце отчетного периода.
- 22 Когда предприятие определяет сумму, описанную в пункте 20(b), если будущие минимальные взносы, требуемые к финансированию будущих услуг, превышают стоимость будущих услуг по МСФО (IAS) 19 в любом указанном периоде, то такое превышение уменьшает сумму экономической выгоды, доступной в форме сокращения будущих взносов, в конце отчетного периода. Однако, сумма, описанная в пункте 20(b) никогда не может быть меньше нуля.

Случаи, когда минимальное требование к финансированию может привести к возникновению обязательства

- 23 Если у предприятия в соответствии с минимальным требованием к финансированию возникает обязательство по оплате взносов для покрытия существующего недостатка на основе минимального требования к финансированию в отношении уже полученных услуг, предприятие должно определить, будут ли взносы, подлежащие оплате, доступны в форме возврата средств или сокращения будущих взносов после их оплаты в план.
- 24 В той мере, в какой подлежащие оплате взносы не будут доступны после их оплаты в план, предприятие должно признать обязательство при возникновении обязанности. Обязательство должно уменьшить актив плана с установленными выплатами или увеличить обязательство плана с установленными выплатами, чтобы не ожидалась никакая прибыль или убыток в результате применения пункта 58 МСФО (IAS) 19, когда оплачиваются взносы.
- 25 Предприятие должно применить пункт 58А МСФО (IAS) 19 до определения обязательства в соответствии с пунктом 24.
- 26 Обязательство в отношении минимального требования к финансированию и любой последующей повторной оценки данного обязательства должно быть немедленно признано в соответствии с принятой политикой предприятия по признанию влияния ограничений, описанных в пункте 58 МСФО (IAS) 19, на оценку актива плана с установленными выплатами. В частности:
- (а) предприятие, которое признает влияние ограничений, описанных в пункте 58, в составе прибыли или убытка в соответствии с пунктом 61 (g) МСФО (IAS) 19, должно немедленно признать корректировку в составе прибыли или убытка.
 - (б) предприятие, которое признает влияние ограничений, описанных в пункте 58, в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 93С МСФО (IAS) 19, должен немедленно признать корректировку в составе прочего совокупного дохода.

Дата вступления в силу

- 27 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2008 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается.
- 27А МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того он внес поправки в пункт 26. Предприятие должно применять данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то поправки должны применяться для данного более раннего периода.
- 27В В публикацию «Досрочное погашение минимальных требований к финансированию» был добавлен пункт 3А и внесены изменения в пункты 16-18 и 20-22. Предприятие должно применить данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет поправки для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.

Переход к новому порядку учета

- 28 Предприятие должно применять настоящее разъяснение с начала первого периода, представленного в первой финансовой отчетности, к которой применяется настоящее разъяснение. Предприятие должно признать любую первоначальную корректировку, возникающую при применении настоящего разъяснения, в составе нераспределенной прибыли в начале данного периода.
- 29 Предприятие должно применять поправки в пунктах 3А, 16-18 и 20-22, начиная с самого раннего сравнительного периода, представленного в первой финансовой отчетности, в которой предприятие использует это Разъяснение. Если предприятие ранее использовало это Разъяснение до того, как применяло поправки, оно должно признать корректировку, возникающую в результате применения поправок в составе нераспределённой прибыли в начале самого раннего представленного сравнительного периода.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости»

Ссылки

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.),
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»,
- МСФО (IAS) 18 «Выручка»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»,
- КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг»,
- КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности клиентов»

Исходная информация

- 1 В индустрии недвижимого имущества, предприятия, принимающие обязательства по строительству объектов недвижимого имущества, напрямую или через субподрядчиков, могут вступить в соглашения с одним или несколькими покупателями до завершения строительства. Такие соглашения принимают разнообразные формы.
- 2 Например, предприятия, принимающие обязательство по строительству объектов жилой недвижимости, могут начать продавать отдельные единицы (квартиры или здания) на стадии «незавершенного строительства», то есть в то время как строительство все еще находится в процессе или даже до его начала. Каждый покупатель вступает в соглашение с предприятием на приобретение указанной единицы, когда она будет готова к заселению. Как правило, покупатель дает задаток предприятию, который возвращается, только если предприятие не может предоставить завершённую единицу в соответствии с условиями соглашения. Остаток стоимости покупки обычно оплачивается предприятию только при завершении строительства по соглашению, когда покупатель получает права на владение единицей.
- 3 Предприятия, принимающие обязательство по строительству объектов коммерческого или индустриального недвижимого имущества, могут вступить в соглашение с единственным покупателем. От покупателя могут потребоваться поэтапные платежи в период между началом действия соглашения и его завершением. Строительство может осуществляться на земле, которой покупатель владеет или которую арендует до начала строительства.

Сфера применения

- 4 Настоящее разъяснение применяется к учету дохода и связанных расходов, полученных и понесенных предприятиями, принимающими обязательство по строительству объектов недвижимого имущества напрямую или через субподрядчиков.
- 5 Соглашения, которые входят в сферу применения настоящего разъяснения – это соглашения на строительство объектов недвижимого имущества. В дополнение к строительству объектов недвижимого имущества такие соглашения могут включать поставку других товаров или услуг.

Вопросы

- 6 В настоящем разъяснении рассматриваются два вопроса:

- (a) Входит ли соглашение в сферу применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18?
- (b) В каких случаях должен признаваться доход от строительства объектов недвижимого имущества?

Консенсус

- 7 В следующем обсуждении делается допущение, что предприятие ранее проанализировало соглашение на строительство объектов недвижимого имущества и все связанные соглашения и решило не сохранять в дальнейшем ни своего участия в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, ни эффективного контроля над построенным объектом недвижимого имущества в той степени, которая не допускала бы признание некоторых или всех вознаграждений в составе выручки. Если признание части вознаграждения в составе выручки не допускается, следующее рассмотрение применяется только в отношении той части соглашения, для которой будет признаваться выручка.
- 8 В рамках одного соглашения, предприятие может заключить контракт на поставку товаров или услуг в дополнение к строительству объектов недвижимого имущества (например, продажа земли или предоставление услуг по управлению недвижимостью). В соответствии с пунктом 13 МСФО (IAS) 18, возможно, потребуется разделить такое соглашение на отдельно идентифицируемые компоненты, включая компонент строительства объектов недвижимого имущества. Справедливая стоимость общего вознаграждения, полученного или подлежащего получению, должна быть распределена на каждый компонент. Если идентифицируются отдельные компоненты, предприятие применяет пункты 10-12 настоящего разъяснения к компоненту строительства объектов недвижимого имущества, чтобы определить, входит ли данный компонент в сферу применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18. Далее критерии выделения сегментов, предусмотренные МСФО (IAS) 11, применяются к любому компоненту соглашения, который определяется как договор на строительство.
- 9 Следующее рассмотрение направлено на соглашение на строительство объектов недвижимого имущества, но оно также применяется к компоненту строительства объектов недвижимого имущества, идентифицированному в рамках соглашения, которое включает другие компоненты.

Определение того, входит ли соглашение в сферу применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18

- 10 Определение того, входит ли соглашение на строительство объектов недвижимого имущества в сферу применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18, зависит от условий соглашения и окружающих его фактов и обстоятельств. Такое определение требует применения суждения в отношении каждого соглашения.
- 11 МСФО (IAS) 11 применяется в том случае, когда соглашение отвечает определению договора на строительство, изложенному в пункте 3 МСФО (IAS) 11: «договор, заключаемый с целью строительства объекта или группы объектов ...». Соглашение на строительство объектов недвижимого имущества, отвечает определению договора на строительство, при котором покупатель может оговорить основные структурные элементы дизайна объекта недвижимого имущества до начала строительства и/или оговорить основные структурные изменения в процессе осуществления строительства (независимо от того, реализует ли он эту возможность). Когда применяется МСФО (IAS) 11, договор на строительство также включает любые контракты или компоненты предоставления услуг, которые непосредственно связаны со строительством объектов недвижимого имущества в соответствии с пунктом 5(а) МСФО (IAS) 11 и пунктом 4 МСФО (IAS) 18.
- 12 Напротив, соглашение на строительство объектов недвижимого имущества, при котором покупатели имеют только ограниченную возможность повлиять на дизайн объекта недвижимого имущества, например, может выбрать дизайн из вариантов, предлагаемых предприятием, или оговорить только незначительные изменения к базовому дизайну, является соглашением на продажу товаров в рамках сферы применения МСФО (IAS) 18.

Учет дохода от строительства объектов недвижимого имущества

Соглашение является договором на строительство

- 13 Если соглашение входит в сферу применения МСФО (IAS) 11 и его результат, может быть надежно оценен, предприятие должно признать доход, исходя из стадии завершенности контрактной деятельности в соответствии с МСФО (IAS) 11.
- 14 Соглашение может не удовлетворять определению договора на строительство и, следовательно, входить в сферу применения МСФО (IAS) 18. В этом случае предприятие должно определить, заключено ли

соглашение на предоставление услуг или на продажу товаров.

Соглашение является соглашением на предоставление услуг

- 15 Если предприятие не имеет обязательства приобретать и поставлять строительные материалы, соглашение может быть только соглашением на предоставление услуг в соответствии с МСФО (IAS) 18. В этом случае, если критерии, предусмотренные в пункте 20 МСФО (IAS) 18 соблюдаются, МСФО (IAS) 18 требует, чтобы доход был признан, исходя из стадии завершенности операции с использованием метода процента выполнения. Требования МСФО (IAS) 11 обычно применяются к признанию дохода и связанных расходов по такой операции (пункт 21 МСФО (IAS) 18).

Соглашение является соглашением на продажу товаров

- 16 Если предприятие обязано предоставлять услуги вместе со строительными материалами, чтобы выполнить свои договорные обязательства по поставке объектов недвижимого имущества покупателю, соглашение является соглашением на продажу товаров, и применяются критерии признания дохода, предусмотренные в пункте 14 МСФО (IAS) 18.
- 17 Предприятие может передать покупателю контроль и значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности в отношении объекта незавершенного строительства в его текущего состояния по мере осуществления строительства. В этом случае, если все критерии, изложенные в пункте 14 МСФО (IAS) 18, постоянно соблюдаются по мере осуществления строительства, то предприятие должно признать доход, исходя из стадии завершенности с использованием метода процента выполнения. Требования МСФО (IAS) 11 обычно применяются в отношении признания дохода и связанных расходов по такой операции.
- 18 Предприятие может передать покупателю контроль и значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности в отношении объекта недвижимого имущества одновременно и в полном объеме (например, по завершению, во время или после предоставления). В этом случае, предприятие должно признать доход только в том случае, если все критерии, изложенные в пункте 14 МСФО (IAS) 18 соблюдены.
- 19 Если предприятие обязано выполнять дальнейшую работу в отношении объекта недвижимого имущества, уже предоставленного покупателю, оно должно признать обязательство и расход в соответствии с пунктом 19 МСФО (IAS) 18. Обязательство должно быть оценено в соответствии с МСФО (IAS) 37. Если предприятие обязано предоставить дальнейшие товары или услуги, которые идентифицируются отдельно от объекта недвижимого имущества, уже предоставленного покупателю, оно должно идентифицировать оставшиеся товары или услуги как отдельный компонент продажи в соответствии с пунктом 8 настоящего разъяснения.

Раскрытие информации

- 20 В том случае, когда предприятие признает доход с использованием метода процента выполнения по соглашениям, которые постоянно удовлетворяют всем критериям, изложенным в пункте 14 МСФО (IAS) 18, по мере осуществления строительства (см. пункт 17 настоящего разъяснения), оно должно раскрыть:
- способ определения того, какие соглашения постоянно соблюдают все критерии, изложенные в пункте 14 МСФО (IAS) 18 по мере осуществления строительства;
 - сумму дохода, полученного по таким соглашениям за период; и
 - методы, использованные для определения стадии завершенности соглашений, находящихся в процессе исполнения.
- 21 Для соглашений, описанных в пункте 20, которые находятся в процессе исполнения, предприятие должно также раскрыть:
- совокупную сумму понесенных затрат и признанных доходов (за вычетом признанных убытков) до настоящего времени; и
 - сумму полученных авансов.

Поправки в приложение к МСФО (IAS) 18

22-23 [Поправки, внесенные в Приложение к МСФО (IAS) 18]

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

- 24 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2009 г., то оно обязано раскрыть этот факт.
- 25 Изменения в учетной политике должны учитываться ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 16 «Хеджирование чистой инвестиции в иностранную операцию»

Ссылки

- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»,
- МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

Исходная информация

- 1 Многие предприятия имеют инвестиции в зарубежную деятельность (как определено в пункте 8 МСФО (IAS) 21). Такая зарубежная деятельность может быть представлена дочерними предприятиями, ассоциированными компаниями, совместными предприятиями или филиалами. МСФО (IAS) 21 требует, чтобы предприятие определяло функциональную валюту зарубежной деятельности как валюту соответствующей первичной экономической среды. При переводе результатов и финансового положения зарубежной деятельности в валюту представления, предприятие должно признавать курсовые разницы в прочем совокупном доходе до выбытия субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность.
- 2 Учет хеджирования валютного риска, возникающего при чистых инвестициях в зарубежную деятельность, применяется только тогда, когда чистые активы такой зарубежной деятельности включаются в финансовую отчетность*. Статья, хеджируемая в отношении валютного риска, возникающего при чистых инвестициях в зарубежную деятельность, может быть суммой чистых активов, равной или меньше балансовой стоимости чистых активов зарубежной деятельности.
- 3 МСФО (IAS) 39 требует обозначения статьи, пригодной для хеджирования, и инструментов хеджирования в отношениях хеджирования. Если есть обозначенные отношения хеджирования, в случае хеджирования чистой инвестиции, прибыли или убытки от инструмента хеджирования, который определен как эффективный при хеджировании чистых инвестиций, признаются в прочем совокупном доходе и включаются вместе с курсовыми разницами, возникающими при переводе результатов и финансового положения зарубежной деятельности.
- 4 Предприятие, имеющее много субъектов, осуществляющих зарубежную деятельность, может подвергаться многим валютным рискам. Настоящее разъяснение предоставляет руководство по идентификации валютных рисков, квалифицируемых как хеджируемый риск при учете хеджирования чистых инвестиций в зарубежную деятельность.
- 5 МСФО (IAS) 39 допускает обозначение предприятием производного или непроизводного финансового инструмента (или комбинации производных и непроизводных финансовых инструментов) в качестве инструментов хеджирования для валютного риска. Настоящее разъяснение предоставляет руководство в отношении того, в каких случаях в пределах группы инструменты хеджирования чистых инвестиций в зарубежную деятельность могут удерживаться как квалифицируемые для учета хеджирования.
- 6 МСФО (IAS) 21 и МСФО (IAS) 39 требуют переклассификации совокупных сумм, признанных в прочем совокупном доходе как в отношении курсовых разниц, возникающих при переводе результатов и

*Это имеет место в случае консолидированной финансовой отчетности, финансовой отчетности, в которой инвестиции учитываются по методу долевого участия, финансовой отчетности, в которой пропорционально консолидируются доли участников совместной деятельности (в соответствии с изменением, предлагаемым в предварительном варианте стандарта 9 «Совместные соглашения», опубликованном Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности в сентябре 2007 года), а также финансовой отчетности, включающей филиал.

финансового положения зарубежной деятельности, так и прибылей или убытков от инструмента хеджирования, который определен как эффективный при хеджировании чистых инвестиций, из состава капитала в прибыли или убытки как корректировку переклассификации, когда материнское предприятие прекращает зарубежную деятельность. Настоящее разъяснение предоставляет руководство в отношении того, как предприятие должно определять суммы, требующие переклассификации из состава капитала в прибыли или убытки, как в отношении инструмента хеджирования, так и хеджируемой статьи.

Сфера применения

- 7 Настоящее разъяснение применяется к предприятию, которое хеджирует валютный риск, возникающий при чистых инвестициях в зарубежную деятельность, и желает соответствовать учету хеджирования в соответствии с МСФО (IAS) 39. Для удобства настоящее разъяснение ссылается на такое предприятие как материнское предприятие и на финансовую отчетность, в которую чистые активы зарубежной деятельности включаются как консолидированная финансовая отчетность. Все ссылки на материнское предприятие в одинаковой степени применяются к предприятию, имеющему чистые инвестиции в зарубежной деятельности, представленной совместным предприятием, ассоциированной компанией или филиалом.
- 8 Настоящее разъяснение применяется только к хеджированию чистых инвестиций в зарубежную деятельность; оно не должно применяться по аналогии с другими типами учета хеджирования.

Вопросы

- 9 Инвестиции в зарубежную деятельность могут осуществляться непосредственно материнским предприятием или опосредованно его дочерним предприятием или дочерними предприятиями. В настоящем разъяснении рассматриваются следующие вопросы:
- (a) *характер хеджируемого риска и сумма хеджируемой статьи, для которой могут быть обозначены отношения хеджирования:*
- (i) может ли материнское предприятие обозначить в качестве хеджируемого риска только курсовые разницы, возникающие при различии между функциональными валютами материнского предприятия и его субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность, или оно может также обозначать в качестве хеджируемого риска курсовые разницы, возникающие при различии между валютой представления консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия и функциональной валютой субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность;
- (ii) если материнское предприятие косвенно владеет субъектом, осуществляющим зарубежную деятельность, может ли хеджируемый риск включать только курсовые разницы, возникающие при различии в функциональных валютах между субъектом, осуществляющим зарубежную деятельность, и его непосредственным материнским предприятием, или хеджируемый риск может также включать любые курсовые разницы между функциональной валютой субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность, и любого промежуточного или фактического материнского предприятия (то есть влияет ли тот факт, что чистые инвестиции в зарубежную деятельность осуществляются через промежуточное материнское предприятие, на экономический риск для фактического материнского предприятия).
- (b) *в том случае, когда в группе может удерживаться инструмент хеджирования:*
- (i) может ли квалифицируемое отношение хеджирования быть установлено, только если предприятие, хеджирующее свои чистые инвестиции, является одной из сторон в инструменте хеджирования, или может ли любое предприятие в группе, независимо от его функциональной валюты, удерживать инструмент хеджирования;
- (ii) влияет ли характер инструмента хеджирования (производный или производный) или метод консолидации на оценку эффективности хеджирования.
- (c) *какие суммы должны быть переклассифицированы из состава капитала в прибыли или убытки как корректировки переклассификации при выбытии субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность:*
- (i) когда хеджируемая зарубежная деятельность прекращается, какие суммы из резерва материнского предприятия по пересчету иностранной валюты, относящиеся к инструменту хеджирования и данной зарубежной деятельности, должны быть переведены из состава капитала в прибыли или убытки в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия;

- (ii) влияет ли метод консолидации на определение сумм, требующих перевода из состава капитала в прибыли или убытки.

Консенсус

Характер хеджируемого риска и сумма хеджируемой статьи, для которой может быть обозначено отношение хеджирования

- 10 Учет хеджирования может применяться только к курсовым разницам, возникающим между функциональной валютой субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность, и функциональной валютой материнского предприятия.
- 11 При хеджировании валютных рисков, возникающих при чистых инвестициях в зарубежную деятельность, хеджируемая статья может представлять собой сумму чистых активов, равную или меньше балансовой стоимости чистых активов зарубежной деятельности в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия. Балансовая стоимость чистых активов зарубежной деятельности, которая может определяться как хеджируемая статья в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия, зависит от того, применило ли предприятие более низкого уровня, являющееся материнским для субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность, учет хеджирования для всех или части чистых активов данного субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность, и поддерживался ли данный учет в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия.
- 12 Хеджируемый риск может обозначаться как подверженность валютному риску, возникающему в связи с разницей между функциональной валютой зарубежной деятельности и функциональной валютой любого материнского предприятия (непосредственного, промежуточного или фактического материнского предприятия) данного субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность. Тот факт, что чистые инвестиции осуществляются через промежуточное материнское предприятие, не влияет на характер экономического риска, возникающего в результате подверженности фактического материнского предприятия валютному риску.
- 13 Подверженность валютному риску, возникающему при чистых инвестициях в зарубежную деятельность, может соответствовать учету хеджирования только в случае признания в консолидированной финансовой отчетности. Следовательно, если одни и те же чистые активы зарубежной деятельности будут хеджироваться несколькими материнскими предприятиями в пределах группы (например, как непосредственным, так и опосредованным материнским предприятием) в отношении одного и того же риска, только одно отношение хеджирования будет соответствовать требованиям учета хеджирования в консолидированной финансовой отчетности фактического материнского предприятия. Отношение хеджирования, обозначенное одним материнским предприятием в своей консолидированной финансовой отчетности, не должно поддерживаться другим материнским предприятием более высокого уровня. Однако, если оно не поддерживается материнским предприятием более высокого уровня, учет хеджирования, применяемый материнским предприятием более низкого уровня, должен реверсирован до признания учета хеджирования материнского предприятия более высокого уровня.

Случаи, когда инструмент хеджирования может удерживаться

- 14 Производный или производный инструмент (или комбинация производных и производных инструментов) могут обозначаться как инструмент хеджирования чистых инвестиций в зарубежную деятельность. Инструмент(ы) хеджирования могут удерживаться любым предприятием или предприятиями в пределах группы, при условии выполнения требований по обозначению, документированию и эффективности, предусмотренных в пункте 88 МСФО (IAS) 39, которые относятся к хеджированию чистых инвестиций. В частности, стратегия хеджирования группы должна быть четко задокументирована в силу возможности различных обозначений на различных уровнях группы.
- 15 В целях оценки эффективности изменение стоимости инструмента хеджирования относительно валютного риска вычисляется с учетом функциональной валюты материнского предприятия, против которой хеджируемый риск оценивается, в соответствии с документацией учета хеджирования. В зависимости от того, где удерживается инструмент хеджирования, при отсутствии учета хеджирования, общее изменение стоимости может быть признано в прибылях или убытках, в прочем совокупном доходе или в обеих статьях. Однако, на оценку эффективности не влияет то, признано ли изменение в стоимости инструмента хеджирования в прибылях или убытках или в прочем совокупном доходе. В рамках применения учета хеджирования общая эффективная часть изменения включается в прочий совокупный доход. На оценку эффективности не влияет то, является ли инструмент хеджирования производным или производным инструментом, или метод консолидации.

Прекращение хеджируемой зарубежной деятельности

- 16 Когда хеджируемая зарубежная деятельность прекращается, сумма, переведенная в прибыли или убытки как корректировка переклассификации из резерва по пересчету иностранной валюты в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия в отношении инструмента хеджирования – это сумма, которая должна быть идентифицирована в соответствии с пунктом 102 МСФО (IAS) 39. Данная сумма – это сумма накопленной прибыли или убытка от инструмента хеджирования, который был определен как эффективный.
- 17 Сумма, переведенная в прибыли или убытки из резерва по пересчету иностранной валюты в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия в отношении чистых инвестиций в данную зарубежную деятельность в соответствии с пунктом 48 МСФО (IAS) 21 – это сумма, включенная в резерв по пересчету иностранной валюты данного материнского предприятия в отношении данной зарубежной деятельности. В консолидированной финансовой отчетности фактического материнского предприятия на агрегированную чистую сумму, признанную в резерве по пересчету иностранной валюты в отношении всей зарубежной деятельности, не влияет метод консолидации. Однако, тот факт, что фактическое материнское предприятие использует прямой или пошаговый метод консолидации[†], может повлиять на сумму, включенную в его резерв по пересчету иностранной валюты в отношении отдельного субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность. Использование пошагового метода консолидации может привести к переводу в прибыли или убытки суммы, отличающейся от суммы, использованной для определения эффективности хеджирования. Это различие можно устранить, определив сумму, касающуюся данного субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность, которая могла бы возникнуть при использовании прямого метода консолидации. МСФО (IAS) 21 не требует внесения данной корректировки. Однако, следует последовательно выполнять выбранную учетную политику в отношении всех чистых инвестиций.

Дата вступления в силу

- 18 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 октября 2008 г. или после этой даты. Предприятие должно применять поправку в пункте 14, внесенной публикацией «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в октябре 2009 г. для годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение обоих допускается. Если предприятие применяет данное разъяснение в период, начавшийся до 1 октября 2008 года, или поправку в пункте 14 до 1 июля 2009 г, оно должно раскрыть данный факт.

Переход к новому порядку учета

- 19 МСФО (IAS) 8 предусматривает требования по применению предприятием изменения в учетной политике в результате первоначального применения разъяснения. Предприятие не обязано выполнять данные требования при первом применении разъяснения. Если предприятие обозначило инструмент хеджирования в качестве хеджирования чистых инвестиций, но данное хеджирование не удовлетворяет условиям учета хеджирования настоящего разъяснения, предприятие должно применить МСФО (IAS) 39, чтобы прекратить данный учет хеджирования с расчетом на будущее.

[†] Прямой метод – это метод консолидации, при котором финансовая отчетность субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность, переводится прямо в функциональную валюту фактического материнского предприятия. Пошаговый метод – это метод консолидации, при котором финансовая отчетность субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность, сначала переводится в функциональную валюту промежуточного материнского предприятия (промежуточных материнских предприятий), а затем переводится в функциональную валюту фактического материнского предприятия (или в валюту представления, если они отличаются).

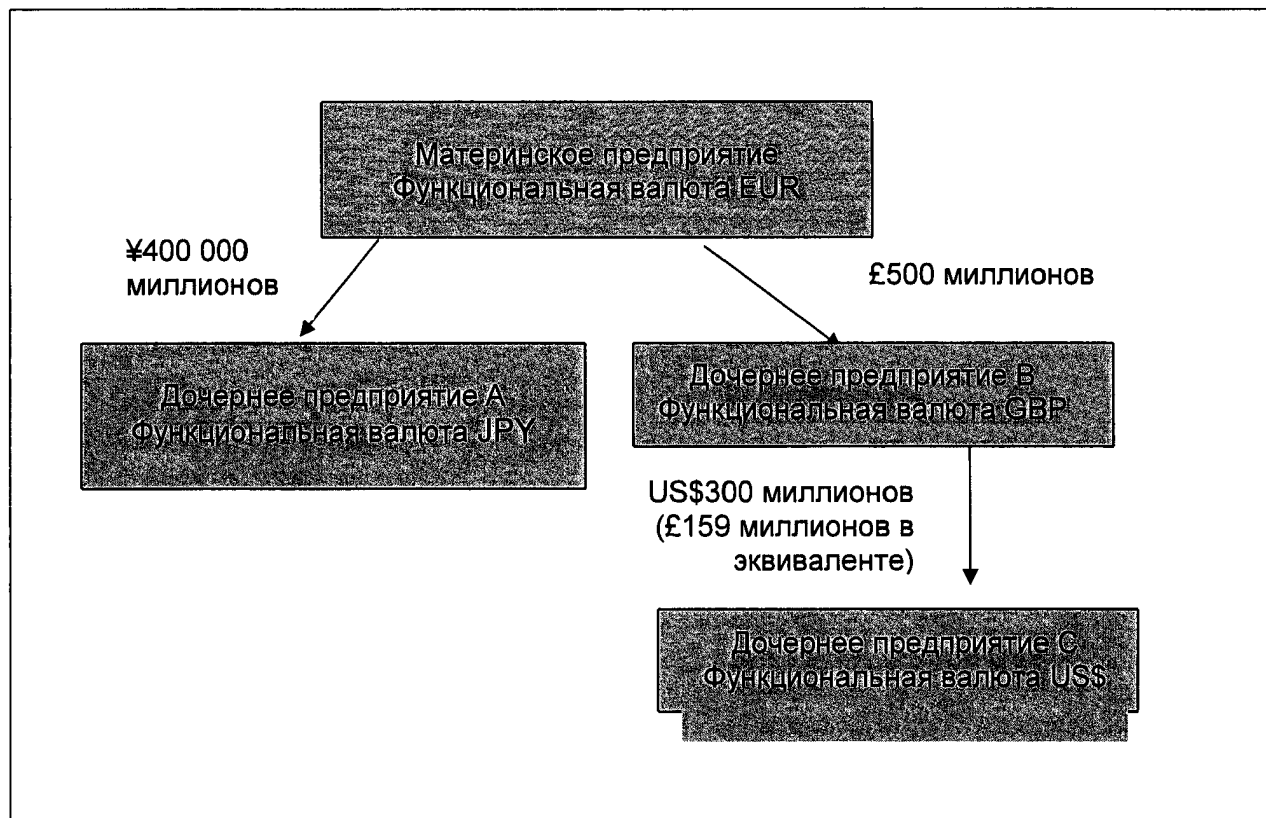
Приложение Руководство по применению

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего разъяснения.

AG1 Настоящее приложение иллюстрирует применение разъяснения с использованием корпоративной структуры, описанной ниже. Во всех случаях описанные отношения хеджирования будут тестироваться на предмет эффективности в соответствии с МСФО (IAS) 39, хотя такое тестирование не обсуждается в данном приложении. Материнское предприятие, являющееся фактическим материнским предприятием, представляет свою консолидированную финансовую отчетность в своей функциональной валюте евро (EUR). Все дочерние предприятия находятся в полной собственности. Чистая инвестиция материнского предприятия в дочернее предприятие В в размере 500 миллионов фунтов стерлингов (функциональная валюта - фунты стерлингов (GBP)) включает 159 миллионов фунтов стерлингов, что эквивалентно чистой инвестиции дочернего предприятия В в размере 300 миллионов долларов США в дочернее предприятие С (функциональная валюта - доллары США (USD)). Другими словами, чистые активы дочернего предприятия В, кроме его инвестиции в дочернее предприятие С, составляют 341 миллион фунтов стерлингов.

Характер хеджируемого риска, для которого может быть обозначено отношение хеджирования (пункты 10-13)

AG2 Материнское предприятие может хеджировать свои чистые инвестиции в каждое из дочерних предприятий А, В и С в отношении валютного риска, возникающего в силу разницы между их соответствующими функциональными валютами (японская иена (JPY), фунты стерлингов и доллары США) и евро. Кроме того, материнское предприятие может хеджировать валютный риск в силу разницы USD/GBP между функциональными валютами дочернего предприятия В и дочернего предприятия С. В своей консолидированной финансовой отчетности дочернее предприятие В может хеджировать свои чистые инвестиции в дочернее предприятие С в отношении валютного риска между их функциональными валютами – долларами США и фунтами стерлингов. В следующих примерах обозначенный риск - валютный риск при операциях на условиях «спот», поскольку инструменты хеджирования являются производными. Если инструментами хеджирования были форвардные контракты, материнское предприятие может обозначить валютный риск по форвардным контрактам.



Сумма хеджируемой статьи, для которой может быть обозначено отношение хеджирования (пункты 10-13)

AG3 Материнское предприятие желает хеджировать валютный риск в отношении своих чистых инвестиций в дочернее предприятие С. Предположим, что у дочернего предприятия А есть внешние займы в размере 300 миллионов долларов США. Чистые активы дочернего предприятия А на начало отчетного периода составляют ¥ 400 000 миллионов, включая поступления от внешних займов в размере US\$300 миллионов.

AG4 Хеджируемой статьёй может быть сумма чистых активов, равная или меньше балансовой стоимости чистых инвестиций материнского предприятия в дочернее предприятие С (US\$300 миллионов) в его консолидированной финансовой отчетности. В своей консолидированной финансовой отчетности материнское предприятие может обозначить сумму в US\$300 миллионов внешних займов в дочернем предприятии в качестве хеджирования EUR/USD валютного риска при операциях на условиях «спот», связанного с его чистыми инвестициями на сумму US\$300 миллионов чистых активов дочернего предприятия С. В этом случае, курсовая разница EUR/USD на сумму US\$300 миллионов внешних займов в дочернем предприятии А и курсовая разница EUR/USD на сумму US\$300 миллионов чистых инвестиций в дочернее предприятие С включаются в резерв по пересчету иностранной валюты в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия после применения учета хеджирования.

AG5 При отсутствии учета хеджирования общая курсовая разница USD/EUR на сумму US\$300 миллионов внешних займов в дочернем предприятии А будет признана в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия следующим образом:

- изменение ставки обмена валют USD/JPY при операциях на условиях «спот», переведенное в евро, в прибылях или убытках, и
- изменение ставки обмена валют JPY/EUR при операциях на условиях «спот» в прочем совокупном доходе.

Вместо обозначения, описанного в пункте AG4, в своей консолидированной финансовой отчетности материнское предприятие может обозначить US\$300 миллионов внешних займов в дочернем предприятии в качестве хеджирования валютного риска GBP/USD при операциях на условиях «спот» между дочерним предприятием С и дочерним предприятием В. В этом случае, общая курсовая разница USD/EUR на сумму US\$300 миллионов внешних займов в дочернем предприятии А вместо этого будет признана в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия следующим образом:

- изменение ставки обмена валют GBP/USD при операциях на условиях «спот» в резерве по пересчету иностранной валюты в отношении дочернего предприятия С,
- изменение ставки обмена валют GBP/JPY при операциях на условиях «спот», переведенное в евро, в прибылях или убытках, и
- изменение ставки обмена валют JPY/EUR при операциях на условиях «спот» в прочем совокупном доходе.

AG6 Материнское предприятие не может обозначить US\$300 миллионов внешних займов в дочернем предприятии в качестве хеджирования как валютного риска EUR/USD при операциях на условиях «спот» и валютного риска GBP/USD при операциях на условиях «спот» в своей консолидированной финансовой отчетности. Отдельный инструмент хеджирования может хеджировать один и тот же обозначенный риск только один раз. Дочернее предприятие В не может применить учет хеджирования в своей консолидированной финансовой отчетности, потому что инструмент хеджирования удерживается за пределами группы, включающей дочернее предприятие В и дочернее предприятие С.

Где в группе может удерживаться инструмент хеджирования (пункты 14 и 15)?

AG7 Как было отмечено в пункте AG5, общее изменение стоимости в отношении валютного риска US\$300 миллионов внешних займов в дочернем предприятии А будет отражено как в прибылях или убытках (риск спот USD/JPY), так и в прочем совокупном доходе (риск спот EUR/JPY) в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия при отсутствии учета хеджирования. Обе суммы включаются с целью оценки эффективности хеджирования, обозначенного в пункте AG4, потому что изменение в стоимости как инструмента хеджирования, так и хеджируемой статьи, вычисляется на основании евро, функциональной валюты материнского предприятия, против доллара США, функциональной валюты дочернего предприятия С, в соответствии с документацией по хеджированию. Метод консолидации (то есть прямой метод или пошаговый метод) не влияет на оценку эффективности хеджирования.

Суммы, переведенные в прибыли или убытки, при прекращении зарубежной деятельности (пункты 16 и 17)

- AG8 При прекращении деятельности дочернего предприятия С следующие суммы переводятся в прибыли или убытки в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия из его резерва по пересчету иностранной валюты (РПИВ):
- (a) в отношении US\$300 миллионов чистых инвестиций в дочернее предприятие А, сумма, идентифицируемая в соответствии с МСФО (IAS) 39, то есть общее изменение стоимости в отношении валютного риска, который был признан в прочем совокупном доходе как эффективная часть хеджирования; и
 - (b) в отношении US\$300 миллионов чистых инвестиций в дочернее предприятие С, сумма, определяемая в зависимости от метода консолидации предприятия. Если материнское предприятие использует прямой метод, то его РПИВ в отношении дочернего предприятия С будет определяться непосредственно по ставке обмена валют EUR/USD. Если материнское предприятие использует пошаговый метод, то его РПИВ в отношении дочернего предприятия С будет определяться РПИВ, признанным дочерним предприятием В, который отражает применение ставки обмена валют GBP/USD, и который переводится в функциональную валюту материнского предприятия с использованием ставки обмена валют EUR/GBP. Использование материнским предприятием пошагового метода консолидации в предшествующие периоды не требует от него или не препятствует ему определять сумму РПИВ, которая будет переклассифицирована при выбытии дочернего предприятия С, как сумму, которую оно признало бы при постоянном использовании прямого метода, в зависимости от его учетной политики.

Хеджирование нескольких субъектов, осуществляющих зарубежную деятельность (пункты 11, 13 и 15)

- AG9 Следующие примеры показывают, что в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия, риск, который может хеджироваться, всегда представлен риском, возникающим в связи с разницей между его функциональной валютой (евро) и функциональными валютами дочерних предприятий В и С. Независимо от того, как обозначается хеджирование, максимальными суммами, которые могут являться эффективным хеджированием и будут включены в резерв по пересчету иностранной валюты в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия в случаях, когда хеджируются оба субъекта, осуществляющих зарубежную деятельность, являются US\$300 миллионов для риска EUR/USD и £341 миллионов для риска EUR/GBP. Другие изменения стоимости в результате изменения ставок обмена валют включаются в консолидированный отчет о прибылях и убытках материнского предприятия. Конечно, существует возможность для материнского предприятия обозначить US\$300 миллионов только для изменений в ставке обмена валют USD/GBP при операциях на условиях «спот» или £500 миллионов только для изменений в ставке обмена валют GBP/EUR при операциях на условиях «спот».

Материнское предприятие удерживает инструменты хеджирования USD и GBP

- AG10 Материнское предприятие может пожелать хеджировать валютный риск в отношении своих чистых инвестиций в дочернее предприятие В, а также в отношении дочернего предприятия С. Предположим, что материнское предприятие удерживает подходящие инструменты хеджирования, выраженные в долларах США и фунтах стерлингов, которые оно может обозначить в качестве хеджирования своих чистых инвестиций в дочернее предприятие В и дочернее предприятие С. Обозначения, которые материнское предприятие может сделать в своей консолидированной финансовой отчетности, включают среди прочего следующее:
- (a) инструмент хеджирования на сумму US\$300 миллионов, обозначаемый в качестве хеджирования US\$300 миллионов чистых инвестиций в дочернее предприятие С с риском, являющимся валютным риском при операциях на условиях «спот» (EUR/USD) между материнским предприятием и дочерним предприятием С, и инструмент хеджирования на сумму до £341 миллиона, обозначаемый в качестве хеджирования £341 миллиона чистых инвестиций в дочернее предприятие В с риском, являющимся валютным риском при операциях на условиях «спот» (EUR/GBP) между материнским предприятием и дочерним предприятием В.
 - (b) инструмент хеджирования на сумму US\$300 миллионов, обозначаемый в качестве хеджирования US\$300 миллионов чистых инвестиций в дочернее предприятие С с риском, являющимся валютным риском при операциях на условиях «спот» (GBP/USD) между

дочерним предприятием В и дочерним предприятием С, и инструмент хеджирования на сумму до £500 миллионов, обозначаемый в качестве хеджирования £500 миллионов чистых инвестиций в дочернее предприятие В с риском, являющимся валютным риском при операциях на условиях «спот» (EUR/GBP) между материнским предприятием и дочерним предприятием В.

- AG11 Риск EUR/USD, возникающий в отношении чистых инвестиций материнского предприятия в дочернее предприятие С отличается от риска EUR/GBP, возникающего в отношении чистых инвестиций материнского предприятия в дочернее предприятие В. Однако, в случае, описанном в пункте AG10 (а), обозначив инструмент хеджирования USD, который оно удерживает, материнское предприятие уже полностью хеджировало риск EUR/USD, возникающий в отношении его чистых инвестиций в дочернее предприятие С. Если материнское предприятие также обозначает инструмент хеджирования GBP, которое оно удерживает, в качестве хеджирования £500 миллионов своих чистых инвестиций в дочернее предприятие В, сумма в £159 миллионов данных чистых инвестиций, представляющая эквивалент GBP его чистых инвестиций в USD в дочернее предприятие С, будет хеджироваться дважды в отношении риска GBP/EUR в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия.
- AG12 В случае, описанном в пункте AG10 (b), если материнское предприятие обозначает хеджируемый риск как валютный риск при операциях на условиях «спот» (GBP/USD) между дочерним предприятием В и дочерним предприятием С, только часть GBP/USD в изменении стоимости его инструмента хеджирования на сумму US\$300 миллионов включается в резерв по пересчету иностранной валюты материнского предприятия в отношении дочернего предприятия С. Остальная часть изменения (эквивалентная изменению GBP/EUR на £159 миллионов) включается в консолидированный отчет о прибылях и убытках материнского предприятия в соответствии с пунктом AG5. Поскольку обозначение риска USD/GBP между дочерними предприятиями В и С не включает риск GBP/EUR, материнское предприятие также может обозначить хеджирование на сумму до £500 миллионов своих чистых инвестиций в дочернее предприятие В с риском, являющимся валютным риском при операциях на условиях «спот» (GBP/EUR) между материнским предприятием и дочерним предприятием В.

Дочернее предприятие В удерживает инструмент хеджирования USD

- AG13 Предположим, что дочернее предприятие В имеет US\$300 миллионов внешнего долга, доходы от которого были переданы материнскому предприятию в качестве межфирменной ссуды, деноминированной в фунтах стерлингов. Поскольку и его активы и его обязательства увеличились на £159 миллионов, чистые активы дочернего предприятия В не изменились. Дочернее предприятие В может обозначить внешний долг в качестве хеджирования риска GBP/USD своих чистых инвестиций в дочернее предприятие С в своей консолидированной финансовой отчетности. Материнское предприятие может поддержать обозначение дочерним предприятием В данного инструмента хеджирования в качестве хеджирования своих чистых инвестиций в дочернее предприятие С на сумму US\$300 миллионов для риска GBP/USD (см. пункт 13), а материнское предприятие может обозначить инструмент хеджирования GBP, который оно удерживает в качестве хеджирования всех своих чистых инвестиций в дочернее предприятие В на сумму £500 миллионов. Первое хеджирование, обозначаемое дочерним предприятием В, будет оцениваться на основании функциональной валюты дочернего предприятия В (фунты стерлингов), а второе хеджирование, обозначаемое материнским предприятием, будет оцениваться на основании функциональной валюты материнского предприятия (евро). В этом случае, только риск GBP/USD, возникающий в связи с чистыми инвестициями материнского предприятия в дочернее предприятие С, был хеджирован в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия посредством инструмента хеджирования USD, но не весь риск EUR/USD. Следовательно, весь риск EUR/GBP, возникающий в связи с чистыми инвестициями материнского предприятия в дочернее предприятие В, на сумму £500 миллионов может хеджироваться в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия.
- AG14 Однако, следует также рассматривать учет ссуды материнского предприятия в размере £159 миллионов, подлежащей оплате дочернему предприятию В. Если подлежащая оплате ссуда материнского предприятия не рассматривается как часть его чистых инвестиций в дочернее предприятие В, потому что она не удовлетворяет условиям пункта 15 МСФО (IAS) 21, курсовая разница GBP/EUR, возникающая при ее переводе, будет включена в консолидированный отчет о прибылях и убытках материнского предприятия. Если ссуда в размере £159 миллионов, подлежащая оплате дочернему предприятию В, считается частью чистых инвестиций материнского предприятия, данные чистые инвестиции составляют только £341 миллион, а сумма, которую материнское предприятие может обозначить как хеджируемую статью для риска GBP/EUR, будет уменьшена с £500 миллионов до £341 миллиона соответственно.
- AG15 Если материнское предприятие реверсирует отношение хеджирования, обозначенное дочерним предприятием В, то материнское предприятие может обозначить US\$300 миллионов внешних займов, удерживаемых дочерним предприятием В в качестве хеджирования своих чистых инвестиций в дочернее предприятие С на сумму US\$300 миллионов для риска EUR/USD и обозначить инструмент хеджирования GBP, который оно само удерживает, в качестве хеджирования только на сумму до £341 миллиона чистых

инвестиций в дочернее предприятие В. В этом случае эффективность обоих хеджирований будет рассчитываться на основании функциональной валюты материнского предприятия (евро). Следовательно, как изменение USD/GBP стоимости внешних займов, удерживаемых дочерним предприятием В, так и изменение GBP/EUR стоимости ссуды материнского предприятия, подлежащей оплате дочернему предприятию В (итого эквивалентной USD/ЕВРО), будут включены в резерв по пересчету иностранной валюты в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия. Поскольку материнское предприятие уже полностью хеджировало риск EUR/USD, возникающий в связи с его чистыми инвестициями в дочернее предприятие С, оно может хеджировать только сумму до £341 миллионов для риска EUR/GBP своих чистых инвестиций в дочернее предприятие В

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 17 «Распределение неденежных активов в пользу собственников»

Ссылки

- МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» (в редакции 2008 г.),
- МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»,
- МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»,
- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.),
- МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода»,
- МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (с поправками, внесенными в мае 2008 г.)

Исходная информация

- 1 Иногда предприятие распределяет активы, не являющиеся денежными (неденежные активы) в качестве дивидендов в пользу своих собственников¹, действующих в этом качестве. В таких ситуациях предприятие также может предоставить своим собственникам выбор на получение либо неденежных активов, либо их денежной альтернативы. КРМФО потребовало руководства в отношении того, как предприятие должно вести учет такого распределения.
- 2 Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) не предоставляют руководство в отношении того, как предприятие должно оценивать распределение активов в пользу своих собственников (обычно именуемые как дивиденды). МСФО (IAS) 1 требует, чтобы предприятие предоставляло информацию о дивидендах, признанных в качестве распределения активов в пользу собственников либо в отчете об изменениях в капитале, либо в примечаниях к финансовой отчетности.

Сфера применения

- 3 Настоящее разъяснение применяется к следующим типам невозвратных распределений предприятием активов в пользу своих собственников, действующих в этом качестве:
 - (a) распределение неденежных активов (например, объектов основных средств, бизнеса, как определено в МСФО (IFRS) 3, долей участия в другом предприятии или групп распределения, как определено в МСФО (IFRS) 5); и
 - (b) распределение, при котором собственникам предоставляется выбор на получение либо неденежных активов, либо их денежной альтернативы.
- 4 Настоящее разъяснение применяется только к распределению, при котором все собственники одного и того же класса долевых инструментов рассматриваются одинаково.
- 5 Настоящее разъяснение не применяется к распределению неденежных активов, которые в конечном счете контролируются одной и той же стороной или сторонами до и после распределения. Это исключение применяется к отдельной, индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности предприятия, которое осуществляет распределение.

¹ Пункт 7 МСФО (IAS) 1 определяет собственников как держателей инструментов, классифицируемых как долевые.

- 6 В соответствии с пунктом 5 настоящее разъяснение не применяется в том случае, когда неденежные активы в конечном счете контролируются до распределения теми же сторонами, что и после распределения. В пункте В2 МСФО (IFRS) 3 указано, что «Группа физических лиц рассматривается как контролирующая предприятие в том случае, если в результате контрактной договоренности они совместно обладают полномочиями на управление его финансовой и операционной политикой с целью получения выгоды от его деятельности». Следовательно, для того, чтобы распределение не соответствовало условиям сферы применения настоящего разъяснения на том основании, что активы до распределения контролируются теми же сторонами, что и после распределения, группа индивидуальных акционеров, получающих распределяемые активы, должна иметь такие предельные совместные полномочия в отношении предприятия, осуществляющего распределение, в результате контрактной договоренности.
- 7 В соответствии с пунктом 5 настоящее разъяснение не применяется в случае, если предприятие распределяет некоторые доли участия в дочернем предприятии, но сохраняет за собой контроль над дочерним предприятием. Предприятие, осуществляющее распределение, при котором оно признает долю меньшинства в своем дочернем предприятии, ведет учет распределения в соответствии с МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок, внесенных в 2008 г.).
- 8 Настоящее разъяснение рассматривает только порядок учета, который ведется предприятием, осуществляющим распределение неденежных активов. Оно не рассматривает порядок учета, который ведется акционерами, получающими такие распределяемые активы.

Вопросы

- 9 Когда предприятие объявляет о распределении и имеет обязательство по распределению соответствующих активов в пользу своих собственников, оно должно признать обязательство в отношении дивиденда, подлежащего выплате. Следовательно, настоящее разъяснение рассматривает следующие вопросы:
- (a) В каких случаях предприятие должно признавать дивиденд, подлежащий выплате?
 - (b) Как предприятие должно оценивать дивиденд, подлежащий выплате?
 - (c) Когда предприятие погашает подлежащий выплате дивиденд, как оно должно учитывать различие между балансовой стоимостью распределенных активов и балансовой стоимостью подлежащего выплате дивиденда?

Консенсус

В каких случаях следует признавать подлежащий выплате дивиденд

- 10 Обязательство по выплате дивиденда должно признаваться, когда дивиденд должным образом утвержден и больше не находится на усмотрении предприятия, то есть на дату:
- (a) когда объявление о выплате дивиденда, например, руководством или советом директоров, утверждено соответствующими уполномоченными лицами, например, акционерами, если юрисдикция требует такого утверждения, или
 - (b) когда дивиденд объявлен, например, руководством или советом директоров, если юрисдикция не требует дальнейшего утверждения.

Оценка подлежащего выплате дивиденда

- 11 Предприятие должно оценить обязательство по распределению неденежных активов в качестве дивиденда в пользу своих собственников по справедливой стоимости распределяемых активов.
- 12 Если предприятие предоставляет своим собственникам выбор на получение либо неденежного актива, либо его денежной альтернативы, предприятие должно оценить подлежащий выплате дивиденд, рассмотрев и справедливую стоимость каждой альтернативы, и соответствующую вероятность выбора собственниками, каждой из альтернатив.
- 13 В конце каждого отчетного периода и на дату погашения, предприятие должно рассмотреть и откорректировать балансовую стоимость подлежащего выплате дивиденда, при этом любые изменения в балансовой стоимости подлежащего выплате дивиденда признаются в составе собственного капитала как корректировки на сумму распределения.

Порядок учета любых различий между балансовой стоимостью распределяемых активов и балансовой стоимостью подлежащего выплате дивиденда в случае, когда предприятие погашает подлежащий выплате дивиденд

- 14 В случае, когда предприятие погашает подлежащий выплате дивиденд, оно должно признать в составе прибыли или убытка различие, если таковое имеется, между балансовой стоимостью распределяемых активов и балансовой стоимостью дивиденда, подлежащего выплате.

Представление и раскрытие

- 15 Предприятие должно представить различие, описанное в пункте 14, как отдельную статью в составе прибыли или убытка.
- 16 Предприятие должно раскрыть следующую информацию, если применимо:
- (a) балансовую стоимость дивиденда, подлежащего выплате на начало и конец периода; и
 - (b) увеличение или уменьшение в балансовой стоимости, признанной в периоде в соответствии с пунктом 13, в результате изменения справедливой стоимости распределяемых активов.
- 17 Если, после окончания отчетного периода, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, предприятие объявляет выплату дивиденда на распределение неденежных активов, оно должно раскрыть:
- (a) характер распределяемых активов;
 - (b) балансовую стоимость распределяемых активов на конец отчетного периода; и
 - (c) расчетную справедливую стоимость распределяемых активов на конец отчетного периода, если она отличается от их балансовой стоимости, и информацию о методе, использованном для определения данной справедливой стоимости в соответствии с пунктами 27–27B(a) МСФО (IFRS) 7.

Дата вступления в силу

- 18 Предприятие должно применять настоящее разъяснение перспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Ретроспективное применение не допускается. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 июля 2009 г., то оно обязано раскрыть этот факт, а также применить МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.), МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок, внесенных в мае 2008 г.) и МСФО (IFRS) 5 (с учетом поправок, внесенных настоящим разъяснением).

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18 «Передача активов от клиентов»

Ссылки:

- *Концепция подготовки и представления финансовой отчетности**
- МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности» (в редакции 2008 г.)
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства»
- МСФО (IAS) 18 «Выручка»
- МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»
- КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг»

Исходная информация

1. В сфере коммунальных услуг предприятие может получать от своих клиентов объекты основных средств, которые должны использоваться для подключения этих клиентов к сети и обеспечения их постоянным доступом к поставкам товаров, таких как электроэнергия, газ или вода. В иных случаях предприятие может получать от клиентов денежные средства для приобретения или сооружения таких объектов основных средств. Обычно от клиентов требуется дополнительная оплата за потребление товаров или услуг, основанная на объемах их использования.
2. Передача активов от клиентов может также иметь место и в отраслях, не связанных с коммунальным обслуживанием. Например, предприятие, приобретающее услуги внешнего поставщика информационных технологий, может передать свои имеющиеся объекты основных средств этому внешнему поставщику.
3. В некоторых случаях сторона, передающая соответствующий актив, может не быть тем предприятием, которое в конечном итоге получит доступ к поставляемым товарам или услугам и станет потребителем этих товаров или услуг. Однако, для удобства в настоящем разъяснении предприятие, передающее актив, считается клиентом.

Сфера применения

4. Настоящее разъяснение применяется к учету передачи объектов основных средств предприятиями, которые получают такие объекты от своих клиентов.
5. Соглашения, попадающие в сферу применения настоящего разъяснения – это соглашения, по которым предприятие получает от клиента объект основных средств, который предприятие должно затем использовать либо для подключения клиента к сети, либо для

* В сентябре 2010 года Правление КМСФО заменило «Концепцию» на «Концептуальную основу составления финансовой отчетности».

предоставления этому клиенту постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам, либо для того и другого.

6. Настоящее разъяснение также применяется к соглашениям, по которым предприятие получает от клиента денежные средства, и полученная сумма денежных средств затем должна использоваться исключительно для сооружения или приобретения объекта основных средств, а предприятие должно затем использовать этот объект основных средств либо для подключения клиента к сети, либо для предоставления клиенту постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам, либо для того и другого.
7. Настоящее разъяснение не применяется к соглашениям, по которым передача актива представляет собой либо государственную субсидию, в соответствии с МСФО (IAS) 20, либо инфраструктурный элемент, используемый в концессионном соглашении на предоставление услуг, которое входит в сферу применения разъяснения КРМФО (IFRIC) 12.

Вопросы

8. В настоящем разъяснении рассматриваются следующие вопросы:
 - (a) Есть ли соответствие определению актива?
 - (b) Если соответствие определению актива есть, каким образом следует производить оценку переданного объекта основных средств при первоначальном признании?
 - (c) Если объект основных средств при первоначальном признании оценивается по справедливой стоимости, каким образом следует учитывать получающуюся в результате кредитовую часть?
 - (d) Как предприятие должно отражать в учете передачу денежных средств от своего клиента?

Консенсус

Есть ли соответствие определению актива?

9. Когда предприятие получает от покупателя объект основных средств, оно обязано оценить, отвечает ли переданный объект определению актива, предложенному в *«Концепции»*. В пункте 49(а) *«Концепции»*[†] говорится, что «актив - это ресурс, контролируемый предприятием в результате прошлого события и от которого предприятие ожидает поступления будущих экономических выгод». Во многих обстоятельствах предприятие получает право собственности на переданный объект основных средств. Однако, при определении того, существует ли актив, право собственности не играет ключевой роли. Следовательно, если клиент продолжает контролировать переданный объект, соответствия определению актива нет, несмотря на передачу прав собственности.
10. Предприятие, контролирующее актив, обычно может распоряжаться этим активом по своему усмотрению. Например, предприятие может обменять этот актив на другие активы, использовать его для производства товаров или услуг, взимать плату с других лиц за право пользования этим активом, использовать его для урегулирования обязательств, продолжать владеть им или распределить его между владельцем. Предприятие, получающее от клиента объект основных средств, при оценке контроля над переданным объектом должно принимать во внимание все соответствующие факты и обстоятельства. Например, несмотря на то, что предприятие должно использовать переданный объект основных средств для предоставления клиенту услуг одного или нескольких видов, у него может появиться возможность самостоятельно определять порядок использования и обслуживания, а также срок замены переданного объекта основных средств. В таком случае предприятие обычно приходит к выводу, что оно контролирует переданный объект основных средств.

[†] В *«Концептуальной основе»* пункт 4.4 (а).

Каким образом следует производить оценку переданного объекта основных средств при первоначальном признании?

11. Если предприятие приходит к выводу, что объект соответствует определению актива, оно должно признать переданный актив как объект основных средств в соответствии с параграфом 7 МСФО (IAS) 16 и оценить его стоимость при первоначальном признании по его справедливой стоимости в соответствии с пунктом 24 настоящего стандарта.

Каким образом следует отражать в учете кредитовую часть операции?

12. В нижеприведенном обсуждении делается допущение о том, что предприятие, получающее объект основных средств, пришло к выводу, что переданный объект должен быть признан и оценен в соответствии с пунктами 9-11.
13. В пункте 12 МСФО (IAS) 18 говорится, что «Если товары продаются или услуги предоставляются в обмен на неаналогичные товары или услуги, такой обмен рассматривается как операция, создающая выручку.» По условиям соглашений, входящих в сферу применения настоящего разъяснения, передача объекта основных средств будет представлять собой обмен на неаналогичные товары или услуги. Следовательно, предприятие должно признать выручку в соответствии с МСФО (IAS) 18.

Идентификация отдельно идентифицируемых услуг

14. Предприятие может согласиться в обмен на переданный объект основных средств предоставить услуги одного или нескольких видов, таких как подключение клиента к сети, предоставление клиенту постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам, либо и то, и другое. В соответствии с пунктом 13 МСФО (IAS) 18 предприятие должно идентифицировать отдельно идентифицируемые услуги, включенные в соглашение.
15. Признаки, которые указывают на то, что подключение клиента к сети представляет собой отдельно идентифицируемую услугу, включают:
- (a) подключение к услуге выполняется для клиента и представляет собой отдельную стоимость для данного клиента;
 - (b) справедливая стоимость этого подключения к услуге может быть надежно оценена.
16. Признаком того, что предоставление клиенту постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам представляет собой отдельно идентифицируемую услугу, является то, что в будущем клиент, осуществивший передачу актива, получает постоянный доступ, товары или услуги, или и то, и другое, по ценам ниже, чем если бы он не передавал объект основных средств.
17. Напротив, признаком, указывающим на то, что обязанность предоставить клиенту постоянный доступ к поставляемым товарам или услугам возникает вследствие условий операционной лицензии предприятия или иного нормативного акта, а не из соглашения о передаче объекта основных средств, является ситуация, при которой клиенты, осуществившие передачу актива, платят ту же цену за предоставление постоянного доступа, поставку товаров или услуг, или и то, и другое, что и клиенты, которые не осуществляли передачу актива.

Признание выручки

18. Если идентифицируется лишь один вид услуг, предприятие должно признать выручку на момент оказания услуг в соответствии с пунктом 20 МСФО (IAS) 18.
19. Если идентифицируется два или несколько видов отдельно идентифицируемых услуг, пункт 13 МСФО (IAS) 18 требует, чтобы на каждый вид услуг была распределена справедливая стоимость совокупного возмещения, полученного или подлежащего получению в соответствии с договором, а затем к каждому виду услуг применяются критерии признания, изложенные в МСФО (IAS) 18.

20. Если в качестве части соглашения идентифицируется долгосрочная услуга, срок признания выручки по этой услуге обычно определяется, исходя из условий соглашения с клиентом. Если в соглашении не указан период, выручка должна признаваться на протяжении периода, не превышающего срок полезной службы переданного актива, использованного для оказания долгосрочной услуги.

Как предприятие должно отражать в учете передачу денежных средств от своего клиента?

21. Когда предприятие получает денежные средства от клиента, в соответствии с пунктом 6 оно обязано оценить, входит ли данное соглашение в сферу применения настоящего разъяснения. Если да, предприятие должно оценить, отвечает ли определению актива в соответствии с пунктами 9 и 10 возведенный или приобретенный объект основных средств. При наличии соответствия определению актива предприятие должно признать этот объект основных средств по себестоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16, а также в соответствии с пунктами 13-20 должно признать выручку в размере полученных от клиента денежных средств.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

22. Предприятие должно применять настоящее разъяснение перспективно в отношении переданных от клиентов активов, которые были получены 1 июля 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается, при условии, что соответствующие результаты оценки стоимости и другая информация, необходимая для применения настоящего разъяснения к прошлым операциям по передаче активов, были получены на момент осуществления соответствующей передачи активов. Предприятие должно раскрыть дату, начиная с которой оно применяет настоящее разъяснение.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 19

«Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами»

Ссылки

- *Концепция подготовки и представления финансовой отчетности**
- МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях»
- МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»
- МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (выпущенный в октябре 2010 г.)
- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»
- МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты представление информации»

Исходная информация

- 1 Дебитор и кредитор могут пересмотреть условия финансового обязательства, в результате чего обязательство полностью или частично погашается за счет выпуска дебитором в адрес кредитора собственных долевыми инструментами. Такие операции иногда упоминаются как «свопы долговых обязательств на долевыми инструментами». КРМФО получил запросы на подготовку руководства по учету таких операций.

Сфера применения

- 2 Настоящее Разъяснение рассматривает порядок учета, используемый предприятием в случае пересмотра условий финансового обязательства, в результате чего предприятию выпускает долевыми инструментами в адрес кредитора предприятия, чтобы полностью или частично погасить финансовое обязательство. Разъяснение не распространяется на порядок учета, используемый кредитором.
- 3 Предприятие не должно применять настоящее Разъяснение к операциям, в которых:
 - (а) кредитор также является прямым или непрямым акционером предприятия и действует в таком качестве прямого или непрямого существующего акционера.

* В сентябре 2010 года Правление КМСФО заменило «Концепцию» на «Концептуальную основу составления финансовой отчетности»

- (b) одна и та же сторона или стороны осуществляют контроль над кредитором и предприятием как до, так и после операции, а сущность операции подразумевает распределение капитала предприятием или вложение капитала в предприятие.
- (c) погашение финансового обязательства посредством выпуска акций в соответствии с первоначальными условиями финансового обязательства.

Вопросы

- 4 Настоящее Разъяснение рассматривает следующие вопросы:
- (a) Соответствуют ли долевые инструменты, выпущенные предприятием с целью полного или частичного погашения «выплаченного возмещения» по финансовому обязательству, пункту 3.3.3 МСФО (IFRS) 9?
 - (b) Каким образом предприятие делает первоначальную оценку долевых инструментов, выпущенных с целью погашения такого финансового обязательства?
 - (c) Каким образом предприятие должно отразить в учете разницу между балансовой стоимостью погашенного финансового обязательства и первоначальной оценкой выпущенных долевых инструментов?

Консенсус

- 5 Выпуск предприятием долевых инструментов для кредитора с целью полного или частичного погашения финансового обязательства представляет собой вознаграждение, выплачиваемое в соответствии с пунктом 3.3.3 МСФО (IFRS) 9. Предприятие должно исключить финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) из своего отчета о финансовом положении в том только случае, если оно погашено в соответствии с пунктом 3.3.1 МСФО (IFRS) 9.
- 6 В случае если долевые инструменты, выпущенные в адрес кредитора с целью полного или частичного погашения финансового обязательства, отражены при первоначальном признании, предприятие оценивает их по справедливой стоимости выпущенных долевых инструментов за исключением тех случаев, когда такая справедливая стоимость не может быть оценена надежно.
- 7 Если справедливая стоимость выпущенных долевых инструментов не может быть надежно оценена, долевые инструменты должны оцениваться по справедливой стоимости погашенного финансового обязательства. При оценке справедливой стоимости погашенного финансового обязательства, которое предусматривает погашение по требованию (например, депозит до востребования), пункт 5.4.3 МСФО (IFRS) 9 не применяется.
- 8 В случае если погашается только часть финансового обязательства, предприятие должно оценить, связана ли какая-либо часть выплаченного возмещения с изменением условий обязательства, которое остается непогашенным. Если часть выплаченного возмещения действительно связана с изменением условий оставшейся части обязательства, то предприятие должно распределить выплаченное возмещение между погашенной частью обязательства и частью обязательства, которая остается непогашенной. Осуществляя такое распределение, предприятие должно рассмотреть все значимые факты и обстоятельства, связанные с операцией.
- 9 Разница между балансовой стоимостью погашенного финансового обязательства (или части финансового обязательства) и выплаченным вознаграждением, должна признаваться в составе прибыли или убытка в соответствии с пунктом 3.3.3 МСФО (IFRS) 9. Выпущенные долевые инструменты должны первоначально признаваться и оцениваться на дату погашения финансового обязательства (или части данного обязательства).
- 10 В случае если погашается только часть финансового обязательства, выплаченное вознаграждение должно быть распределено в соответствии с пунктом 8. Вознаграждение, относимое на оставшуюся часть обязательства, должно учитываться при оценке того, претерпели ли условия такой оставшейся части обязательства существенные изменения. Если

оставшаяся часть обязательства претерпела существенные изменения, предприятие должно отразить такое изменение в учете как погашение первоначального обязательства и признание нового обязательства в соответствии с пунктом 3.3.2 МСФО (IFRS) 9.

- 11 Предприятие должно раскрыть прибыль или убыток, признанный в соответствии с пунктами 9 и 10, в отдельной статье в составе прибыли или убытке или в примечаниях.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

- 12 Предприятие должно применять настоящее Разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит настоящее Разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 июля 2010 г., то это должно раскрыть этот факт.
- 13 Предприятие должно применять изменение в учетной политике в соответствии с МСФО (IAS) 8 с начала наиболее раннего из представленных сравнительных периодов.
- 14 МСФО (IFRS) 9, выпущенный в октябре 2010 года, внес поправки в пункты 4(а), 5, 7, 9 и 10. Предприятие должно учитывать данные поправки при применении МСФО (IFRS) 9 в редакции, выпущенной в октябре 2010 года.