



Об утверждении Национального стандарта финансовой отчетности N 2

Утративший силу

Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 21 июня 2007 года № 217. Зарегистрирован в Министерстве юстиции Республики Казахстан 17 июля 2007 года № 4816. Утратил силу приказом Министра финансов Республики Казахстан от 31 января 2013 года № 50

Сноска. Утратил силу приказом Министра финансов РК от 31.01.2013 № 50 (вводится в действие по истечении десяти календарных дней после дня его первого официального опубликования и распространяется на отношения, возникшие с 01.01.2013).

В целях реализации подпункта 4) пункта 5 статьи 20 Закона Республики Казахстан "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности" **ПРИКАЗЫВАЮ** :

1. Утвердить прилагаемый Национальный стандарт финансовой отчетности N 2.

2. Признать утратившим силу некоторые постановления Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому учету, приказы Департамента методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан и Министра финансов Республики Казахстан согласно приложению к настоящему приказу.

3. Департаменту методологии управления государственными активами Министерства финансов Республики Казахстан (Айтжанова Ж.Н.) обеспечить государственную регистрацию настоящего приказа в Министерстве юстиции Республики Казахстан и его официальное опубликование в установленном законодательством порядке.

4. Настоящий приказ вводится в действие с 1 января 2008 года.

Министр

У т в е р ж д е н

приказом Министра финансов

Республики Казахстан

от 21 июня 2007 года N 217

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ N 2

Содержание

1. Общие положения

§ 1. Сфера применения

1. Целью национального стандарта финансовой отчетности N 2 (далее - Стандарт), является определение порядка осуществления бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности:

субъектами малого и среднего предпринимательства (далее - субъекты), определяемыми в соответствии с Законом Республики Казахстан "О частном предпринимательстве";

некоммерческими организациями, филиалами и представительствами иностранных юридических лиц, зарегистрированными на территории Республики Казахстан в соответствии с законодательством Республики Казахстан (далее - субъект);

государственными предприятиями, основанными на праве оперативного управления (казенные предприятия) (далее - субъект).

2. Действие настоящего Стандарта не распространяется на:

субъектов малого предпринимательства, применяющих согласно налоговому законодательству Республики Казахстан специальные налоговые режимы для крестьянских или фермерских хозяйств, юридических лиц - производителей сельскохозяйственной продукции, а также на основе упрощенной декларации;

субъектов крупного предпринимательства, определяемых в соответствии с Законом Республики Казахстан "О частном предпринимательстве";

организации публичного интереса;

финансовые организации и специальные финансовые компании, созданные в соответствии с законодательством Республики Казахстан о секьюритизации, государственное регулирование которых осуществляется Национальным Банком Республики Казахстан.

3. В настоящем Стандарте используются следующие понятия:

1) актив - ресурс, контролируемый индивидуальным предпринимателем или организацией в результате прошлых событий, от которого ожидается получение будущих экономических выгод;

2) амортизация - систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования;

3) ассоциированная организация - организация, в которой инвестор обладает значительным влиянием, но которая не является ни дочерней организацией, ни совместной деятельностью инвестора;

4) амортизируемая стоимость - это себестоимость актива или другая величина, отраженная в финансовой отчетности вместо себестоимости, за вычетом его ликвидационной стоимости;

5) вид активов - группа активов, аналогичных по характеру и применению в деятельности субъекта;

6) денежные средства - денежные средства в кассе и депозиты до востребования;

7) движение денежных средств - притоки и оттоки денежных средств и эквивалентов денежных средств;

8) доля меньшинства - часть прибыли или убытка и чистых активов дочерней организации, которая приходится на доли участия в капитале, которыми материнская организация не владеет прямо или косвенно через дочерние организации;

9) ликвидационная стоимость (актива) - расчетная сумма, которую субъект мог бы в настоящее время получить при выбытии актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы актив был уже достаточно старым, а его состояние таким, как ожидается на конец срока его полезного использования;

10) отчет о движении денежных средств - финансовый отчет, содержащий информацию об изменениях денежных средств и денежных эквивалентов субъекта за период, в котором отдельно отражается движение денежных средств от операционной, инвестиционной деятельности и деятельности по финансированию;

11) операция платежа, основанного на акциях, расчет по которой производится денежными средствами - операция платежа, основанного на акциях, при которой организация приобретает товары или услуги путем принятия обязательства по передаче денежных средств или других активов поставщику этих товаров или услуг в суммах, основанных на цене (или стоимости) акций или других долевого инструментов организации;

12) промежуточные финансовые отчеты - финансовая отчетность, содержащая полный набор финансовых отчетов либо набор сжатых финансовых отчетов за промежуточный период;

13) промежуточный период - финансовый отчетный период, который короче полного финансового года;

14) операция платежа, основанного на акциях - операция, в которой организация получает товары или услуги в качестве возмещения за долевого инструменты организации (включая акции или опционы на акции) либо приобретает товары или услуги путем принятия обязательств перед поставщиком этих товаров или услуг в размер сумм, основывающихся на цене акций или других долевого инструментов предприятия;

15) эквиваленты денежных средств - краткосрочные высоколиквидные вложения, легко обратимые в заранее известную сумму денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения стоимости;

16) текущий налог - сумма налога на прибыль, подлежащая уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за текущий период;

17) сельскохозяйственная деятельность - деятельность субъекта, направленная на управление трансформацией биологических активов в целях получения сельскохозяйственной продукции или дополнительных биологических активов для продажи;

18) сельскохозяйственная продукция - продукция, собранная с биологических активов субъекта;

19) справедливая стоимость - сумма, на которую может быть обменян актив, по которой может быть погашено обязательство или на которую может быть обменян предоставленный долевым инструментом при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми сторонами;

20) разработка - применение результатов исследований или других знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продукции, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения;

21) баланс - финансовый отчет, в котором представлена взаимосвязь активов, обязательств и капитала субъекта в определенный момент времени;

22) балансовая стоимость - сумма, по которой актив или обязательство признается в балансе;

23) биологический актив - животное или растение;

24) задолженность по пенсионному плану с установленными выплатами - справедливая стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами на отчетную дату за вычетом справедливой стоимости активов плана на отчетную дату (если таковые имеются), которые непосредственно предназначены для исполнения этих обязательств;

25) материнская организация - организация, которое имеет одно или несколько дочерних организаций;

26) оценочные обязательства - обязательство, неопределенное по величине или с неопределенным сроком исполнения;

27) объединение бизнеса - объединение отдельных организаций или бизнесов в одну отчитывающуюся организацию;

28) обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами (приведенная стоимость) - приведенная стоимость ожидаемых будущих выплат,

необходимых для исполнения обязательств, возникающих в связи с услугами работников в текущем и прошлых периодах, без вычета активов плана;

29) операция между связанными сторонами - передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами независимо от того, производится ли оплата или нет;

30) пенсионные планы с установленными взносами - планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности, в рамках которых субъект уплачивает взносы в фиксированном размере отдельному субъекту (фонд) и не несет юридических или вытекающих из практики обязательств по уплате дополнительных взносов либо непосредственной выплате вознаграждений работникам в том случае, когда у фонда не будет в наличии достаточных активов для выплаты всех вознаграждений работникам, относящихся к услугам работников в текущем и предшествующих периодах;

31) пенсионные планы с установленными выплатами - планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности, отличающиеся от пенсионных планов с установленными взносами;

32) совместное предприятие - договорное соглашение, по которому две или несколько сторон осуществляют экономическую деятельность, подлежащую совместному контролю. Совместные предприятия могут быть принимать форму совместно контролируемых активов, совместно контролируемой деятельности или совместно контролируемые организации;

33) совместно контролируемые организации - совместная деятельность, которой предполагает учреждение корпорации, товарищества или иной организации, в котором каждый из участников совместной деятельности имеет свою долю участия. Организация ведет деятельность точно так же, как и другие организации, за исключением того, что договорное соглашение между участниками совместной деятельности устанавливает совместный контроль над экономической деятельностью организации;

34) совместный контроль - определенное договором распределение контроля над экономической деятельностью. Существует только тогда, когда стратегические финансовые и операционные решения, относящиеся к данной деятельности, требуют единодушного согласия сторон, совместно обладающих контролем (участников совместной деятельности);

35) приведенная стоимость - текущая расчетная оценка дисконтированной стоимости будущих чистых потоков денежных средств в ходе обычной деятельности;

36) метод прогнозируемой условной единицы - метод актуарной оценки, который рассматривает каждый период службы как основание для увеличения права на дополнительную единицу вознаграждения и измеряет каждую единицу

отдельно с целью формирования окончательного обязательства (иногда называемый методом начисленного вознаграждения, пропорционально распределенного на период службы, или методом вознаграждения/продолжительности службы);

37) принцип начисления в бухгалтерском учете - результаты операций и прочих событий признаются, когда они возникают (а не при получении или выплате денежных средств или их эквивалентов), и отражаются в учетных записях и включаются в финансовые отчеты тех отчетных периодов, к которым они относятся;

38) гудвилл - будущие экономические выгоды от активов, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию;

39) достоверное представление - добросовестное представление результатов операций, прочих событий и обстоятельств в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов;

40) дочерняя организация - организация, которая контролируется другой организацией, известной как материнская организация;

41) валюта отчетности - валюта, в которой представляются финансовые отчеты;

42) вознаграждения по окончании трудовой деятельности - вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), подлежащие выплате по окончании трудовой деятельности;

43) планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности - официальные или неофициальные соглашения, в соответствии с которыми субъект предоставляет вознаграждения одному или нескольким работникам по окончании ими трудовой деятельности;

44) отчетная дата - конец самого последнего периода, охватываемого финансовыми отчетами или промежуточной финансовой отчетностью;

45) отчетный период - период, охватываемый финансовыми отчетами или промежуточной финансовой отчетностью;

46) изменение в расчетной оценке - корректировка балансовой стоимости актива или обязательства, или суммы периодического потребления актива, которая возникает в результате оценки текущего статуса активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами. Изменения в расчетных оценках возникают в результате новой информации или развития событий и, соответственно, не являются корректировками ошибок;

47) примечания (к финансовым отчетам) - примечания содержат информацию в дополнение к информации, представленной в балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях в капитале и отчете о движении денежных

средств. В примечаниях дается повествовательное описание или детализация статей, раскрытых в этих отчетах, и информация о статьях, не подлежащих признанию в этих отчетах;

48) операция платежа, основанного на акциях, расчет по которой производится долевыми инструментами - операция платежа, основанного на акциях, при которой организация получает товары или услуги в качестве возмещения за долевыми инструментами предприятия (включая акции или опционы на акции);

49) срок полезного использования - период времени, в течение которого, как ожидается, актив будет пригоден для использования субъектом; либо определенное количество продукции или аналогичный показатель, которое субъект предполагает получить с помощью данного актива;

50) инвестиции в недвижимость - недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящаяся в распоряжении (владельцем или арендатором по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей или прироста стоимости капитала или того и другого, но не для:

использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, в административных целях;

продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности;

51) активы плана (пенсионного плана) - активы фонда долгосрочных вознаграждений работникам и страховые полисы, удовлетворяющие определенным требованиям согласно МСФО (IAS) 19 "Вознаграждения работникам";

52) отдельные финансовые отчеты - финансовые отчеты, представляемые материнской организацией, инвестором ассоциированной организации или участником совместной деятельности в совместно контролируемой организации, в которых инвестиции учитываются на основе доли прямого участия в капитале, а не на основе представленных результатов и чистых активов объекта инвестиций. Если инвестор ассоциированной организации или участник совместной деятельности не является еще и материнской организацией, то его финансовые отчеты не подпадают под определение отдельных финансовых отчетов;

53) аренда - договор, согласно которому арендодатель передает арендатору в обмен на платеж или серию платежей право использования актива в течение согласованного периода времени;

54) финансовые отчеты общего назначения - финансовые отчеты, предназначенные для удовлетворения общих информационных потребностей широкого круга пользователей, таких как акционеры, кредиторы, работники и общество в целом;

55) планы (пенсионные) группы работодателей - пенсионные планы с установленными взносами (кроме государственных пенсионных планов) или пенсионные планы с установленными выплатами (кроме государственных пенсионных планов), которые:

объединяют активы, внесенные различными организациями, не находящимися под общим контролем;

используют эти активы для предоставления вознаграждений сотрудникам нескольких организаций при условии, что взносы и размер вознаграждений определяются вне зависимости от того, в какой организации заняты получающие их сотрудники;

56) исследования - первоначальные и плановые изыскания, предпринятые с перспективой получения новых научных или технических знаний;

57) инвестиционная деятельность - приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств ;

58) капитал - доля в активах индивидуального предпринимателя или организации, остающаяся после вычета всех обязательств;

59) доходы - увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, что приводит к увеличению капитала, отличному от увеличения, связанного с взносами лиц, участвующих в капитале;

60) отложенные налоговые активы - суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении:

вычитаемых временных разниц;

переноса на будущий период неиспользованных налоговых убытков;

переноса на будущий период неиспользованных налоговых кредитов;

61) отложенные налоговые обязательства - суммы налогов на прибыль, подлежащие выплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц ;

62) отчет об изменениях в капитале - финансовый отчет, который представляет прибыль или убыток за период, статьи доходов и расходов, признанных напрямую в составе капитала за период, влияния корректировок ошибок и изменений в учетной политике за период, и - в зависимости от формата отчета об изменениях в капитале, которого придерживается организация - суммы инвестиций, произведенных владельцам капитала организации, и суммы дивидендов и иных распределений выплаченных им за период;

63) отчет о прибыли за период и нераспределенной прибыли - финансовый отчет, который представляет прибыль или убыток и изменения в капитале за период;

64) вознаграждения работникам - все формы возмещения, предоставляемого субъектом работникам в обмен на оказанные ими услуги;

65) комбинированный финансовый инструмент - финансовый инструмент, который с точки зрения эмитента содержит элементы обязательства и капитала;

66) запасы - активы:

предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
в процессе производства для такой продажи;
в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг;

67) затраты по займам - процентные и другие расходы, понесенные субъектом в связи с заимствованием средств;

68) ошибки - пропуски или искажения в финансовых отчетах субъекта за один или несколько предыдущих периодов, возникающие вследствие неиспользования или неверного использования надежной информации, которая:

имелась в наличии, когда финансовые отчеты за те периоды были утверждены к выпуску;

может обоснованно ожидать быть полученной и рассмотренной в ходе подготовки и представления этих финансовых отчетов;

69) результаты деятельности - взаимосвязь доходов и расходов субъекта, представленных в отчете о прибылях и убытках;

70) договор на строительство - договор, специально заключенный на строительство актива или комплекса активов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы в силу своей конструкции, технологии и функции или их конечного назначения или использования;

71) твердое соглашение - имеющее обязательную силу соглашение на обмен определенным количеством ресурсов по указанной цене в определенный день (дни) в будущем;

72) убыток от обесценения - это:

сумма, на которую балансовая стоимость запасов превышает продажную цену за вычетом затрат на завершение и продажу, либо

сумма, на которую балансовая стоимость иных нефинансовых активов превышает их справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу;

73) цель финансовых отчетов - предоставление информации о финансовом положении, результатах деятельности и движении денежных средств субъекта, которая полезна для широкого круга пользователей при принятии экономических решений, которые не имеют возможности потребовать представления отчетности, составленной с учетом их информационных требований;

74) финансовая аренда - аренда, по условиям которой происходит передача, по существу, всех рисков и выгод, присущих праву собственности на актив.

Право собственности может, как передаваться, так и не передаваться. Любая форма аренды, отличная от финансовой аренды, является операционной арендой;

75) финансовый актив - любой актив, являющийся:

денежными средствами;

долевым инструментом другого субъекта;

обусловленным договором правом:

получить денежные средства или иной финансовый актив от другого субъекта;

обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим субъектом на условиях потенциально выгодных для субъекта;

договором, расчет по которому будет или может быть осуществлен собственными долевыми инструментами субъекта, и являющимся:

непроизводным инструментом, по которому субъект получит или будет обязан получить переменное количество собственных долевого инструмента субъекта;

производным инструментом, расчет по которому будет или может быть произведен иным способом, чем обмен фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных долевого инструмента субъекта. Для этих целей собственные долевого инструменты субъекта не включают инструменты, являющиеся договорами на получение или поставку собственных долевого инструмента субъектом в будущем;

76) финансовый инструмент - договор, в результате которого возникает финансовый актив у одного субъекта и финансовое обязательство или долевого инструмент у другого;

77) финансовое обязательство - любое обязательство, являющееся:

обусловленным договором обязательством:

передать денежные средства или иной финансовый актив другому субъекту;

обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим субъектом на условиях, потенциально невыгодных для субъекта;

договором, расчет по которому будет или может быть осуществлен собственными долевыми инструментами субъекта и:

в соответствии с которым субъект предоставит или будет обязан предоставить переменное количество собственных долевого инструмента;

расчет по которому будет или может быть произведен иным способом, чем обмен фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных долевого инструмента субъекта. Для

этих целей собственные долевые инструменты не включают инструменты, являющиеся договорами на получение или поставку собственных долевых инструментов субъекта в будущем;

78) финансовое положение - взаимосвязь активов, обязательств и капитала субъекта, представленных в балансе.

79) финансовые отчеты - структурированное представление финансового положения, финансовых результатов деятельности и движения денежных средств субъекта;

80) финансовая деятельность - деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств субъекта;

81) элементы финансовых отчетов - широкие категории финансовых результатов операций и других событий и обстоятельств:

элементами, непосредственно связанными с измерением финансового положения, являются активы, обязательства и капитал;

элементами, непосредственно связанными с измерением результатов деятельности, являются доходы и расходы.

82) государственные субсидии - государственная помощь в форме передачи субъекту ресурсов в обмен на выполнение в прошлом или в будущем определенных условий, относящихся к операционной деятельности субъекта;

83) государственный (пенсионный) план - пенсионные планы, учрежденные законодательством для охвата всех организаций (или всех организаций определенной категории, например, конкретной отрасли) и управляемые национальным или местным правительством или другим учреждением (например, самостоятельным органом, созданным специально для этой цели), неподконтрольным отчитывающейся организации и не находящимся под его влиянием;

84) нематериальный актив - идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы. Такой актив является идентифицируемым, когда он :

является отделимым, т.е. его можно отделить или выделить из организации и продать, передать, сдать в аренду или обменять отдельно или вместе со связанным с ним договором, активом или обязательством;

возникает в результате договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от субъекта или от других прав и обязательств;

85) обязательство - существующая обязанность индивидуального предпринимателя или организации, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой приведет к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды;

86) основные средства - материальные активы, которые: удерживаются для использования в производстве или поставке товаров или услуг, сдачи в аренду третьим лицам, инвестирования или административных целей;

как ожидается, будут использованы в течение более одного периода;

87) операционная деятельность - основная приносящая выручку деятельность субъекта и прочая деятельность, отличная от инвестиционной деятельности и деятельности по финансированию;

88) операционная аренда - аренда, по условиям которой не происходит передача, по существу, всех рисков и выгод, присущих праву собственности. Любая форма аренды, отличная от операционной аренды, является финансовой арендой;

89) операционный сегмент - операционный сегмент является компонентом субъекта:

который осуществляет экономическую деятельность, в ходе которой он может получить доход и понести расходы (включая доходы и расходы, относящиеся к операциям с другими компонентами субъекта), чьи результаты деятельности обычно рассматриваются высшим должностным лицом организации, ответственным за принятие операционных решений, для принятия решений по распределению ресурсов на сегмент и оценки результатов его деятельности,

и для которого имеется отдельная финансовая информация;

90) вмененная ставка процента - наиболее четко определяемая величина из: преобладающей ставки для аналогичного финансового инструмента эмитента с аналогичным рейтингом платежеспособности;

процентной ставки, применение которой для дисконтирования номинальной суммы финансового инструмента позволяет получить текущие продажные цены товаров или услуг при оплате их без отсрочки;

91) измерение - процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовых отчетов должны признаваться и отражаться в балансе и отчете о прибылях и убытках;

92) 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;

93) налог на прибыль - корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате в бюджет (возврату из бюджета) в отношении налогооблагаемого дохода (налогового убытка) в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан;

94) обязательство, вытекающее из практики - обязательство, вытекающее из действий субъекта в случаях, когда:

установившейся практикой прошлой деятельности, объявленной политикой или достаточно конкретным текущим заявлением субъект указал другим сторонам, что он примет на себя определенные обязанности;

в результате субъект создал у этих сторон обоснованные ожидания в отношении того, что он исполнит принятые на себя обязанности;

95) отчет о прибылях и убытках - финансовый отчет, в котором представлена информация о результатах деятельности субъекта, то есть взаимосвязь доходов и расходов;

96) прибыль - остаточная величина, которая остается после вычета расходов из дохода;

97) перспективное применение (изменения в учетной политике) - применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и обстоятельствам, имевшим место после даты, на которую поменялась политика;

98) эффективная ставка процента - это ставка, в результате применения которой для дисконтирования расчетных будущих денежных платежей или поступлений на протяжении ожидаемого срока существования финансового инструмента или, где это уместно, более короткого периода, получаемая величина равна чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства;

99) ретроспективное применение (изменения в учетной политике) - применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и обстоятельствам таким образом, как если бы эта учетная политика использовалась всегда;

100) безусловные вознаграждения - вознаграждения, право на которые согласно условиям пенсионного плана не зависит от дальнейшей работы сотрудников;

101) договор страхования - договор, по которому одна сторона (страховщик) принимает значительный страховой риск от другой стороны (держателя полиса), соглашаясь предоставить компенсацию держателю полиса в случае, если оговоренное будущее событие, возникновение которого неопределенно (застрахованное событие), неблагоприятно повлияет на держателя полиса;

102) налоговая база - величина актива, обязательства или долевого инструмента, определяемая согласно действующему налоговому законодательству;

103) налогооблагаемые временные разницы - временные разницы, результатом которых являются налогооблагаемые суммы при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, в которых

возмещается балансовая стоимость актива или погашается балансовая стоимость обязательства;

104) отложенный расход по налогу (доход от возмещения налога) - сумма расхода по налогу (дохода от возмещения налога), включенная в расчет прибыли или убытка за период в отношении изменений отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств в течение периода.

105) расходы по уплате налога (доходы от возмещения налога) - общая величина, включенная в расчет прибыли или убытка за период в отношении текущего налога и отложенного налога;

106) финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи - актив, балансовая стоимость которого будет возмещена в основном путем продажи, а не в результате продолжающегося использования;

107) займы, подлежащие выплате - финансовые обязательства, за исключением торговой краткосрочной дебиторской задолженности с обычными условиями отсрочки платежа;

108) прекращение признания - исключение ранее признанного финансового актива или финансового обязательства из баланса субъекта;

109) прекращенная деятельность - компонент субъекта, который либо выбыл, либо классифицирован как предназначенный для продажи и:

представляет собой отдельный значительный вид деятельности или географический район ведения деятельности;

является частью единого скоординированного плана выбытия отдельного значительного вида деятельности или географического района ведения деятельности;

является дочерней организацией, приобретенной исключительно с целью последующей перепродажи;

110) признание - процесс включения в баланс или отчет о прибылях и убытках статьи, которая соответствует определению одного из элементов и удовлетворяет следующим критериям признания:

существует вероятность того, что любая будущая экономическая выгода, связанная со статьей, будет получена или предоставлена субъектом;

фактические затраты или стоимость статьи могут быть надежно измерены;

111) временные разницы - это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой;

112) дата предоставления - дата, на которую субъект и другая сторона (включая работника) заключают соглашение о платеже, основанном на акциях, при условии, что субъект и встречная сторона имеют одинаковое понимание условий соглашения. На дату предоставления субъект предоставляет встречной стороне право на денежные средства, другие активы или долевые инструменты

организации при условии соблюдения определенных условий перехода, если таковые имеются. Если это соглашение подлежит утверждению (например, акционерами), то дата предоставления является датой, когда это утверждение было получено;

113) контроль (над организацией) - право управлять финансовой и операционной политикой организации с тем, чтобы получать выгоды от ее деятельности;

114) функциональная валюта - валюта основной экономической среды, в которой функционирует субъект;

115) инструмент хеджирования - для целей учета хеджирования, в соответствии с разделом 11 настоящего Стандарта, инструментом хеджирования является финансовый инструмент, который:

представляет собой процентный своп, отвечающий условиям пункта 193 настоящего Стандарта; валютный своп или форвардный валютный контракт, который привязан к той же иностранной валюте, что и хеджируемая статья; или форвардный контракт, привязанный к тому же товару, что и хеджируемая статья;

удовлетворяет прочим условиям пункта 192 настоящего Стандарта. При этом организация, решившая применять МСФО (IAS) 39 "Финансовые инструменты - признание и оценка" для учета финансовых инструментов, должна использовать определение учета хеджирования из этого МСФО, а не настоящее определение;

116) международные стандарты финансовой отчетности (далее - МСФО) - стандарты финансовой отчетности, утвержденные Фондом Комитета международных стандартов финансовой отчетности;

117) хеджируемая статья - для целей учета хеджирования, в соответствии с разделом 11 настоящего Стандарта, хеджируемой статьей является:

процентный риск по долговому инструменту, измеряемому по амортизированной стоимости;

валютный риск по твердому соглашению или высоковероятной прогнозируемой операции;

риск изменения цены товара с легко определимой рыночной ценой, которым владеет субъект или который должен продать или приобрести в соответствии с твердым соглашением или в результате высоковероятной прогнозируемой операции;

валютный риск по чистой сумме инвестиции в зарубежную деятельность;

118) эффективность хеджирования - степень, в которой изменения справедливой стоимости или потоков денежных средств хеджируемой статьи,

относящиеся к хеджируемому риску, компенсируются изменениями справедливой стоимости или потоками денежных средств инструмента хеджирования;

119) вычитаемые временные разницы - временные разницы, результатом которых являются вычеты при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, в которых возмещается балансовая стоимость актива или погашается балансовая стоимость обязательства;

120) выходные пособия - вознаграждения работникам, являющиеся
р е з у л ь т а т о м :

решения субъекта уволить работника до достижения им пенсионного
в о з р а с т а , л и б о

решения работника о добровольном согласии с увольнением по сокращению штатов в обмен на такие вознаграждения;

121) группа на выбытие - группа активов, подлежащая выбытию путем продажи или иным образом вместе как группа в результате одной операции, и обязательства, непосредственно связанные с активами, которые будут переданы в ходе этой операции;

122) консолидированные финансовые отчеты - финансовые отчеты группы организаций, состоящей из материнской организации и одной или более дочерних организаций;

123) расходы - уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или уменьшения активов или возникновения обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, отличному от уменьшения, связанного с распределениями лицам, участвующим в капитале;

124) условный актив - возможный актив, который возникает в результате прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, которые не полностью находятся под контролем субъекта;

125) условное обязательство - это:

возможное обязательство, которое возникает в результате прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, которые не полностью находятся под контролем субъекта;

существующее обязательство, которое возникает в результате прошлых событий, но не признается, так как:

нет вероятности, что потребуется выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, для урегулирования обязательства;

или величина обязательства не может быть измерена с достаточной степенью надежности;

126) условная сумма - количество денежных единиц, бушелей, фунтов или иных единиц, указанное в договоре, являющемся финансовым инструментом;

127) практически неосуществимый - применение какого-либо требования представляется практически неосуществимым, когда субъект не может применить его после всех необходимых попыток сделать это.

2. Концепция и основные принципы

§ 2. Цель финансовых отчетов и качественные характеристики информации, представляемой в финансовых отчетах

4. Целью финансовых отчетов субъектов является предоставление информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств субъектов, полезной для широкого круга пользователей, которые не имеют возможности требовать финансовых отчетов, отражающих специфику их информационных потребностей. Для достижения данной цели финансовые отчеты также показывают результаты управления ресурсами, доверенными руководству субъекта.

Качественные характеристики предъявляются к финансовой отчетности с целью получения полезной для пользователей информации. Основными качественными характеристиками являются понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

§ 3. Понятность

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

§ 4. Уместность

6. Информация, представляемая в финансовых отчетах, должны быть уместной с учетом потребностей пользователей при принятии решений. Информация обладает качеством уместности, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие или будущие события или подтверждая, или корректируя их прошлые оценки.

§ 5. Существенность

7. Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основании финансовых отчетов. Существенность зависит от размера статьи или ошибки, рассматриваемой в конкретных обстоятельствах ее пропуска или искажения.

§ 6. Надежность

8. Информация, представляемая в финансовых отчетах, должна быть надежной. Информация является надежной тогда, когда в ней не содержатся существенные ошибки, она не является предвзятой; и достоверно представляет то, что она имеет целью представить или то, что она может представлять в соответствии с разумными ожиданиями. Финансовые отчеты будут содержать в себе предвзятость тогда, когда подбор или представление содержащейся в таких отчетах информации, направлен на оказание влияния на принятие решения или формирование суждения с целью достижения запланированного результата или последствий.

§ 7. Приоритет содержания над формой

9. Операции и другие обстоятельства и события подлежат учету и представлению в отчетности в соответствии с их содержанием и экономической сущностью, а не просто исходя из их юридической формы. Это позволяет повысить надежность финансовых отчетов.

§ 8. Осмотрительность

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

§ 9. Полнота

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

§ 10. Сопоставимость

12. Пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовые отчеты субъекта за разные периоды, для того чтобы определять тенденции в ее финансовом положении и результатах деятельности. Пользователи также должны иметь возможность сравнивать финансовые отчеты разных субъектов с тем, чтобы оценивать их относительное финансовое положение, результаты деятельности и движения денежных средств. Таким образом, измерение и отражение финансовых результатов аналогичных операций и других событий и обстоятельств должно осуществляться последовательно для субъекта на протяжении его существования и последовательно для разных субъектов. Помимо этого, пользователи должны быть поставлены в известность об учетной политике, используемой при составлении финансовых отчетов и об изменениях и следствиях таких изменений в учетной политике.

§ 11. Своевременность

13. Уместная финансовая информация - это та информация, которая может повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями. Своевременность информации заключается в ее доступности во время принятия решения. В случае чрезмерной задержки в представлении информации она может потерять свою уместность.

Руководству возможно придется находить баланс между относительными достоинствами своевременного отражения в отчетности и предоставлением надежной информации. При определении баланса между уместностью и надежностью основополагающим соображением должно быть соображение максимизации степени удовлетворения потребностей пользователей при принятии ими экономических решений.

§ 12. Баланс между выгодами и затратами

14. Выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты по ее предоставлению. Оценка выгод и затрат основана, в значительной степени, на использовании субъективных суждений. Более того, затраты совсем необязательно ложатся на тех пользователей, которые получают выгоды. При определении баланса между затратами и выгодами субъекту надлежит учитывать то, что выгоды от представления информации могут быть также получены и широким кругом внешних пользователей.

§ 13. Финансовое положение

15. Финансовое положение субъекта - это его активы, обязательства и собственный капитал по состоянию на определенную дату. Элементами финансовых отчетов, непосредственно связанными с измерением финансового положения, являются активы, обязательства и собственный капитал. Они определяются следующим образом:

1) актив - ресурсы, контролируемые индивидуальным предпринимателем или организацией в результате прошлых событий, от которых ожидается получение будущих экономических выгод;

2) обязательство - это существующая обязанность индивидуального предпринимателя или организации, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой приведет к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды;

3) капитал - доля в активах индивидуального предпринимателя или организации, остающаяся после вычета всех обязательств.

16. Некоторые статьи, соответствующие определению актива или обязательства, могут не признаваться в качестве таковых в бухгалтерском балансе при невыполнении такими статьями критериев признания, изложенных в пунктах 27-32 настоящего Стандарта. В частности, должна существовать достаточная степень уверенности в получении или оттоке экономических выгод в будущем прежде, чем признать актив или обязательство.

§ 14. Активы

17. Будущая экономическая выгода, заключенная в активе, - это возможность прямо или косвенно способствовать поступлению субъекту денежных средств и их эквивалентов. Такие поступления денежных средств могут быть следствием использования или реализации актива.

18. Многие активы, например, основные средства, имеют физическую форму. Тем не менее, физическая форма не является обязательным свойством актива. Некоторые активы являются нематериальными.

19. При определении существования актива право собственности также не является обязательным. Например, имущество, которым субъект владеет на правах аренды, будет считаться активом субъекта в случае, если субъект контролирует выгоды, которые, как ожидается, будут поступать от данного имущества.

§ 15. Обязательства

20. Неотъемлемой характеристикой обязательства является то, что у субъекта имеется обязанность действовать или предпринимать что-либо каким-либо определенным образом. Обязанность может быть исходящей как из какого-либо юридического документа, так и исходящей из практики. Юридическое обязательство истекает из обязательного договора или законодательного требования и может быть исполнено в принудительном порядке. Обязательство, вытекающее из практики - обязательство, вытекающее из действий субъекта в с л у ч а я х , к о г д а :

1) установившейся практикой прошлой деятельности, объявленной политикой или достаточно конкретным текущим заявлением субъект указал другим сторонам, что он примет на себя определенные обязанности;

2) в результате субъект создал у этих сторон обоснованные ожидания в отношении того, что он исполнит принятые на себя обязанности.

21. Урегулирование существующего обязательства предусматривает, как правило, выплату денежных средств, передачу иных активов, оказание услуг, замену существующего обязательства другим обязательством или конвертацию обязательства в собственный капитал. Обязательство также может быть погашено другими средствами, такими как добровольный или принудительный отказ кредитора от своих прав.

§ 16. Капитал

22. Капитал - остаток, образующийся в результате вычета стоимости признанных обязательств из стоимости признанных активов. В бухгалтерском балансе раздел "Капитал" может быть разделен на подкатегории. Например, у акционерного общества подкатегории могут быть следующими: средства, внесенные акционерами, нераспределенная прибыль и прибыль или убыток относимые на счета капитала напрямую.

§ 17. Результаты деятельности

23. Результатом деятельности является взаимосвязь доходов и расходов субъекта, представленная в отчете о прибылях и убытках. Прибыль часто используется как критерий результатов деятельности или как основа для других критериев, таких как доход на инвестиции или прибыль на акцию. Элементами финансовых отчетов, непосредственно связанными с измерением прибыли, являются доходы и расходы. Они определяются следующим образом:

1) доход - увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличному от увеличения, связанного со взносами лиц, участвующих в капитале.

2) расходы - уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или уменьшения активов или возникновения обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, отличному от уменьшения, связанного с распределением лицам, участвующим в капитале.

24. Признание дохода и расхода в отчете о прибылях и убытках напрямую связано с признанием и измерением активов и обязательств. Критерии признания доходов и расходов рассматриваются в пунктах 27-32 настоящего Стандарта.

§ 18. Доход

25. Определение дохода включает в себя как доход от основной деятельности, так и прочие доходы.

Доходы могут включать в себя поступления средств от обычных видов деятельности субъекта, в том числе доходы от реализации продукции и оказания услуг, вознаграждения, дивиденды и роялти.

Прочие доходы представляют собой поступления, удовлетворяющие определению дохода, которые могут возникать или не возникать в процессе обычной деятельности субъекта. При признании прочих доходов в отчете о прибылях и убытках они обычно представляются отдельно, так как информация о них полезна при принятии экономических решений.

§ 19. Расходы

26. Определение расходов включает убытки, а также те расходы, которые возникают в ходе обычной деятельности субъекта.

Расходы, возникающие в ходе обычной деятельности субъекта, включают, например, себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг, заработную плату и амортизацию основных средств. Они обычно принимают форму оттока или уменьшения активов, например денежных средств и их эквивалентов, запасов, основных средств;

Убытки - это другие статьи, которые подходят под определение расходов и могут возникать или не возникать в ходе обычной деятельности субъекта. При признании прочих убытков в отчете о прибылях и убытках они обычно представляются отдельно, так как информация о них полезна при принятии экономических решений.

§ 20. Признание элементов финансовых отчетов

27. Признание представляет собой процесс отражения в бухгалтерском балансе или в отчете о прибылях и убытках статьи, которая соответствует определению одного из элементов и удовлетворяет следующим критериям:

- 1) существует вероятность того, что любая будущая экономическая выгода, связанная со статьей, будет получена или потеряна субъектом;
- 2) фактические затраты или стоимость статьи могут быть надежно измерены.

28. Непризнание таких статей не исправляется ни раскрытием используемой учетной политики, ни примечаниями или пояснительными материалами.

§ 21. Вероятность будущей экономической выгоды

29. Понятие вероятности используется в критериях признания для представления степени неопределенности получения или утраты субъектом будущих экономических выгод, ассоциируемых со статьей. Оценки степени неопределенности, применяемые к потоку будущих экономических выгод, производятся на основе доказательств по обстоятельствам на конец отчетного периода, имеющих на момент подготовки финансовых отчетов. Такие оценки производятся индивидуально для отдельно значимых статей и погруппно - для крупных совокупностей малозначимых по отдельности статей.

§ 22. Надежность измерения

30. Вторым критерием признания является наличие возможности надежно измерить фактические затраты или стоимость. Во многих случаях стоимость или затраты известны. В других случаях стоимость или затраты надо оценить. Использование обоснованных расчетных оценок является важной частью подготовки финансовых отчетов и не снижает степени ее надежности. В случаях, когда невозможно получить обоснованную расчетную величину, статья не признается в балансе или отчете о прибылях и убытках.

31. Статья, которая не удовлетворяет критерию признания, может, в результате последующих событий или обстоятельств, стать позднее пригодной к признанию.

32. Статья, которая не удовлетворяет критерию признания, может, тем не менее, подлежать раскрытию в примечаниях, пояснительном материале или сопроводительных иллюстрациях. Это необходимо в случаях, когда информация о статье является уместной для оценки финансового положения, результатов деятельности и изменений финансового положения субъекта пользователями финансовых отчетов.

§ 23. Измерение элементов финансовых отчетов

33. Измерение - процесс определения денежных величин, по которым субъект должен измерять активы, обязательства, доходы и расходы в своих финансовых отчетах. Для измерения необходимо избрать базу измерения. В настоящем Стандарте указаны те базы измерения, которые должны использоваться субъектом в отношении различных видов активов, обязательств, доходов и расходов.

34. Две распространенные базы измерения это - историческая стоимость и справедливая стоимость:

1) для активов исторической стоимостью является сумма уплаченных за них денежных средств или эквивалентов денежных средств, или справедливая стоимость встречного возмещения, переданного для приобретения актива в момент его приобретения. Для обязательств исторической стоимостью является сумма поступлений денежных средств или эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость немонетарных активов, полученных в обмен на обязательство в момент возникновения обязательства;

2) справедливая стоимость - это сумма, на которую может быть обменян актив или произведен расчет по обязательству между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.

§ 24. Основные принципы признания и измерения

35. Требования по признанию и измерению активов, обязательств, доходов и расходов, содержащиеся в настоящем Стандарте основаны на принципах МСФО. При определении надлежащего порядка учета той или иной операции, события или обстоятельства субъекту надлежит придерживаться - в случае отсутствия в настоящем Стандарте положений непосредственно применимых к рассматриваемой операции, событию или обстоятельству на применимые положения МСФО.

§ 25. Принцип начисления

36. Субъект составляет финансовые отчеты, за исключением информации о движении денежных средств, используя принцип начисления. Когда используется принцип начисления, то статьи признаются как активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы (элементы финансовых отчетов), тогда, когда они соответствуют установленным для этих статей определениям и критериям признания.

§ 26. Признание в финансовых отчетах

37. Субъект признает актив в балансе тогда, когда существует вероятность притока будущих экономических выгод, а актив имеет стоимость или цену, которая может быть надежно измерена. Актив не признается в балансе когда были понесены затраты, исключаяющие вероятность притока экономических выгод за пределами текущего отчетного периода. Вместо этого, подобная операция ведет к признанию расхода в отчете о прибылях и убытках.

38. Субъект признает обязательство в балансе тогда, когда существует вероятность того, что в результате погашения существующего обязательства возникнет отток ресурсов, содержащих экономические выгоды, и величина этого погашения может быть надежно измерена.

39. Признание дохода напрямую связано с признанием активов и обязательств. Субъект признает доход в отчете о прибылях и убытках тогда, когда имеет место увеличение будущих экономических выгод, связанных с увеличением актива или уменьшением обязательства и величина такого изменения может быть надежно измерена.

40. Признание расхода напрямую связано с признанием активов и обязательств. Субъект признает расходы в отчете о прибылях и убытках тогда, когда происходит уменьшение будущих экономических выгод, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства и величина такого изменения может быть надежно измерена.

41. Прибыль или убыток представляет собой арифметическую разницу между доходами и расходами.

Прибыль не является отдельным элементом финансовых отчетов, которая не нуждается в отдельном критерии признания.

§ 27. Измерение при первоначальном признании

42. При первоначальном признании активов и обязательств субъект должен измерять активы и обязательства по исторической стоимости, за исключением особых случаев, в которых настоящим Стандартом предписано использование иной базы измерений (например - справедливой стоимости).

§ 28. Последующие измерения

43. После первоначального признания дальнейшее измерение субъектом финансовых активов и финансовых обязательств осуществляется по справедливой стоимости, за исключением особых случаев, в которых настоящий Стандарт предписывает или допускает использование иной базы измерений (например - себестоимости или амортизированной себестоимости).

44. Большинство нефинансовых активов, первоначально измеренных по исторической стоимости, в дальнейшем измеряются на основе иных баз измерения. Например, субъект измеряет основные средства по меньшей из двух величин: амортизированной стоимости и цены продажи за вычетом затрат на завершение и продажу.

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

45. Для некоторых нефинансовых активов, которые первоначально были измерены субъектом по исторической стоимости, настоящий Стандарт допускает использование справедливой стоимости при последующих измерениях.

Примерами могут служить:

1) инвестиции в ассоциированные и совместные организации, измеряемые по справедливой стоимости;

2) инвестиции в недвижимость, которые субъект измеряет по справедливой стоимости;

3) основные средства, которые субъект измеряет по переоцененной стоимости;

4) нематериальные активы, которые субъект измеряет по переоцененной стоимости;

5) сельскохозяйственные активы (биологические активы и сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора), которые измеряются субъектом по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых затрат.

46. Большинство нефинансовых обязательств измеряются по наилучшей расчетной оценке суммы, которая потребуется для погашения обязательства на отчетную дату.

47. Субъект не будет осуществлять взаимозачет активов и обязательств, или доходов и расходов за исключением случаев, где настоящим Стандартом такое предписывается или допускается:

1) измерение активов за вычетом оценочных резервов, например, резерва на сомнительные долги по дебиторской задолженности, не является взаимозачетом;

2) в случае, если обычная операционная деятельность субъекта не включает в себя покупку и продажу долгосрочных активов (включая инвестиции и операционные активы), то доходы и убытки от выбытия таких активов представляются в отчетах путем вычитания балансовой стоимости актива и соответствующих сбытовых расходов из вырученной от выбытия актива суммы.

3. Представление финансовых отчетов

§ 29. Достоверное представление

48. Финансовые отчеты должны объективно представлять финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств субъекта. Для достоверного представления требуется справедливое отображение результатов операций, прочих событий и обстоятельств в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов.

§ 30. Соответствие настоящему Стандарту

49. Субъект, составляющий финансовые отчеты в соответствии с настоящим Стандартом заявляет об этом соответствии в примечаниях. Финансовые отчеты не должны описываться как соответствующие Стандарту, за исключением случаев, когда они соответствует всем требованиям, изложенным в настоящем Стандарте.

50. В редких случаях, когда руководство приходит к заключению о том, что соответствие тому или иному требованию настоящего Стандарта может ввести в заблуждение настолько, что это будет противоречить цели финансовой отчетности, субъект отступает от этого требования таким образом, как это установлено в пункте 51 настоящего Стандарта, если соответствующая регулятивная база требует или каким-либо иным образом не запрещает такое отступление.

51. В тех случаях, когда субъект отступает от требования настоящего Стандарта, субъект раскрывает следующие сведения:

1) указание на то, что руководство пришло к заключению о том, что финансовые отчеты достоверно представляют финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств;

2) указание на то, что субъект следовал настоящему Стандарту, за исключением отступления от какого-то конкретного требования в целях достижения достоверного представления;

3) сведения о характере такого отступления, включая описание порядка учета, предписанного настоящим Стандартом; объяснение причин, по которым предписанный порядок учета будет вводить в заблуждение в такой степени, что это будет противоречить цели финансовых отчетов, указанной в разделе 2 настоящего Стандарта; использованный порядок учета;

4) для каждого из представленных периодов финансовое воздействие отступления на каждую статью финансовых отчетов, которая была бы отражена при соблюдении требования.

52. Если субъект отступил от требования настоящего Стандарта в предыдущем периоде и это отступление влияет на суммы, признанные в финансовых отчетах за текущий период, то он раскрывает информацию в соответствии с подпунктами 3) и 4) пункта 51 настоящего Стандарта.

53. В редких случаях, когда руководство приходит к заключению о том, что соответствие тому или иному требованию настоящего Стандарта будет настолько вводящим в заблуждение, что это будет противоречить цели финансовой отчетности, но соответствующая регулятивная база запрещает отступление от этого требования, субъект должен, насколько это возможно, свести к минимуму аспекты, которые считаются вводящими в заблуждение из-за соблюдения требования, раскрывая следующую информацию:

1) характер требований настоящего Стандарта, о которых идет речь, и причины, по которым руководство пришло к заключению о том, что соблюдение этого требования в этих обстоятельствах вводит в заблуждение настолько, что это противоречит цели финансовой отчетности;

2) для каждого из представленных периодов корректировки по каждой статье финансовых отчетов, которые, по заключению руководства, необходимы для обеспечения достоверного представления.

§ 31. Непрерывность деятельности

54. При подготовке финансовых отчетов руководство субъекта, использующего настоящий Стандарт, оценивает свою способность продолжать свою деятельность непрерывно. Субъект считается способным продолжать свою деятельность непрерывно за исключением тех случаев, в которых руководство намерено либо ликвидироваться, либо прекратить коммерческую деятельность, либо не имеет реальной альтернативы, кроме как сделать это. Когда руководству при определении перспектив непрерывности деятельности известно о существенных неопределенностях, связанных с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности продолжать непрерывную деятельность, эти неопределенности должны раскрываться. Когда

финансовые отчеты составляются не на основе допущения о непрерывности деятельности, то этот факт раскрывается так же, как и та основа, на которой составлены финансовые отчеты, и причина того, почему субъект не считается непрерывно действующим.

§ 32. Периодичность отчетности

55. Субъект должен представлять полный набор финансовых отчетов (включая сравнительную информацию), не реже одного раза в год. В случаях, когда происходит смена отчетного периода субъекта и ежегодные финансовые отчеты субъекта затрагивают период продолжительнее или короче, чем один год, субъект раскрывает следующее:

- 1) сам факт изменения отчетного периода;
- 2) причины использования более продолжительного или более короткого периода;
- 3) тот факт, что сравнительные суммы в отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях в капитале, отчете о движении денежных средств и в соответствующих примечаниях не являются полностью сопоставимыми.

§ 33. Последовательность представления

56. Представление и классификация статей в финансовых отчетах субъекта должна сохраняться от одного периода к следующему, за исключением случаев, когда:

- 1) в результате значительного изменения характера деятельности субъекта или пересмотра его финансовых отчетов становится очевидно, что другая форма представления или классификации была бы более подходящей с учетом критериев выбора и применения учетной политики в соответствии с разделом 10 настоящего Стандарта;
- 2) настоящий Стандарт предписывает изменение формы представления.

57. Когда представление или классификация статей в финансовых отчетах изменены, сравнительные суммы реклассифицируются, за исключением случаев, где такая реклассификация является практически неосуществимой. Когда сравнительные суммы подвергаются реклассификации, субъект раскрывает:

- 1) характер реклассификации;
- 2) величину каждой статьи или вида статей, которые были реклассифицированы;
- 3) причину реклассификации.

58. Если осуществить реклассификацию сравнительных сумм практически невозможно, субъект раскрывает:

- 1) причину, по которой суммы не были реклассифицированы;
- 2) характер корректировок, которые следовало бы сделать, если бы суммы были реклассифицированы.

§ 34. Сравнительная информация

59. За исключением случаев, в которых настоящий Стандарт допускает или требует иное, субъект раскрывает сравнительную информацию в отношении предшествующего сравнимого периода для всех сумм, представленных в финансовых отчетах и примечаниях. В случаях, где таковое будет уместным для понимания финансовых отчетов за текущий период, субъект также должен раскрывать сравнительную информацию для повествовательной и описательной информации.

§ 35. Существенность и обобщение

60. Субъект должен представлять каждый существенный вид схожих статей отдельно. Субъекту следует представлять отдельно статьи, различные по своему характеру или функции, за исключением случаев, когда они несущественны.

61. Пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основании финансовых отчетов. 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.

§ 36. Полный комплект финансовых отчетов

62. Финансовые отчеты субъекта включают в себя:

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о прибылях и убытках;
- 3) отчет о движении денежных средств;
- 4) отчет об изменениях в капитале;
- 5) пояснительную записку.

§ 37. Определение форм финансовых отчетов

63. Субъект должно четко выделять каждый из финансовых отчетов и примечаний к ним и отделять их от прочей информации, содержащейся в том же документе. Помимо этого, субъект выделяет следующую информацию и повторяет ее в случаях, где таковое необходимо для понимания представляемой

и н ф о р м а ц и и :

- 1) название отчитывающегося субъекта и любые изменения в его названии, произошедшие с конца прошлого отчетного периода;
- 2) указание, охватывает ли финансовая отчетность отдельную организацию или группу организаций;
- 3) дата окончания отчетного периода и периода, охватываемого финансовыми отчетами;
- 4) валюта отчетности;
- 5) там, где уместно - степень округления, использованного при представлении сумм в финансовых отчетах.

4. Бухгалтерский баланс

§ 38. Цель и информация, подлежащая представлению непосредственно в самом бухгалтерском балансе

64. Бухгалтерский баланс представляет активы, обязательства и капитал субъекта по состоянию на определенную дату.

65. Информация, представляемая субъектом непосредственно в самом бухгалтерском балансе, должна включать в себя, как минимум, агрегированные показатели следующих сумм:

- 1) денежные средства и эквиваленты денежных средств;
- 2) торговую и прочую дебиторскую задолженность;
- 3) финансовые активы (исключая суммы, указанные в подпунктах 1), 2) и 8) настоящего пункта;
- 4) запасы;
- 5) основные средства;
- 6) нематериальные активы;
- 7) биологические активы;
- 8) инвестиции, учтенные по методу долевого участия;
- 9) итоговая сумма долгосрочных активов, классифицированных как предназначенные для продажи, и активов, включенных в группы на выбытие и классифицированных как предназначенные для продажи в соответствии с пунктами 616-618 настоящего Стандарта;
- 10) торговую и прочую кредиторскую задолженность;
- 11) финансовые обязательства (исключая суммы, указанные в подпунктах 10) и 15) настоящего пункта;
- 12) обязательства и активы по текущим налогам;
- 13) отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы (

эти активы надлежит всегда классифицировать как долгосрочные);

14) обязательства, включенные в группы на выбытие, классифицируемые как удерживаемые для продажи;

15) оценочные обязательства;

16) доля меньшинства, представленная отдельно от капитала акционеров материнской организации;

17) капитал, относимый на акционеров материнской организации.

66. Дополнительные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны представляться непосредственно в самом бухгалтерском балансе тогда, когда такое представление уместно для понимания финансового положения субъекта.

67. Настоящий Стандарт не устанавливает последовательности изложения статей или формата, в котором статьи следует представлять.

68. Субъект представляет краткосрочные и долгосрочные активы и краткосрочные и долгосрочные обязательства как отдельные классификации в самом балансе в соответствии с пунктами 69-72 настоящего Стандарта, за исключением случаев, когда представление на основе ликвидности дает надежную и более уместную информацию. Когда применяется это исключение, все активы и обязательства представляются свободно, в порядке примерной ликвидности.

§ 39. Краткосрочные активы

69. Субъект классифицирует актив как краткосрочный в следующих обстоятельствах:

1) субъект предполагает реализовать актив, или намеревается продать или использовать актив в ходе нормального операционного цикла;

2) субъект удерживает актив в основном для целей торговли;

3) субъект предполагает реализовать актив в течение 12 месяцев с конца отчетного периода; или

4) данный актив представляет собой денежные средства или актив, эквивалентный денежным средствам, за исключением случаев, когда существует ограничения на его обмен или использование для погашения обязательств в течение, как минимум, 12 месяцев после отчетной даты.

70. Все прочие активы классифицируются как долгосрочные. Когда нормальный операционный цикл субъекта четко не определен, его продолжительность принимается равной 12 месяцам.

§ 40. Краткосрочные обязательства

71. Субъект классифицирует обязательство как краткосрочное в следующих обстоятельствах:

- 1) субъект предполагает погасить его в ходе нормального операционного цикла предприятия;
- 2) субъект удерживает обязательство в основном для целей торговли;
- 3) субъект предполагает погасить обязательство в течение двенадцати месяцев с конца отчетного периода; или
- 4) субъект не имеет безусловного права отложить погашение этого обязательства как минимум на 12 месяцев после конца отчетного периода.

72. Все прочие обязательства классифицируются как долгосрочные.

§ 41. Последовательность представления статей и формат их представления в бухгалтерском балансе

73. Настоящий Стандарт не устанавливает последовательности изложения статей или формата, в котором статьи следует представлять. Пункт 65 только предоставляет перечень статей, которые достаточно различаются по своему характеру или функции, чтобы это служило основанием для отдельного представления в самом балансе. Кроме того:

- 1) отдельные статьи включаются, когда размер, характер и функция статьи или совокупности схожих статей таковы, что для понимания финансового положения субъекта уместно отдельное представление;
- 2) используемые названия и порядок расположения статей или объединение схожих статей могут изменяться в соответствии с характером деятельности субъекта и его операций, чтобы предоставить информацию, уместную для понимания финансового положения субъекта.

74. Суждение о том, представлять ли дополнительные статьи отдельно, основывается на оценке:

- 1) характера и ликвидности активов;
- 2) функции активов в рамках субъекта;
- 3) сумм, характера и распределения во времени обязательств.

§ 42. Информация, подлежащая представлению непосредственно в самом бухгалтерском балансе, либо в примечаниях

75. Субъект должен раскрывать в примечаниях следующие подклассы:

- 1) классы статей основных средств, в соответствии с положениями раздела 16 настоящего Стандарта;
- 2) задолженность покупателей и заказчиков, задолженность от связанных сторон, предоплаты и прочие суммы;

3) классы запасов в соответствии с разделом 12 настоящего Стандарта - такие, как: как товары, производственные материалы, незавершенное производство и готовая продукция;

4) оценочные обязательства по выплате вознаграждений работникам и другие оценочные обязательства;

5) классы капитала - такие, как: оплаченный капитал, эмиссионный доход, нераспределенная прибыль и статьи доходов и расходов, которые, в соответствии с требованиями настоящего Стандарта, должны признаваться напрямую в капитале.

5. Отчет о прибылях и убытках

§ 43. Применение

76. Отчет о прибылях и убытках показывает доходы и расходы субъекта за период.

77. Отчет о прибылях и убытках должен включать в себя все статьи доходов и расходов, признанных за период, за исключением тех наименований, по которым настоящим Стандартом предусмотрено иное. Настоящий Стандарт предписывает иной порядок представления в следующих случаях:

1) влияния корректировок ошибок и изменений в учетной политике представляются как корректировки прошлых периодов, а не как доходы или расходы в периоде их возникновения; и

2) при приросте стоимости имущества от переоценки некоторые прибыли и убытки, возникающие в результате перевода финансовых отчетов зарубежной деятельности в соответствии с разделом 30 настоящего Стандарта и некоторые изменения в справедливой стоимости хеджированных инструментов, отражаются напрямую в капитале при их возникновении, а не в виде прибылей или убытков.

§ 44. Информация, подлежащая представлению непосредственно в самом отчете о прибылях и убытках

78. Информация, представляемая субъектом непосредственно в самом отчете о прибылях и убытках, должна включать в себя, как минимум, агрегированные показатели следующих сумм:

- 1) доход;
- 2) затраты на финансирование;
- 3) долю прибыли или убытка от инвестиций в ассоциированную организацию и совместную деятельность, учитываемых по методу долевого участия;

4) расходы по уплате налогов;

5) единую сумму, составляющую итоговую сумму из прибыли или убытка после налогов от прекращенной деятельности и прочего дохода или убытка после налогов, признанного при измерении справедливой стоимости, за вычетом затрат на продажу или выбытие активов или группы (групп) на выбытие, которые представляют собой прекращенную деятельность в соответствии с разделом 34 настоящего Стандарта; и

б) прибыль или убыток.

79. Субъект должен раскрывать следующие статьи непосредственно в самом отчете о прибылях и убытках в качестве распределения прибыли или убытка за период:

1) прибыль или убыток, относимые на долю меньшинства; и

2) прибыль или убыток, относимые на владельцев долевых инструментов материнской организации.

80. Дополнительные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны представляться непосредственно в самом отчете о прибылях и убытках тогда, когда такое представление уместно для понимания финансовых результатов деятельности субъекта.

81. Субъект не должен представлять или описывать какие-либо статьи доходов и расходов как "чрезвычайные статьи" ни непосредственно в самом отчете о прибылях и убытках, ни в примечаниях к нему.

§ 45. Информация, подлежащая представлению непосредственно в самом отчете о прибылях и убытках или в примечаниях к нему

82. По каждой существенной составляющей доходов и расходов субъект должен раскрывать характер и сумму такой составляющей отдельно. Такие раскрытия должны включать в себя:

1) списания стоимости запасов до цены продажи за вычетом затрат на завершение и сбыт и восстановления стоимости запасов;

2) списания стоимости основных средств до справедливой стоимости за вычетом затрат на сбыт и восстановления стоимости основных средств;

3) реструктуризация деятельности субъекта и реверсивные записи по всем видам оценочных обязательств по затратам на реструктуризацию;

4) выбытия объектов основных средств;

5) выбытия инвестиций;

6) прекращенная деятельность;

7) урегулирование судебных споров; и

8) реверсивные записи по всем прочим видам резервов.

§ 46. Анализ расходов

83. Субъект должен представлять анализ расходов, используя классификацию, основанную либо на характере расходов, либо на функции расходов, в зависимости, что из них дает надежную и более уместную информацию.

§ 47. Анализ по характеру расходов

84. В рамках данного метода расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (например, амортизация основных средств, закупки материалов, транспортные расходы, вознаграждения работникам и затраты на рекламу) и не перераспределяются между различными функциональными направлениями внутри субъекта.

§ 48. Анализ по функции расходов

85. В рамках данного метода классификации расходы обобщаются по их функции в соответствии с их функциональными направлениями (например, сбытовые расходы, административные затраты). В соответствии с этим методом субъект, как минимум, раскрывает себестоимость продаж отдельно от других расходов.

86. Приветствуется представление субъектами такого анализа непосредственно в самом отчете о прибылях и убытках. Иллюстративные финансовые отчеты, прилагающиеся к настоящему Стандарту, включают в себя примеры обоих методов представления.

87. Субъект, классифицирующий расходы по функциям, должен раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая информацию о расходах на амортизацию материальных и нематериальных активов и расходах на вознаграждения работникам.

6. Отчет об изменениях в капитале

§ 49. Информация, подлежащая представлению непосредственно в самом отчете об изменениях в капитале

88. Отчет об изменениях в капитале содержит прибыль или убыток за период, статьи доходов и расходов, признанных напрямую в составе капитала за период, влияния корректировок ошибок и изменений в учетной политике за период, и - в зависимости от формата отчета об изменениях в капитале, которого придерживается субъект - суммы инвестиций, произведенных владельцам

капитала субъекта, и суммы дивидендов и иных распределений выплаченных им за период.

89. Субъект должен представлять отчет об изменениях в капитале, показывая непосредственно в самом отчете:

- 1) прибыль или убыток за период;
- 2) каждую статью дохода и расхода за период, которая в соответствии с требованиями настоящего Стандарта, признается непосредственно в составе капитала, и итоговую сумму таких статей;
- 3) общую сумму доходов и расходов за период (рассчитанную путем суммирования показателей подпунктов 1) и 2) настоящего пункта с отдельным указанием общих сумм, относимых на владельцев долевых инструментов материнской организации и на долю меньшинства);
- 4) по каждому компоненту капитала влияние изменений в учетной политике и корректировки ошибок, признанные в соответствии с разделом 10 настоящего Стандарта.

90. Субъект должен также представлять или непосредственно в самом отчете об изменениях в капитале, или в примечаниях следующую информацию:

- 1) суммы инвестиций, произведенных владельцами капитала и суммы дивидендов и прочих распределений им с разделением на суммы от выпуска акций, суммы по операциям с выкупленными акциями и суммы по иным распределениям держателям долевых инструментов;
- 2) сальдо нераспределенной прибыли (т.е. накопленную прибыль или убыток) на начало и на конец отчетного периода, а также изменения в течение периода;
- 3) выверка между балансовой стоимостью каждого класса внесенного капитала и каждой статьи доходов и расходов, напрямую признаваемых в составе капитала на начало и на конец периода с отдельным раскрытием каждого изменения.

7. Отчет о движении денежных средств

§ 50. Содержание Отчета о движении денежных средств

91. Отчет о движении денежных средств содержит в себе информацию об изменениях в денежных средствах и эквивалентах денежных средств субъекта за период с подразделением таких изменений на изменения от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

92. Эквиваленты денежных средств удерживаются, скорее, для погашения краткосрочных денежных обязательств, чем для инвестирования или других целей. Таким образом, обычно инвестиция подпадает под определение

эквивалента денежных средств, только когда она имеет короткий срок погашения, скажем, три месяца или менее с даты приобретения. Банковские овердрафты, как правило, рассматриваются по аналогии с заимствованиями, т.е. как финансовая деятельность. Тем не менее, в случае, если банковский овердрафт подлежит погашению по требованию и является неотъемлемой частью инструментария управления денежными средствами субъекта, то банковские овердрафты считаются составляющей денежных средств и эквивалентов денежных средств.

93. В отчете о движении денежных средств субъект показывает потоки денежных средств за период, классифицированные по принадлежности к операционной деятельности, инвестиционной и финансовой деятельности.

§ 51. Операционная деятельность

94. Потоки денежных средств от операционной деятельности преимущественно извлекаются из основной приносящей доход деятельности субъекта. Таким образом, как правило, они являются результатом операций и других событий, учитываемых при определении прибыли или убытка. Примерами потоков денежных средств от операционной деятельности являются:

- 1) денежные поступления от продажи товаров и предоставления услуг;
- 2) денежные поступления от роялти, сборов, комиссионных вознаграждений и прочая выручка;
- 3) денежные платежи поставщикам за товары и услуги;
- 4) денежные платежи служащим и от их лица;
- 5) денежные платежи или возмещения налога на прибыль, за исключением случаев, когда они могут быть отнесены к инвестиционной или финансовой деятельности;

б) поступления денежных средств и платежи в рамках инвестиционных договоров, договоров займа и иных договоров, удерживаемых для заключения сделок или в торговых целях, которые рассматриваются как запасы, приобретенные специально для перепродажи.

Некоторые операции, такие как продажа единицы оборудования, могут привести к возникновению прибыли или убытка, который включается в результат деятельности. Однако движение денежных средств, связанное с такими операциями, является движением денежных средств от инвестиционной деятельности.

§ 52. Инвестиционная деятельность

95. Денежные потоки от инвестиционной деятельности представляют собой затраты, произведенные с целью формирования ресурсов, предназначенных для генерирования будущего дохода и потоков денежных средств.

Примерами движения денежных средств от инвестиционной деятельности являются :

1) выплаты денежных средств для приобретения основных средств (включая самостоятельно произведенные средства), нематериальных активов (включая капитализированные затраты на разработку) и прочих долгосрочных активов;

2) денежные поступления от продажи основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов ;

3) денежные платежи для приобретения долевых или долговых инструментов других субъектов и долей участия в совместной деятельности (кроме платежей за те инструменты, которые рассматриваются как эквиваленты денежных средств или за те, которые предназначены для заключения сделок или торговых целей);

4) денежные поступления от продажи долевых или долговых инструментов других субъектов и долей участия в совместной деятельности (кроме поступлений за те инструменты, которые рассматриваются как эквиваленты денежных средств или за те, которые предназначены для заключения сделок или торговых целей) ;

5) авансовые платежи денежных средств и кредиты, предоставленные другим сторонам ;

6) поступления денежных средств от возврата авансов и кредитов, предоставленных другим сторонам ;

7) денежные платежи по фьючерсным и форвардным контрактам, опционам и свопам, кроме случаев, когда эти контракты удерживаются для заключения сделок или в торговых целях, или эти платежи классифицируются как деятельность по финансированию ;

8) денежные поступления от фьючерсных и форвардных контрактов, опционов и свопов, кроме случаев, когда эти контракты удерживаются для заключения сделок или в торговых целях или поступления классифицируются как деятельность по финансированию .

В случае, если контракт учитывается как хеджированный в соответствии с разделом 11 настоящего Стандарта, субъекту следует классифицировать денежные потоки от контракта таким образом, каким классифицируются денежные потоки от хеджируемой статьи.

§ 53. Деятельность по финансированию

96. Примерами движения денежных средств от финансовой деятельности являются :

1) денежные поступления от эмиссии акций или других долевых инструментов ;

2) денежные платежи владельцам для приобретения или выкупа акций субъекта ;

3) денежные поступления от выпуска необеспеченных облигаций, займов, векселей, обеспеченных облигаций, залоговых и других краткосрочных и долгосрочных заемных средств ;

4) денежные погашения взятых в кредит сумм; и

5) денежные платежи арендатора для уменьшения непогашенной задолженности по финансовой аренде.

§ 54. Представление данных по движению денежных средств от операционной деятельности

97. Субъект должен отчитываться о движении денежных средств от операционной деятельности, используя либо:

1) прямой метод, при котором раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и платежей;

2) косвенный метод, при котором прибыль или убыток корректируется с учетом результатов операций немонетарного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или платежей от операционной деятельности и статей доходов или расходов, связанных с движением денежных средств от инвестиционной или от финансовой деятельности.

98. При использовании косвенного метода чистое движение денежных средств от операционной деятельности определяется путем корректировки прибыли или убытка с учетом следующего:

1) изменений в запасах и операционной дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода;

2) немонетарных статей, таких как амортизация, оценочные обязательства, отсроченные налоги, нереализованные прибыли и убытки от операций в иностранной валюте, нераспределенные прибыли ассоциированных организаций и доля меньшинства ;

3) всех прочих статей, результатом которых является движение денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

В качестве альтернативы данные о чистом движении денежных средств от операционной деятельности могут быть представлены с использованием

косвенного метода путем отражения доходов и расходов, раскрываемых в отчете о прибылях и убытках, и изменений в запасах и операционной дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода.

99. Субъект, использующее прямой метод должен применять положения МСФО (IAS) 7 "Отчет о движении денежных средств."

§ 55. Представление данных о движении денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности

100. Субъект должен отдельно представлять информацию об основных видах валовых денежных поступлений и платежей, возникающих от инвестиционной или от финансовой деятельности. Совокупное движение денежных средств, возникающее в результате приобретений и выбытия дочерних организаций и других структурных подразделений, должны представляться отдельно и классифицироваться как движение денежных средств от операционной деятельности.

§ 56. Движение денежных средств в иностранной валюте

101. Субъект должен учитывать движение денежных средств, возникающее в результате операций в иностранной валюте, в функциональной валюте субъекта путем применения к сумме в иностранной валюте обменного курса между функциональной валютой и иностранной валютой на дату данного движения денежных средств.

102. Субъект должен переводить движение денежных средств зарубежного дочерней организации по обменным курсам между функциональной валютой и иностранной валютой на даты потоков денежных средств.

103. Нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате изменения обменных курсов валют, не являются движением денежных средств. Тем не менее, для определения денежных средств и эквивалентов денежных средств на начало и на конец периода, в отчете о движении денежных средств следует отображать влияние изменений обменного курса на денежные средства и эквиваленты денежных средств, имеющиеся или подлежащие к уплате в иностранной валюте. Поэтому субъект должен пересчитывать денежные средства и эквиваленты денежных средств, имеющиеся на конец периода, по валютным курсам на конец периода. Субъект должен показывать полученную нереализованную прибыль или убыток отдельно от денежных потоков от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

§ 57. Проценты и дивиденды

104. Субъект отдельно раскрывает денежные потоки от процентов и дивидендов (полученных и выплаченных), причем уплаченные проценты должны включать в себя сумму, капитализированную в соответствии с учетной политикой и разделом 24 настоящего Стандарта. Субъект должен использовать последовательную классификацию денежных потоков на движение денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой.

105. Субъект может классифицировать выплаченные проценты, полученные проценты и дивиденды как движение денежных средств от операционной деятельности потому, что эти статьи включаются при определении прибыли или убытка. В качестве альтернативы субъект может классифицировать выплаченные проценты, полученные проценты и дивиденды как, соответственно, движение денежных средств от финансовой деятельности и движение денежных средств от инвестиционной деятельности, потому что они являются затратами на привлечение финансовых ресурсов и получением дохода от инвестиций, соответственно.

106. Субъект может классифицировать выплаты дивидендов как движение денежных средств от финансовой деятельности, так как так они являются затратами на привлечение финансовых ресурсов. В качестве альтернативы субъект может классифицировать выплаты дивидендов как составляющую движения денежных средств от операционной деятельности потому, что такие выплаты производятся из денежных средств, поступивших в рамках операционной деятельности.

§ 58. Налог на прибыль

107. Движение денежных средств, возникающее в связи с уплатой корпоративного подоходного налога, должно раскрываться субъектом отдельно и классифицироваться как движение денежных средств от операционной деятельности, за исключением случаев, когда такое движение может быть конкретно увязано с финансовой деятельностью или инвестиционной деятельностью.

§ 59. Неденежные операции

108. В отчет о движении денежных средств субъект не включает такие инвестиционные и финансовые операции, которые не требуют использования денежных средств или эквивалентов денежных средств. Подобные операции должны раскрываться субъектом в другом разделе финансовых отчетов таким

образом, чтобы эти раскрытия предоставляли всю уместную информацию о такой инвестиционной и финансовой деятельности субъекта.

109. Значительная часть инвестиционной и финансовой деятельности не оказывает непосредственного воздействия на текущее движение денежных средств, хотя она влияет на структуру капитала и активов субъекта. Исключение неденежных операций из отчета о движении денежных средств отвечает цели этого отчета, поскольку эти статьи не затрагивают движение денежных средств в текущем периоде. Примерами неденежных операций являются:

- 1) приобретение активов либо путем непосредственного принятия на себя соответствующих обязательств, либо посредством финансовой аренды;
- 2) приобретение субъектом с помощью выпуска капитала;
- 3) перевод долговых обязательств в капитал.

§ 60. Компоненты денежных средств и эквивалентов денежных средств

110. Субъект должен раскрывать компоненты денежных средств и их эквивалентов и представлять выверку сумм в своем отчете о движении денежных средств с эквивалентными суммами, содержащимися в бухгалтерском балансе.

111. Субъект должен раскрывать сумму значительных остатков денежных средств и эквивалентов денежных средств, имеющихся у субъекта, но недоступных для использования субъектом. Помимо раскрытия субъект должен привести соответствующие комментарии руководства по таким суммам. В качестве одного из примеров денежных средств и эквивалентов денежных средств, использование которых субъектом может быть ограниченным, следует привести средства, использование которых ограничено законодательством по валютному или какому-либо иному регулированию.

8. Примечания к финансовым отчетам

§ 61. Цель, структура и раскрытия

112. Примечания к финансовым отчетам содержат информацию в дополнение представляемой непосредственно в финансовых отчетах. В примечаниях дается повествовательное описание или детализация статей, представленных в этих отчетах, и информация о статьях, не подлежащих признанию в этих отчетах.

113. В примечаниях необходимо:

- 1) представлять информацию об основе подготовки финансовых отчетов и конкретных положениях учетной политике, использованных в соответствии с пунктами 116 и 117 настоящего Стандарта;

2) раскрывать информацию, обязательную к раскрытию по положению настоящего Стандарта, но не представленную непосредственно в самих финансовых отчетах; и

3) представлять информацию, которая не содержится непосредственно в финансовых отчетах, но является уместной для понимания финансовых отчетов.

114. Примечания, насколько это практически возможно, должны быть представлены в упорядоченном виде. К каждой статье, представленной в финансовых отчетах, к которой имеется соответствующая информация в примечаниях, субъект должен указать перекрестную ссылку непосредственно в финансовых отчетах.

115. Как правило, субъект излагает примечания в следующей последовательности:

1) заявление о том, что финансовые отчеты были составлены в соответствии с настоящим Стандартом;

2) свод значительных положений применяемой учетной политики;

3) сопроводительная информация для статей, представленных непосредственно в финансовых отчетах, причем последовательность изложения такой информации должна совпадать с последовательностью представления финансовых отчетов и статей в них.

4) прочие раскрытия, включая:

условные обязательства и условные активы в соответствии с разделом 20 настоящего Стандарта и непризнанные договорные обязательства; раскрытие нефинансовой информации;

сумму дивидендов, предложенных или объявленных до утверждения финансовой отчетности к выпуску, но не признанных в качестве распределения средств среди владельцев капитала в течение периода, а также указанную сумму в пересчете на одну акцию;

сумму любых непризнанных дивидендов по привилегированным кумулятивным акциям.

116. В своде значительных элементов учетной политики субъект раскрывает:

1) базу (или базы) измерения, использованную для подготовки финансовых отчетов;

2) в тех случаях, когда настоящий Стандарт допускает выбор порядка учета события, операции или обстоятельства - описание выбора учетной политики, сделанного субъектом;

3) другие элементы используемой учетной политики, уместные для понимания финансовой отчетности.

117. Субъект раскрывает в своде значительных элементов учетной политики или других примечаниях информацию о решениях, кроме решений, связанных с

расчетными оценками согласно пункта 118 настоящего Стандарта, принятых руководством в процессе применения учетной политики субъекта, которые имеют наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовых отчетах.

118. Субъект раскрывает в примечаниях информацию об основных допущениях относительно будущего и о прочих основных причинах неопределенности в расчетных оценках на конец отчетного периода, которые создают значительный риск и необходимость проведения существенных корректировок балансовой стоимости активов и обязательств, в следующем финансовом году. В отношении этих активов и обязательств, примечания включают

подробную информацию:

- 1) об их характере;
- 2) их балансовой стоимости на конец отчетного периода.

119. В случае, если на субъекта распространяются требования по уровню капитала, установленные внешними сторонами, субъект должен раскрыть характер таких требований и то, каким обстоит соблюдение таких требований.

9. Консолидированные и отдельные финансовые отчеты

62. Контроль

120. За исключением случаев, предусмотренных пунктом 121 настоящего Стандарта, материнская организация должна представить консолидированные финансовые отчеты, в которых она консолидирует свои инвестиции в дочерние организации в соответствии с настоящим Стандартом. Консолидированные финансовые отчеты должны включать все дочерние организации материнской организации.

121. Материнской организации не представляет консолидированный финансовый отчет в следующих случаях:

- 1) материнская организация сама является дочерней организацией;
- 2) промежуточная или главная материнская организация представляет консолидированную финансовую отчетность согласно МСФО или настоящему Стандарту.

122. Дочерняя организация - это организация, которая контролируется материнской организацией.

В случае, если для выполнения какой-либо узкой и четко определенной цели субъект учредил предприятие специального назначения (далее - ПСН), субъект может консолидировать отчетность ПСН если суть взаимосвязи указывает на то, что ПСН контролируется этим субъектом.

123. Существование контроля предполагается, когда материнская организация владеет непосредственно или через дочерние организации более чем половиной голосующих акций другого субъекта, за исключением случаев, когда может быть четко продемонстрировано, что такое владение не обеспечивает контроль над субъектом. Контроль также существует в случаях, когда материнской организации принадлежит не более половины голосующих акций субъекта, но существуют:

1) право на более чем половину голосов на основании соглашения с другими инвесторами;

2) право определять финансовую и операционную политику организации согласно уставу или соглашению;

3) право назначать или смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления и контролировать деятельность субъекта посредством совета директоров или аналогичного органа управления;

4) право представлять большинство голосов на собраниях совета директоров или аналогичного органа управления и контролировать деятельность субъекта посредством совета директоров или аналогичного органа управления.

124. Дочерняя организация не исключается из консолидации лишь по причине того, что инвестор является организацией венчурного капитала или иной аналогичной организацией.

125. Дочерняя организация не исключается из консолидации на том основании, что ее деятельность по своему характеру отличается от деятельности других организаций в рамках консолидации, а также дочерняя организация осуществляет деятельность на территории, на которой действуют ограничения на вывод денежных средств или иных активов из данной территории. Уместная информация обеспечивается путем консолидации таких дочерних организаций и раскрытия дополнительной информации в консолидированных финансовых отчетах о различных видах деятельности дочерних организаций.

§ 63. Процедуры консолидации

126. Консолидированные финансовые отчеты представляют финансовые отчеты о группе, как о едином хозяйствующем субъекте. При составлении консолидированных финансовых отчетов субъект должен:

1) объединить финансовую отчетность материнской организации и ее дочерних организаций постатейно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов;

2) исключить балансовую стоимость инвестиций материнской организации в каждую дочернюю организацию и ту часть капитала каждой дочерней

организации, которая принадлежит материнской организации;

3) измерить и представить долю меньшинства в прибыли или убытке консолидированных дочерних организаций за отчетный период отдельно от доли материнской организации;

4) измерить и представить доли меньшинства в чистых активах консолидированных дочерних организаций отдельно от долей капитала акционеров материнской организации в них. Доли меньшинства в чистых активах состоят:

из суммы долей меньшинства на дату первоначального объединения, доли меньшинства в изменениях капитала, происшедших с даты объединения

127. В случаях, когда существуют потенциальные права голоса (такие, как права голоса, которые могут возникнуть в результате исполнения опционов на покупку акций, warrants или конвертацию конвертируемых ценных бумаг), то соотношения прибыли или убытка и изменений в капитале, распределенных на материнскую организацию и доли меньшинства, определяются на основе существующих долей собственности и не отражают возможное исполнение или конвертацию потенциальных прав голоса.

128. Внутригрупповые остатки и операции, в том числе доходы, расходы и дивиденды должны исключаться полностью. Прибыли и убытки, возникающие вследствие внутригрупповых операций, признанные в активах, таких, как запасы и основные средства, полностью исключаются. Убытки внутри группы могут указывать на обесценение, которое требует признания в консолидированной финансовой отчетности. Раздел 28 настоящего Стандарта применяется к временным разницам, являющимся результатом исключения прибылей и убытков, которые возникают в результате операций внутри группы.

129. Финансовая отчетность материнской организации и ее дочерних организаций, используемая для подготовки консолидированных финансовых отчетов, должна составляться на одну и ту же отчетную дату, за исключением случаев, когда такое является практически невозможным.

130. Консолидированные финансовые отчеты должны быть подготовлены с использованием одинаковой учетной политики для аналогичных операций и прочих событий в сходных обстоятельствах. Если член группы использует учетную политику, отличную от учетной политики, принятой в консолидированных финансовых отчетах для аналогичных операций и событий в сходных обстоятельствах, то его финансовые отчеты соответствующим образом корректируется при подготовке консолидированной финансовой отчетности.

§ 64. Приобретение и выбытие дочерних организаций

131. Доходы и расходы дочерней организации включаются в консолидированные финансовые отчеты с даты приобретения. Доходы и расходы дочерней организации включаются в консолидированные финансовые отчеты до даты, с которой материнская организация теряет контроль над дочерней организацией. Разница между поступлениями от выбытия дочерней организации и его балансовой стоимостью на дату выбытия, включая кумулятивную сумму курсовых разниц, относящихся к дочерней организации и признанных в составе капитала в соответствии с разделом 30 настоящего Стандарта, признается в консолидированном отчете о прибылях и убытках как прибыль или убыток от выбытия дочерней организации.

132. В случае, если организация перестает быть дочерней организацией, но инвестор (бывшая материнская организация) продолжает удерживать некоторую долю в капитале, эта доля должна быть учтена как финансовый актив в соответствии с разделом 11 настоящего Стандарта с даты, с которой организация перестает быть дочерним и при условии, что организация не становится аффилированной организацией или совместно контролируемой организацией. Балансовая стоимость инвестиции на дату, на которую организация перестает быть дочерней, должна рассматриваться как стоимость приобретения при первоначальном измерении финансового актива.

§ 65. Доли меньшинства в дочерних организациях

133. Субъект должен отражать доли меньшинства в консолидированном бухгалтерском балансе в разделе капитала, отдельно от капитала материнской организации.

134. Субъект должен раскрывать долю меньшинства в прибылях или убытках группы отдельно в отчете о прибылях и убытках.

135. Убытки, относящиеся к меньшинству в консолидированной дочерней организации, могут превышать долю меньшинства в капитале дочерней организации. Такое превышение и любые последующие убытки, относящиеся к меньшинству, распределяются на долю большинства, за исключением случаев, когда меньшинство обязано и способно сделать дополнительные инвестиции, чтобы возместить убытки. В случае, если впоследствии дочерняя организация показывает в отчете прибыль, эта прибыль относится на долю большинства до тех пор, пока не будет возмещена вся ранее поглощенная большинством сумма убытков, относящаяся к доле меньшинства.

§ 66. Отдельные финансовые отчеты

136. В пункте 120 установлено требование, по которому материнская организация должна готовить консолидированные финансовые отчеты. Настоящий Стандарт не обязывает материнскую организацию представлять отдельные финансовые отчеты по материнской организации или по отдельным дочерним организациям. В случаях, когда готовятся отдельные финансовые отчеты для материнской организации, организация должна учитывать все свои инвестиции в те дочерние организации, совместно контролируемые организации и ассоциированные организации, которые не классифицируются как удерживаемые для продажи следующим образом:

- 1) по фактическим затратам, или
- 2) по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

137. Если материнская организация, участник совместной деятельности с долей в совместно контролируемой организации или инвестор в ассоциированной организации подготавливает отдельные финансовые отчеты, то эти отдельные финансовые отчеты должны раскрывать следующее:

1) тот факт, что отчеты являются отдельными финансовыми отчетами, и - если законодательство Республики Казахстан этого не требует - причины, по которым эти отчеты подготавливаются;

2) список значительных инвестиций в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные организации, включая название, страну регистрации или местонахождения, пропорциональную долю участия в собственности, и, если она отличается, долю имеющихся акций с правом голоса;

3) описание методов, использованных для учета инвестиций, указанных в подпункте 2) настоящего пункта и указание тех консолидированных финансовых отчетов, к которым данные отдельные финансовые отчеты относятся.

138. Финансовые отчеты организации, не имеющей дочерние организации, ассоциированная организация или доли участника совместной деятельности в совместно контролируемой организации, не являются отдельными финансовыми отчетами.

10. Учетная политика, расчетные оценки и ошибки

§ 67. Выбор и применение учетной политики

139. В случаях, когда настоящий Стандарт не содержит конкретных указаний по учету операции, события или обстоятельства, руководству следует руководствоваться собственным суждением для разработки и применения такой

учетной политики, которая приводит к появлению информации, которая:

1) уместна для потребностей пользователей при принятии экономических решений ; и

2) надежна в том, что финансовые отчеты: достоверно представляют финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств субъекта; отражают экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только их юридическую форму; являются нейтральными, но не содержащими в себе предвзятости; являются консервативными; и являются полными во всех существенных отношениях.

140. При использовании суждения, как предусмотрено пунктом 139, руководство должно рассматривать применимость следующих источников (в порядке уменьшения приоритетности):

1) требования и указания, содержащиеся в настоящем Стандарте, затрагивающие аналогичные и связанные вопросы;

2) определения, критерии признания, и концепции измерения для активов, обязательств, доходов и расходов и основные принципы, изложенные в разделе 2 настоящего Стандарта.

141. При использовании суждения, как предусмотрено пунктом 139 настоящего Стандарта, руководство также может принять во внимание требования и руководящие указания, содержащиеся в МСФО для схожих или связанных случаев.

142. Субъект должен выбрать и применять учетную политику последовательно для аналогичных операций, прочих событий и условий, за исключением случаев, когда настоящий Стандарт специально требует или разрешает деление статей по категориям, для которых следует применять иную учетную политику. В случае, если настоящий Стандарт требует или допускает такое деление по категориям, то следует выбрать подходящую учетную политику и последовательно ее применять к каждой такой категории.

143. Субъект должен менять свою учетную политику только в тех случаях, когда такое изменение :

1) необходимо для выполнения изменений в настоящем Стандарте; или

2) приведет к тому, что финансовые отчеты будут предоставлять надежную и более уместную информацию о влиянии операций, прочих событий или условий на финансовое положение, финансовые результаты или движение денежных средств субъекта.

144. Следующие действия не являются изменениями в учетной политике:

1) применение учетной политики в отношении операций, прочих событий

или условий, отличающихся по своей сущности от операций, прочих событий или условий, ранее имевших место; и

2) применение новой учетной политики в отношении операций, событий или условий, которые ранее не имели место или были несущественными.

145. Случаи, в которых настоящий Стандарт допускает выбор порядка учета какой-либо особой операции (события, обстоятельства) и субъект меняет свой выбор порядка учета, являются изменениями в учетной политике. Аналогичным образом, изменение в базе измерения является изменением в учетной политике.

146. Субъект учитывает изменения в учетной политике следующим образом:

1) в результате возникновений в результате изменений в требованиях настоящего Стандарта в соответствии с условиями переходного периода, содержащимися в такой поправке;

2) в случаях, в которых меняются требования какого-либо стандарта из полной версии МСФО, а настоящий Стандарт требует или допускает использование субъектом требований этого стандарта МСФО, субъект должен учитывать такое изменение учетной политике в соответствии с условиями переходного периода, содержащимися в данном МСФО; и

3) все иные изменения в учетной политике учитываются субъектом ретроспективно.

§ 68. Ретроспективное применение

147. В случаях, когда субъект применяет новую учетную политику ретроспективно в соответствии с пунктом 146 настоящего Стандарта, он применяет ее к сравнительной информации за предыдущие периоды на столько периодов назад, насколько это практически осуществимо и так, как если бы новая учетная политика применялась всегда. Когда практически неосуществимо определить эффект изменения в учетной политике, относящегося к определенному периоду, на сравнительную информацию за один или более представленных периодов, субъект должен пересчитать начальное сальдо каждого из соответствующих компонентов капитала за самый ранний период, для которого ретроспективный пересчет практически осуществим (этот период может быть текущим) и должно провести соответствующие корректировки начального сальдо каждого затронутого компонента капитала за этот период.

§ 69. Раскрытие информации об изменении учетной политики

148. Если первоначальное применение настоящего Стандарта или изменения к настоящему Стандарту оказывает влияние на текущий или предшествующий период, или может оказать влияние на будущие периоды, то субъект должен

раскрывать следующую информацию:

- 1) характер изменения в учетной политике;
- 2) сумму корректировки для текущего и для каждого из представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо; и сумму корректировки каждой затронутой статьи в финансовых отчетах; и
- 3) сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим тем, которые были представлены, в той степени, в какой это практически осуществимо; и
- 4) в случае, если практически невозможно определить суммы, подлежащие раскрытию в соответствии с подпунктами 2) или 3) настоящего пункта необходимо объяснение причин невозможности.

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

149. В случаях, когда добровольное изменение в учетной политике оказывает влияние на текущий период или любой из предыдущих периодов, или может оказать влияние на будущие периоды, субъект должен раскрыть следующую информацию указанную в подпунктах 1) - 4) пункта 148 настоящего Стандарта:

- 1) характер изменения в учетной политике;
- 2) причины, по которым применение новой учетной политики предоставляет надежную и более уместную информацию;
- 3) сумму корректировки для текущего и для каждого из представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо; и сумму корректировки каждой затронутой статьи в финансовых отчетах;
- 4) сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим тем, которые были представлены, в той степени, в какой это практически осуществимо; и
- 5) в случае, если практически невозможно определить суммы, подлежащие раскрытию в соответствии с подпунктами 3) или 4) настоящего пункта выше - необходимо объяснение причин невозможности.

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

§ 70. Изменения в расчетных оценках

150. Изменение в расчетной оценке - 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 расчетных оценках возникают в результате

новой информации или развития событий и, соответственно, не являются корректировками ошибок.

151. Эффект изменения в расчетной оценке, отличного от изменения, к которому применяется пункт 152 настоящего Стандарта, должен быть признан перспективно посредством включения в прибыль или убыток:

1) периода, когда изменение имело место, если оно влияет только на данный период ; и л и

2) периода, когда изменение имело место, и в будущих периодах, если оно влияет как на этот, так и на будущие периоды.

152. В той степени, в какой изменения в расчетных оценках служат причиной изменений в активах и обязательствах или имеют отношение к статье капитала, изменения в расчетных оценках должны признаваться субъектом путем корректировки балансовой стоимости соответствующего актива, обязательства или статьи капитала в периоде изменения.

§ 71. Раскрытие информации об изменении расчетной оценки

153. Субъект должен раскрывать характер и сумму изменений в расчетных оценках, оказывающих влияние в текущем периоде, или тех, от которых ожидается оказание влияния в будущих периодах, за исключением случаев раскрытия влияния на будущие периоды, когда практически неосуществимо оценить это влияние.

154. Если сумма изменений, оказывающих влияние в будущих периодах, не раскрывается, так как оценка не является практически осуществимой, то субъект должен раскрыть этот факт.

§ 72. Корректировки ошибок предыдущих периодов

155. Ошибки предыдущих периодов - пропуски или искажения в финансовой отчетности субъекта для одного или более периодов, возникающие вследствие неиспользования либо использования ненадлежащим образом надежной информации , к о т о р а я

1) имелась в наличии, когда финансовые отчеты за те периоды были утверждены субъектом ; и

2) может обоснованно ожидать быть полученной и рассмотренной в ходе подготовки и представления этих финансовых отчетов.

156. Такие ошибки содержат результаты математических просчетов, ошибок при применении учетной политики, невнимательности или неверного толкования , наличия фактов и мошенничества.

157. В той степени, в которой это будет практически осуществимо, субъект должен ретроспективно корректировать существенные ошибки предыдущих периодов в первом комплекте финансовой отчетности, утвержденной к выпуску, после их обнаружения посредством:

- 1) пересчета сравнительных данных за представленный предыдущий период(-ы), в котором была допущена ошибка; или
- 2) пересчета начального сальдо активов, обязательств и капитала за самый ранний из представленных периодов, если ошибка была допущена до самого раннего из представленных периодов.

158. Когда практически неосуществимо определить эффект ошибки, относящийся к определенному периоду, на сравнительную информацию за один или более представленных периодов, субъект должен пересчитать начальное сальдо активов, обязательств и капитала за самый ранний период, для которого ретроспективный пересчет практически осуществим (этот период может быть текущим).

159. В случае, когда пересчет является практически неосуществимым, субъект должен признать сумму влияния ошибки в начальном для текущего периода сальдо нераспределенной прибыли.

§ 73. Корректировки ошибок предыдущих периодов

160. В отношении ошибок предыдущих периодов субъект должен раскрыть следующую информацию:

- 1) характер ошибки предыдущего периода;
- 2) сумму корректировки для текущего и для каждого из представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо; и сумму корректировки каждой затронутой статьи в финансовых отчетах;
- 3) сумму корректировки на начало самого раннего периода из представленных; и
- 4) если ретроспективный пересчет практически неосуществим для определенного предыдущего периода, то обстоятельства, которые привели к наличию такого условия, и описание того, как и с какого момента ошибка была исправлена.

Повторного раскрытия этой информации в финансовых отчетах последующих периодов не требуется.

11. Финансовые активы и финансовые обязательства

§ 74. Выбор учетной политики

161. Субъект должен выбрать в своей учетной политике, на основании чего следует вести учет:

- 1) на основании положений, содержащихся в настоящем разделе; либо
- 2) на основании МСФО (IAS) 39 "Финансовые инструменты: признание и раскрытие" для учета всех своих финансовых инструментов. Субъект, который выбирает применение МСФО (IAS) 39 должен производить раскрытия в соответствии с МСФО (IFRS) 7 "Финансовые инструменты".

162. Финансовый инструмент - это договор, в результате которого возникает финансовый актив у одного субъекта и финансовое обязательство или долевой инструмент - у другого.

Примерами являются:
денежные средства;

депозиты до востребования и срочные депозиты;
коммерческие бумаги и коммерческие векселя;
дебиторская и кредиторская задолженность по займам, счетам и векселям;
облигации и схожие долговые инструменты;
обыкновенные и привилегированные акции и схожие долевые инструменты;
ценные бумаги, обеспеченные активами - такие, как облигации, обеспеченные залладными на недвижимое имущество, договоры РЕПО и секьюритизированные пакеты долговых инструментов; и
опционы, преимущественные права, варранты, фьючерсные контракты, форвардные контракты и процентные свопы, которые могут быть исполнены денежными средствами или путем обмена на другой финансовый инструмент.

163. Настоящий раздел применяется ко всем финансовым инструментам, за исключением следующих случаев:

- 1) долей в дочерние организации, учет которых осуществляется в соответствии с разделом 8 настоящего Стандарта, долей в ассоциированные организации, учет которых осуществляется в соответствии с разделом 13 настоящего Стандарта и долей в совместной деятельности, учет которых осуществляется в соответствии с разделом 14 настоящего Стандарта;
- 2) прав и обязательств работодателей по планам вознаграждений работникам, учет которых осуществляется в соответствии с разделом 27 настоящего Стандарта;
- 3) правам, возникающим по договорам страхования, за исключением случаев, в которых договор страхования может привести к возникновению убытков у любой из сторон как следствие договорных обязательств, не относящихся к следующему:

изменениям в застрахованном риске;
изменениям в курсах иностранных валют; или
невыполнению обязательств одной из встречных сторон;
финансовым инструментам, которые соответствуют определениям капитала;
и

4) аренде, за исключением аренды, которая может привести к возникновению убытков у арендодателя либо арендатора в результате выполнения договорных условий, не относящихся к:
изменениям цены арендуемого актива,
изменениям в курсах иностранных валют; или
невыполнении обязательств одной из встречных сторон.

164. Большинство договоров купли-продажи нефинансовых активов - например, купля-продажа запасов, основных средств исключаются из области применения настоящего раздела, так как такие активы не являются финансовыми инструментами. Тем не менее, настоящий раздел применяется ко всем договорам, которые, вследствие своих положений (отличных от изменения цен на нефинансовый актив, изменения в курсах иностранных валют или неисполнения обязательств одной из встречных сторон) могут привести к убыткам покупателя или продавца.

165. Помимо договоров, указанных в пункте 164 настоящего Стандарта, настоящий раздел применяется в отношении договоров на покупку или продажу нефинансовых активов в случае, если нетто-расчет по таким договорам может быть произведен с помощью денежных средств или другого финансового инструмента, или путем обмена финансовыми инструментами, как если бы эти договоры были финансовыми инструментами, за исключением: договоров, заключенных и удерживаемых с целью получения или поставки нефинансовой статьи в соответствии с ожидаемыми потребностями субъекта в закупках, продажах или потреблении, не являющихся финансовыми инструментами для целей настоящего раздела.

§ 75. Первоначальное признание и измерение активов и обязательств

166. Субъект должен признавать финансовый актив или финансовое обязательство только тогда, когда на субъекта распространяются договорные положения инструмента.

167. На каждую отчетную дату субъект должен измерять стоимость перечисленных ниже финансовых инструментов по себестоимости или амортизированной стоимости за вычетом суммы обесценения:

1) инструмент (такой, как дебиторская или кредиторская задолженность или

займ), соответствующий требованиям, установленным в пункте 169 настоящего Стандарта и которой, при его первоначальном признании, был обозначен субъектом как актив, измеряемый по амортизированной стоимости (амортизированной с помощью метода эффективной ставки процента) за вычетом обесценения. Руководство по применению метода эффективной ставки процента приводится в Приложение 1 к настоящему Стандарту.

2) обязательство взять или дать заем:

нетто-расчет по которому не может быть произведен денежными средствами; который, при его исполнении, как ожидается, будет соответствовать требованиям по признанию по себестоимости или амортизированной стоимости за вычетом обесценения; и

который обозначен субъектом при первоначальном признании как статья, которая будет измеряться по себестоимости за вычетом обесценения.

3) долевые инструменты, которые не обращаются на открытом рынке и их справедливая стоимость не может быть надежно измерена каким-либо иным образом, а также, связанные с такими инструментами договоры, которые, в случае исполнения, предусматривают передачу таких инструментов и должны измеряться по себестоимости за вычетом обесценения.

168. За исключением тех финансовых инструментов, что учитываются по себестоимости или амортизированной стоимости за вычетом суммы обесценения в соответствии с пунктом 167 настоящего Стандарта, на каждую отчетную дату субъект должен измерять все финансовые инструменты по справедливой стоимости, без каких-либо вычетов на расходы по реализации или выбытию, которые субъект может понести при продаже или при организации выбытия таких инструментов; соответственно, изменения в справедливой стоимости таких инструментов должны быть учтены в составе прибыли или убытка.

169. Субъект может обозначить инструмент, как учитываемый по амортизированной стоимости в соответствии с подпунктом 1) пункта 167 настоящего Стандарта лишь в случаях, когда такой актив соответствует следующим условиям:

1) инструмент имеет установленный срок погашения или подлежит погашению по требованию, и, при наступлении указанного срока погашения или до наступления такового обязывает произвести выплату всей или практически всей суммы возмещения, полученного или уплаченного при выпуске инструмента.

2) Доходы держателя инструмента являются: равными фиксированной сумме; равными фиксированной ставке доходности на протяжении срока действия инструмента;

являются переменными в абсолютном выражении, но равными какому-либо одному базисному критерию, как, например ЛИБОР, или являются равными комбинации между фиксированной ставкой и переменными ставками.

Проценты для инструментов с фиксированной и постоянной ставкой доходности исчисляются путем умножения процентной ставки за определенный период на непогашенную основную сумму за период в тот же период.

3) Не имеется каких-либо положений в соответствующих договорах, которые могут привести к тому, что держатель потеряет основную сумму и проценты, начисленные за текущий или предыдущий периоды.

4) Действительность договорных положений, позволяющих эмитенту погасить задолженность досрочно, или позволяющих держателю предъявить инструмент к погашению, не зависит от наступления или ненаступления каких-либо событий в будущем. Инструмент может содержать положения, налагающие на сторону, использующую право на досрочное погашение, штрафные санкции, но лишь при условии, что размер таких штрафных санкций равен фиксированной сумме, фиксированному проценту от инвестированной или непогашенной основной суммы на момент использования права. Или, сумме, исчисляемой на основе разницы в процентных ставках и призванной уменьшить сумму выгод, которые бы в ином случае получила сторона, использующая право на досрочное погашение.

5) Прочие договорные положения по инструменту в части доходности или погашения не зависят от наступления или ненаступления каких-либо событий в будущем, за исключением договорных положений о переменной ставке доходности, что упомянуты в подпункте 2) настоящего пункта и положений о досрочном погашении, что упомянуты в подпункте 4) настоящего пункта.

При определении субъектом соответствия вышеуказанным требованиям долгового компонента комбинированного финансового инструмента, субъект должен отделить долевого компонента в соответствии с требованиями пункта 405 раздела 21 настоящего Стандарта.

170. Примерами финансовых инструментов, которые будут измеряться по себестоимости или амортизированной стоимости за вычетом обесценения (или которые могут быть обозначены как измеряемые таким образом) являются:

1) обычная торговая дебиторская и кредиторская задолженность, векселя к получению и оплате и займы от банков и иных третьих лиц - поскольку эти статьи, как правило, соответствуют требованиям, изложенным в пункте 169 настоящего Стандарта;

2) инвестиции в неконвертируемые долговые инструменты, поскольку такие инструменты, как правило, соответствуют требованиям, изложенным в пункте

3) договор или право (опцион) на покупку долевого инструмента, справедливая стоимость которого не может быть надежно измерена в случае исполнения договора или использования права - поскольку стоимость долевого инструмента в соответствии с пунктом 169 настоящего Стандарта измеряется по себестоимости за вычетом обесценения;

4) кредиторская задолженность в иностранной валюте, поскольку денежные потоки в рамках таких договоров, как правило, соответствуют требованиям, изложенным в пункте 169 настоящего Стандарта. Тем не менее, следует отметить, что изменения в статье кредиторской задолженности, номинированной в иностранной валюте, вызванные колебаниями валютного курса, включаются в состав прибыли или убытка как в соответствии с разделом 30 настоящего Стандарта;

5) займы, полученные от дочерних или ассоциированных организаций и займы таким организациям выданные и подлежащие погашению при требовании - поскольку они, как правило, соответствуют требованиям, изложенным в пункте 169 настоящего Стандарта;

6) долговые инструменты, которые подлежат немедленному погашению в случае неисполнения эмитентом обязательств по выплате процентов или основной суммы - поскольку такое положение не противоречит условиям, изложенным в пункте 169 настоящего Стандарта.

171. Ниже даны примеры финансовых инструментов, стоимость которых не измеряется по себестоимости или амортизируемой стоимости за вычетом обесценения. Стоимость таких инструментов измеряется по справедливой стоимости через прибыль или убыток:

1) инвестиции в долевыми инструментами, по которым имеются публикуемые котировочные цены - поскольку допускается измерение стоимости по себестоимости за вычетом обесценения (только для тех долевыми инструментами, которые не обращаются на открытом рынке и справедливая стоимость которых не может быть надежно измерена каким-либо иным образом);

2) процентный своп, по которому имеется положительное или отрицательное движение денежных средств, или форвардное соглашение на приобретение какого-либо товара или финансового инструмента и которое может быть исполнено уплатой денежных средств и которое, при исполнении, может дать положительное или отрицательное движение денежных средств - поскольку такие свопы и форвардные соглашения не соответствуют требованиям, изложенным в пункте 169 настоящего Стандарта;

3) опционы и форвардные договоры, поскольку доходность, получаемая держателем, не является фиксированной и, соответственно, не выполняется

требование, содержащееся в пункте 169 настоящего Стандарта;

4) инвестиции в конвертируемые долговые инструменты - поскольку доходность, получаемая держателем, может меняться с колебаниями цены долевых инструментов эмитента, а не только с колебаниями рыночных процентных ставок;

5) бессрочные долговые инструменты - поскольку у них нет срока погашения, что противоречит требованиям, содержащимся в пункте 169 настоящего Стандарта.

172. При последующем измерении стоимости финансового актива или обязательства субъекта не должен менять свою политику учета финансового инструмента, переводя его в категорию "учтенных по справедливой стоимости" через прибыль или убыток, или выводя его из этой категории, в течение периода владения этим инструментом или пока этот инструмент находится в обращении.

173. В случае исчезновения источника данных для надежного измерения справедливой стоимости долевого инструмента, стоимость которого измеряется по справедливой стоимости через прибыль или убыток, балансовая стоимость такого инструмента в дату изменения признается себестоимостью инструмента. В таком случае субъект измеряет стоимость такого инструмента по данной себестоимости за вычетом убытков от обесценения до тех пор, пока не появляется источник данных для надежного измерения справедливой стоимости.

§ 76. Справедливая стоимость

174. Пункт 168 настоящего Стандарта предусматривает, что некоторые финансовые инструменты должны измеряться по справедливой стоимости. Самым лучшим источником данных о справедливой стоимости является рыночная цена. Если рынок финансового инструмента не является активным, то субъект устанавливает справедливую стоимость, используя метод оценки. Цель применения метода оценки состоит в том, чтобы определить, какой была бы цена операции на дату измерения при совершении мотивированного нормальными деловыми соображениями обмена между независимыми сторонами.

175. Справедливая стоимость финансового обязательства, погашаемого по требованию кредитора (например, депозит до востребования), не будет меньше, чем сумма, подлежащая выплате по требованию, дисконтированная с первой даты, на которую может быть потребована выплата этой суммы.

176. В состав стоимости финансовых активов и обязательств, измеряемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, субъект не должен включать транзакционные издержки. В случае, если имеется отсрочка по оплате за актив (бесплатная или платная, но в размере, отличном от рыночной ставки процента)

субъект должен измерять стоимость актива по приведенной стоимости всех будущих платежей, дисконтированных по рыночной процентной ставке.

177. При определении справедливой стоимости финансового актива или финансового обязательства субъект должен соблюдать дополнительные указания, содержащиеся в Приложении 2 к настоящему Стандарту.

§ 77. Обесценение стоимости финансовых инструментов, оцениваемых по себестоимости или амортизированной стоимости

178. В конце каждого отчетного периода субъект должен проводить анализ всех финансовых активов, стоимость которых измеряется по себестоимости или амортизированной стоимости, на предмет обесценения. В случае наличия объективных доказательств обесценения субъект должен признать убыток от обесценения в составе прибыли или убытка. Финансовые инструменты, стоимость которых измеряется по справедливой стоимости через прибыль или убыток, не требуют отдельного анализа на предмет обесценения, так как их обесценение, если таковое было, уже признано в ходе приведения их стоимости к справедливой.

179. Объективные свидетельства обесценения финансового актива или группы активов включают наблюдаемую информацию, ставшую известной держателю актива, о следующих событиях, приводящих к убытку:

- 1) значительные финансовые трудности эмитента или должника;
- 2) нарушение договора, например, просрочка или невыполнение обязательств по выплате процентов или основной суммы долга;
- 3) предоставление кредитором - по экономическим или юридическим причинам, связанным с финансовыми трудностями заемщика - разрешения должнику на отступление от положений договора; разрешения, которого, кредитор бы при иных обстоятельствах не давал;
- 4) банкротство или финансовая реорганизация заемщика каким-либо иным образом стало вероятным;
- 5) исчезновение активного рынка для этого финансового актива в связи с финансовыми трудностями должника; или
- б) наблюдаемая информация, указывающая на то, что с момента первоначального признания группы финансовых активов произошло измеримое уменьшение расчетных будущих потоков денежных средств от таких активов, при этом сумма такого уменьшения не обязательно может быть конкретно распределена между отдельными финансовыми активами, входящими в группу - как, например, в случае с неблагоприятной экономической обстановкой в государстве или регионе или неблагоприятными отраслевыми изменениями.

180. Свидетельством обесценения могут быть и другие факторы - существенные изменения с отрицательными последствиями в технической, рыночной, экономической или нормативно-правовой среде эмитента.

181. Отдельно оцениваются на обесценения финансовые активы, которые значительны по отдельности, а также все долевыe инструменты вне зависимости от их значительности. Прочие финансовые активы должны оцениваться на обесценение либо отдельно, либо по группам, сформированным на основе схожих характеристик кредитного риска.

182. Субъект измеряет убыток от обесценения следующим образом:

1) Для тех финансовых инструментов, что учитываются по амортизированной стоимости за вычетом суммы обесценения в соответствии с подпунктом 1) пункта 167 настоящего Стандарта, убыток от обесценения равен разнице между балансовой стоимостью актива и приведенной стоимостью прогнозируемых денежных потоков, дисконтированных по первоначальной эффективной ставке процента по финансовому активу; и

2) для тех инструментов, что учитываются по себестоимости за вычетом обесценения в соответствии с подпунктами 2) и 3) пункта 167 настоящего Стандарта, убыток от обесценения равен разнице между балансовой стоимостью актива и справедливой стоимостью актива.

183. 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 должника), ранее признанный убыток от обесценения следует восстановить либо напрямую, либо путем корректировки счета оценочного обязательства. Восстановление убытка от обесценения не должно приводить к тому, что балансовая стоимость финансового актива (за вычетом сумм оценочных обязательств) превышает балансовую стоимость актива до признания такого восстановленного обесценения. Субъект должен признать сумму восстановления в составе прибыли или убытка.

§ 78. Прекращение признания финансового актива

184. Прекращение признания финансового актива производится только тогда, к о г д а :

1) права на получение денежных поступлений от данного финансового актива истекают или исполнены в полном объеме;

2) субъект передает другой стороне все существенные риски и выгоды, связанные с данным финансовым активом; или

3) несмотря на то, что субъект сохраняет некоторые существенные риски и выгоды, связанные с данным финансовым активом, контроль над данным активом передан другой стороне или же другая сторона обладает практической возможностью продать данный актив целиком какой-либо несвязанной третьей стороне и такая сторона может воспользоваться этой возможностью в одностороннем порядке, без необходимости налагать дополнительные ограничения на такую передачу. В таком случае субъект должен:

прекратить признание актива, и
отдельно признать все права и обязательства, созданные или сохраненные в
х о д е п е р е д а ч и .

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

185. Если передача не приводит к прекращению признания, потому что субъект сохранил существенные риски и выгоды, связанные с владением переданным активом, то субъект должен продолжать признавать переданный актив в полном объеме и должен признать финансовое обязательство в отношении полученного возмещения. Данный актив и обязательство не должны взаимозачитываться. В последующие периоды субъект должен признавать все доходы от переданного актива и все расходы, понесенные по финансовому обязательству.

186. Если передающая сторона предоставляет неденежное обеспечение (такое, как долговой или долевого инструмент) принимающей стороне, то учет этого обеспечения передающей и получающей сторонами зависит от того, имеет ли получающая сторона право продать или перезаложить это обеспечение, и от того, выполнила передающая сторона свои обязательства или нет. Передающая и принимающая стороны должны учитывать такое обеспечение следующим о б р а з о м :

1) если принимающая сторона имеет право, согласно договору или общепринятой практике, продать или перезаложить это обеспечение, то передающая сторона должна переклассифицировать такой актив в своем балансе (например, в качестве заемного актива, переданных в залог долевого инструментов или дебиторской задолженности по обратной покупке) отдельно от
д р у г и х а к т и в о в ;

2) если принимающая сторона продает обеспечение, переданное ей в залог, то по обязательству вернуть это обеспечение она должна признавать поступления от продажи и обязательство, измеренное по справедливой стоимости;

3) 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 измеренного по справедливой стоимости, или, если она уже продала это обеспечение, то прекратить признание своего обязательства по возврату этого обеспечения;

4) за исключением случаев, предусмотренных в подпункте 3) настоящего пункта, передающая сторона должна продолжать учитывать это обеспечение как свой актив, а принимающая сторона не должна учитывать это обеспечение как актив.

§ 79. Прекращение признания финансового обязательства

187. Субъекту следует исключить финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) из баланса только тогда, когда оно погашено, то есть когда указанное в договоре обязательство исполнено или аннулировано, или срок его действия истек.

188. Обмен между существующими заемщиком и кредитором долговыми инструментами с существенно различающимися условиями должен учитываться субъектами как погашение первоначального финансового обязательства и признание нового финансового обязательства. Аналогичным образом, значительное изменение условий существующего финансового обязательства или его части (независимо от того, связано это изменение с финансовыми трудностями должника или нет) субъект должен учитывать как погашение первоначального финансового обязательства и признание нового финансового обязательства.

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 субъектом в составе прибыли или убытка.

§ 80. Учет хеджирования

189. При условии оформления субъектом отношений хеджирования между инструментом хеджирования и хеджируемой статьей (объектом хеджирования) с учетом требований, изложенных ниже, такие отношения могут учитываться как

операция хеджирования. При условии соблюдения указанных критериев, прибыль или убытки по инструменту хеджирования и по хеджируемой статье могут включаться в состав прибыли или убытка одновременно.

190. Для того, чтобы операция учитывалась как операция хеджирования, субъект должен выполнить все перечисленные ниже требования:

1) субъект указывает на наличие отношений хеджирования и документирует такие отношения таким образом, чтобы четко определялся вид хеджируемого риска, объект хеджирования и инструмент хеджирования и чтобы риск в объекте хеджирования был риском, хеджируемым инструментом хеджирования;

2) хеджируемый риск должен быть одним из рисков, упомянутых в пункте 191 настоящего Стандарта;

3) инструмент хеджирования соответствует требованиям, изложенным в пункте 192 настоящего Стандарта;

4) субъект ожидает, что инструмент хеджирования будет иметь высокую эффективность в страховании обозначенного хеджируемого риска.

Эффективность хеджирования - это степень, в которой изменения справедливой стоимости или потоков денежных средств хеджируемой статьи, относящиеся к хеджируемому риску, компенсируются изменениями справедливой стоимости или потоками денежных средств инструмента хеджирования.

191. Настоящий Стандарт допускает учитывать только следующие операции как операции хеджирования:

1) процентный риск по долговому инструменту, измеряемому по амортизированной стоимости;

2) валютный риск по твердому соглашению или высоковероятной прогнозируемой операции;

3) ценовой риск по товару, который удерживается субъектом или по которому есть высоковероятная прогнозируемая операция покупки или продажи; и

4) валютный риск по чистой сумме инвестиции в зарубежную деятельность.

192. Настоящий Стандарт допускает учитывать как операции хеджирования только те операции, в которых инструмент хеджирования соответствует всем перечисленным ниже условиям:

1) инструмент представляет собой процентный своп, валютный своп, форвардный валютный контракт или форвардный товарный контракт, который, как ожидается, будет высоко эффективен в страховании риска, указанного в пункте 191 настоящего Стандарта и обозначенного как хеджируемый риск;

2) инструмент предусматривает участие стороны, внешней по отношению к отчитывающемуся субъекту (т.е. внешний по отношению к группе, сегменту или

отдельной организации, по которому(-ой) составляется отчетность);

3) его условная сумма равна сумме, обозначенной как основная или условная в объекте хеджирования;

4) у него есть обозначенный срок погашения, который не должен быть позднее, чем:

срок погашения хеджируемого финансового инструмента, даты предполагаемого исполнения договора на покупку товара; или наступления высоковероятной прогнозируемой хеджируемой операции по иностранной валюте или товару;

инструмент не содержит положений о предоплате, досрочном погашении или продлении.

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

193. В случае, если условия, предусмотренные пунктом 190 настоящего Стандарта, выполнены, а хеджируемым риском является подверженность риску фиксированной процентной ставки по долговому инструменту, оцениваемому по амортизированной стоимости или риск товарной цены по товару, удерживаемому субъектом, субъект должен:

1) признать инструмент хеджирования как актив или обязательство, а изменения в справедливой стоимости инструмента хеджирования признавать в составе прибыли или убытка; и

2) признавать в составе прибыли или убытка изменения в справедливой стоимости объекта хеджирования, связанного с хеджируемым риском и производить соответствующие корректировки балансовой стоимости объекта хеджирования.

194. В случае, если хеджируемым риском является риск фиксированной процентной ставки по долговому инструменту, измеряемому по амортизируемой стоимости, субъект должен включать в состав прибыли или убытка за соответствующий период те периодические нетто-расчеты денежными средствами, которые идут по процентному свопу, являющемуся инструментом хеджирования.

195. Операцию, указанную в пункте 193 настоящего Стандарта, субъект должен прекратить учитывать как операцию хеджирования, если:

1) срок инструмента хеджирования истек, либо инструмент продан или исполнен;

2) операция хеджирования больше не удовлетворяет критериям,

установленным в пункте 190 настоящего Стандарта; или

3) субъект отменяет оформление операции как операции хеджирования.

196. В случае прекращения учета операции как операции хеджирования, а сам объект хеджирования является активом или обязательством, учитываемым по амортизированной стоимости и его признание не прекратилось, все прибыли и убытки, признанные в качестве корректировок балансовой стоимости объекта хеджирования, амортизируются на счет прибыли или убытка с использования метода эффективной ставки процента на протяжении оставшегося срока действия инструмента хеджирования.

§ 82. Хеджирование риска переменной процентной ставки по признанному финансовому инструменту, валютного риска или ценового риска по твердому соглашению или по высоковероятной прогнозируемой операции или по чистым инвестициям в зарубежную деятельность

197. В случае, если выполняются требования, содержащиеся в пункте 190 настоящего Стандарта, а хеджируемый риск является:

1) риском переменной процентной ставки по долговому инструменту, измеряемому по амортизированной стоимости;

2) валютным риском по твердому соглашению или высоковероятной прогнозируемой операции;

3) ценовым риском по твердому соглашению или высоковероятной прогнозируемой операции;

4) валютным риском по чистой инвестиции в зарубежную деятельность субъект должен включить в состав прибыли или убытка превышение справедливой стоимости инструмента хеджирования над справедливой стоимостью ожидаемых движений денежных средств. Отношение хеджирования завершается в подпунктах 1), 2) и 3) настоящего пункта при наступлении хеджируемой операции, а в подпункте 4) настоящего пункта - при продаже чистых инвестиций в зарубежную деятельность. Доход или убыток, признанные в составе капитала, подлежат реклассификации и включение в состав прибыли и убытка одновременно с включением объекта хеджирования в состав прибыли и убытка.

198. В случае, если хеджируемым риском является риск переменной процентной ставки по долговому инструменту, измеряемому по амортизируемой стоимости, субъект должен включать в состав прибыли или убытка за соответствующий период те периодические нетто-расчеты денежными средствами, которые идут по процентному свопу, являющемуся инструментом хеджирования.

199. Субъект должен прекратить учитывать операции, указанные в пунктах 197 и 198 настоящего Стандарта, как операции хеджирования, если:

1) срок инструмента хеджирования истек, либо инструмент продан или **исполнен**;

2) хеджирование более не удовлетворяет критериям учета хеджирования, изложенным в пункте 190 настоящего Стандарта;

3) в хедже прогнозируемой операции вероятность прогнозируемой операции более не является **высокой**; или

4) субъект отменяет оформление операции как операции хеджирования.

В случае, если прогнозируемое событие более не является вероятным, или в случае, если прекращается признание хеджируемого долгового инструмента, измеряемого по амортизированной стоимости, прибыли или убытки по инструменту хеджирования, которые были признаны напрямую в капитале, исключаются из капитала и включаются в состав прибыли или убытка.

§ 83. Раскрытие информации

200. В соответствии с разделом 8 настоящего Стандарта субъект раскрывает следующую информацию в своде значительных положений учетной политики: базу (или базы) измерений, используемые в отношении финансовых инструментов, а также прочие положения учетной политики, применимые в отношении финансовых инструментов и уместные для понимания финансовых отчетов.

201. Либо непосредственно в самом балансе, либо в примечаниях субъект должен раскрыть данные о балансовой стоимости каждой из перечисленных ниже категорий финансовых активов и финансовых обязательств (как суммарные данные по каждой категории, так и итоги по каждому значимому виду финансовых активов или обязательств в каждой категории).

1) финансовые активы, учтенные по справедливой стоимости через прибыль **или** **убыток**;

2) финансовые активы, измеренные по амортизированной стоимости за **вычетом** **обесценения**;

3) долевые инструменты, измеренные по себестоимости;

4) обязательства по займам, измеренные по себестоимости за **вычетом** **обесценения**;

5) финансовые обязательства, учтенные по справедливой стоимости через **прибыль** **или** **убыток**; **и**

б) финансовые обязательства, измеренные по амортизированной стоимости за **вычетом** **обесценения**;

202. Для всех финансовых активов и финансовых обязательств, измеренных по справедливой стоимости, субъект должен раскрыть данные о базе определения справедливой стоимости, т.е. котировочные рыночные цены на активном рынке или же методы оценки. Если субъект использует методы оценки, субъект должен раскрыть информацию об основных допущениях, использованных для определения стоимости каждого из основных классов финансовых активов или финансовых обязательств. Например, субъект должен раскрыть информацию о допущениях в уровне досрочных погашений, норме расчетных кредитных убытков и ставке процента или дисконтирования.

203. В случае исчезновения источника данных для надежного измерения справедливой стоимости долевого инструмента, стоимость которого измеряется по справедливой стоимости через прибыль или убыток, субъект должен представить этот факт в раскрытиях.

204. В случае, если субъект передал финансовые активы другой стороне в рамках операции, которая не соответствует требованиям по прекращению признания, то для каждого класса таких активов субъект раскрывает следующую и н ф о р м а ц и ю :

- 1) характер активов ;
- 2) характер рисков и выгод, связанных с владением, остающихся у субъекта; и
- 3) балансовые стоимости активов и всех связанных обязательств, которые субъект продолжает признавать.

205. В случае, если субъект передал финансовые активы в качестве обеспечения обязательств или условных обязательств, субъект должен раскрыть следующую и н ф о р м а ц и ю :

- 1) балансовую стоимость финансовых активов, переданных в обеспечение; и
- 2) условия и сроки такой передачи.

206. Субъект раскрывает следующую информацию по займам, подлежащим выплате и признанным на дату отчетности:

1) сведения о нарушениях обязательств по займам в части выплаты основной суммы, выплаты процентов, фонда погашения или условий погашения во время отчетного периода, когда такие нарушения позволяют кредитору потребовать возврата займа .

2) балансовая стоимость займов к выплате, по которым субъект нарушает свои обязательства ; и

3) сведения о том, было ли к дате утверждения финансовых отчетов к выпуску устранено нарушение, или была ли достигнута договоренность с кредиторами об изменении условий займа.

207. В случае если в течение периода были нарушения заемных обязательств в части, не упомянутой в пункте 206 настоящего Стандарта, субъект должен предоставить ту же информацию, что предусмотрена пунктом 206 настоящего Стандарта - дает ли нарушение субъектом возможность кредитору потребовать досрочного погашения (за исключением случаев, когда указанные нарушения были устранены или же условия займа были пересмотрены не позднее даты отчетности).

208. Субъект раскрывает данные о нижеследующих составляющих доходов, расходов, прочих доходов и убытков (либо непосредственно в самом отчете о прибылях и убытках, либо же в примечаниях):

1) чистая сумма прибыли или убытка, признанного по:
финансовым активам, учтенным по справедливой стоимости через прибыль
и л и у б ы т о к ;

финансовым обязательствам, учтенным по справедливой стоимости через
п р и б ы л ь и л и у б ы т о к ;

финансовым активам, учтенным по амортизированной стоимости за вычетом
о б е с ц е н е н и я ; и

финансовых обязательств, учтенных по амортизированной стоимости;

2) общие процентные доходы и общие процентные расходы (рассчитываемые по методу эффективной ставки процента) для финансовых активов и финансовых обязательств, которые не учитываются по справедливой стоимости через
п р и б ы л ь и л и у б ы т о к ; и

3) сумму убытка от обесценения для каждого класса финансовых активов.

209. Субъект отдельно раскрывает следующую информацию по хеджированию каждого из четырех рисков, указанных в пункте 191 настоящего С т а н д а р т а :

1) о п и с а н и е х е д ж и р о в а н и я ;

2) описание финансовых инструментов, определенных в качестве инструментов хеджирования, и их справедливую стоимость на отчетную дату; и

3) характер хеджируемых рисков, включая описание объекта хеджирования.

210. При хеджировании риска фиксированной процентной ставки или ценового риска по удерживаемому товару в соответствии с пунктами 193 - 196 настоящего Стандарта субъект должен раскрыть следующую информацию:

1) сумму изменений в справедливой стоимости инструмента хеджирования, признанную в составе прибыли или убытка и

2) сумму изменений в справедливой стоимости объекта хеджирования, признанную в составе прибыли или убытка.

211. При хеджировании риска переменной процентной ставки по признанному финансовому инструменту, валютного риска или ценового риска по

твердому соглашению или по высоковероятной прогнозируемой операции или по чистым инвестициям в зарубежную деятельность в соответствии с пунктами 197 - 199 настоящего Стандарта субъект должен раскрыть следующую информацию:

1) периоды, в которых ожидается поступление денежных средств, и когда эти поступления повлияют на прибыль или убыток;

2) описание всех прогнозирувавшихся операций, которые ранее учитывались как операции хеджирования, и наступление которых теперь считается маловероятным;

3) сумму изменения в справедливой стоимости инструмента хеджирования, которая была признана в течение периода в составе капитала в соответствии с пунктом 197 настоящего Стандарта;

4) сумма, которая была исключена из состава капитала и признана в составе прибыли или убытка за период, с указанием сумм, включенных в каждую строку отчета о прибылях и убытках в соответствии с пунктами 198 и 199 настоящего Стандарта.

Риски, связанные с финансовыми инструментами, оцениваемыми по себестоимости или амортизированной стоимости.

212. В отношении финансовых активов, измеряемых по амортизированной стоимости за вычетом обесценения, субъект должен раскрыть существенные положения, которые могут повлиять на величину, распределение во времени и определенность будущих потоков денежных средств, включая риски процентной ставки, валютные риски и кредитные риски.

12. Запасы

§ 84. Сфера применения

213. Запасы - это активы:

- 1) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- 2) в процессе производства для такой продажи; или
- 3) в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

214. Настоящий раздел не применяется к измерению запасов, имеющих:

- 1) у производителей продукции сельского и лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, полезных ископаемых и продуктов переработки полезных ископаемых в той мере, в которой они измеряются по справедливой стоимости за вычетом затрат на сбыт через прибыль или убыток; или

- 2) у брокеров и дилеров на товарных рынках, которые измеряют свои запасы

по справедливой стоимости за вычетом затрат на сбыт через прибыль или убыток

§ 85. Измерение и себестоимость запасов

215. Субъект должен измерять запасы по меньшей из двух величин: себестоимости и цены продажи за вычетом возможных затрат на завершение и сбыт.

216. Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, произведенные в целях доставки запасов до их настоящего местонахождения и доведения их до текущего состояния.

217. Затраты на приобретение запасов включают покупную цену, импортные пошлины и другие налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются субъекту налоговыми органами), а также расходы на транспортировку, обработку и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением готовой продукции, сырья и услуг. Торговые скидки, дисконты и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на приобретение.

218. Субъект может приобретать запасы на условиях отложенного расчета. Если договор, по существу, содержит элемент финансирования, то этот элемент, например, разница между ценой покупки при обычных условиях кредитования и выплаченной суммой, признается как затраты по процентам на протяжении периода финансирования.

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

220. Субъект должен распределять постоянные производственные накладные расходы на затраты по переработке на основе величины нормальной загрузки производственных мощностей. Нормальная загрузка - это объем производства, достижение которого ожидается в среднем за несколько периодов или сезонов

работы в обычных условиях, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания. Фактический уровень производства может использоваться в том случае, когда он приближенно соответствует нормальной загрузке. Сумма постоянных накладных расходов, относимая на каждую единицу продукции, не увеличивается вследствие низкого уровня производства или простаивающего оборудования. Нераспределенные накладные расходы признаются как расход в периоде их возникновения. В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимая на каждую единицу продукции, уменьшается таким образом, что запасы не измеряются сверх себестоимости. Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

221. В результате производственного процесса одновременно может производиться более чем один продукт. Например, это происходит в случае совместного производства изделий или когда производство основного продукта сопровождается производством побочного продукта. Когда затраты на переработку каждого продукта не могут быть определены отдельно, субъект должен распределить такие затраты между продуктами на рациональной и последовательной основе. Распределение может основываться, например, на относительной стоимости продаж по каждому продукту, определяемой или на том этапе производственного процесса, когда продукты становятся идентифицируемыми, или по завершении производственного процесса. Большинство побочных продуктов по своей природе несущественны. В случаях, когда побочные продукты несущественны, субъект должен измерять такие продукты по цене возможной продажи за вычетом затрат на завершение и продажу и вычитать получившуюся сумму из стоимости основного продукта. В результате балансовая стоимость основного продукта незначительно отличается от его себестоимости.

222. Прочие затраты включаются субъектом в себестоимость запасов только в той степени, в которой они связаны с доставкой запасов до их настоящего местонахождения и доведением их до настоящего состояния. Например, может быть уместно включать в себестоимость запасов непроизводственные накладные расходы или затраты по разработке продуктов для конкретных клиентов. В случае, если субъект выбирает метод капитализации затрат по займам, то в МСФО 23 "Затраты по займам", указаны те немногочисленные обстоятельства, в которых затраты по займам включаются в себестоимость запасов.

223. В подпункте 2 пункта 193 раздела 11 настоящего Стандарта указано, что при определенных обстоятельствах изменение в справедливой стоимости хеджированного инструмента, являющегося частью хеджирования риска

фиксированной процентной ставки или риска товарной цены по товару, имеющемуся на руках, влечет за собой корректирование балансовой стоимости товара.

224. Ниже приведены примеры затрат, исключаемых из себестоимости запасов и признаваемых в качестве расходов в периоде их возникновения:

1) сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;

2) затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу;

3) административные накладные расходы, которые не связаны с доставкой запасов до их настоящего местонахождения и доведением их до настоящего состояния;

4) затраты по сбыту.

225. Если поставщики услуг имеют запасы, они измеряют их по себестоимости производства. Такая себестоимость главным образом включает заработную плату и другие затраты на персонал, непосредственно участвующий в предоставлении услуг, в том числе контролирующий персонал, а также соответствующие накладные расходы. Заработная плата и прочие затраты на торговый и общий административный персонал в себестоимость запасов не включаются, а признаются как расходы периода в момент их возникновения. Себестоимость запасов поставщика услуг не включает нормы прибыли или косвенные накладные расходы, которые часто включаются в цены поставщика услуг.

226. Согласно разделу 33 настоящего Стандарта запасы сельскохозяйственной продукции, полученные субъектом от биологических активов, следует в момент первоначального признания измерять по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых затрат по сбыту на момент сбора урожая. Полученная таким образом величина представляет собой себестоимость запасов на эту дату при применении настоящего раздела.

§ 86. Методы измерения себестоимости (метод учета по нормативным затратам и метод розничных цен)

227. При измерении себестоимости запасов субъект может использовать такие методы, как метод учета по нормативным затратам и метод розничных цен в случае, если итоговые результаты такого использования методов приблизительно равны фактической себестоимости. Нормативные затраты учитывают нормальные уровни использования сырья и материалов, труда, эффективности и мощности. Они регулярно анализируются и при необходимости

пересматриваются при текущих условиях. Метод розничных цен предусматривает учет себестоимости путем уменьшения продажной стоимости запасов на величину соответствующего процента валовой прибыли.

§ 87. Способы расчета себестоимости

228. Себестоимость отдельных статей запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов, должна определяться путем специфической идентификации индивидуальных затрат на них.

229. Себестоимость запасов, кроме тех, которые рассмотрены в пункте 228 настоящего Стандарта, определяется двумя способами: "первое поступление - первый отпуск" (FIFO) или по формуле средневзвешенной стоимости. Субъект должен применять один и тот же способ расчета себестоимости для всех запасов, сходных по основным свойствам и способам их использования субъектом. Для запасов с различными основными свойствами или отличающихся по способу их использования применение различных способов расчета себестоимости может быть оправданным. Настоящий Стандарт не допускает использования метода " последнее поступление-первый отпуск" (LIFO).

§ 88. Обесценение запасов

230. В соответствии с пунктами 464 - 466 настоящего Стандарта субъект на каждую отчетную дату должен определить, обесценились ли запасы, т.е. насколько возместимы затраты, содержащиеся в запасах (обесценение может происходить по причине повреждений, устаревания или падающих продажных цен). В случаях, когда статья (или группа статей) запасов обесценилась, указанные пункты обязывают субъекта измерять запасы по цене продажи за вычетом затрат на завершение и сбыт и признать убыток от обесценения. В этих пунктах также описываются обстоятельства, при которых стоимость обесцененных запасов должна восстанавливаться.

§ 89. Признание в качестве расхода

231. После продажи запасов их балансовая стоимость должна быть признана субъектом в качестве расхода в том периоде, когда признается соответствующий доход.

232. Некоторые запасы могут относиться на счета других активов, например, запасы, использованные в качестве компонента самостоятельно произведенных объектов основных средств. Запасы, распределенные таким образом на другие

активы, признаются в качестве расхода в течение срока полезного использования данного актива.

§ 90. Раскрытие информации

233. Субъект раскрывает:

- 1) учетную политику, принятую для измерения запасов, в том числе используемый способ расчета их себестоимости;
- 2) общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость в классификациях, уместных для данного субъекта;
- 3) сумму запасов, признанную в качестве расхода в течение периода (себестоимость реализованных товаров);
- 4) сумму всех обесценений запасов, признанных в качестве расхода в данном периоде в соответствии с пунктом 230 и пунктами 464-466 настоящего Стандарта ;
- 5) сумму всех восстановлений ранее признанных обесценений в течение периода в соответствии с пунктами 230 и 466 настоящего Стандарта и описание обстоятельств или событий, которые привели к данным восстановлением;
- 6) балансовую стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обязательств.

13. Инвестиции в ассоциированные организации

§ 91. Определение ассоциированных организаций

234. Ассоциированная организация - это организация (включая, например, товарищество), на которое инвестор имеет значительное влияние и которое не является ни дочерней организацией, ни с долей участия в совместной деятельности.

235. Значительное влияние - возможность участвовать в принятии решений по финансовой и операционной политике объекта инвестиций, но не являющуюся контролем или совместным контролем над этой политикой.

1) Если инвестор владеет прямо или косвенно (например, через дочерние организации), 20 или более процентами прав голоса в объекте инвестиций, считается, что инвестор обладает значительным влиянием, за исключением случаев, когда можно четко продемонстрировать, что это не так.

2) Если инвестор владеет прямо или косвенно (например, через дочерние организации) менее чем 20 процентами прав голоса в объекте инвестиций, считается, что инвестор не имеет значительного влияния, за исключением

случаев, когда наличие такого влияния можно четко продемонстрировать.

3) Владение другим инвестором существенной частью акций или большинством акций необязательно исключает наличие у инвестора значительного влияния.

§ 92. Измерение после первоначального признания

236. Инвестор должен учитывать свои инвестиции во все ассоциированные организации по одной из следующих моделей:

1) по модели учета по фактическим затратам, представленной в пункте 237 настоящего Стандарта;

2) по модели долевого участия, представленной в пункте 238 настоящего Стандарта; или

3) по справедливой стоимости через включение в состав прибыли или убытка в соответствии с пунктом 239 настоящего Стандарта.

§ 93. Модель учета по фактическим затратам

237. Инвестор измеряет свои инвестиции в ассоциированные организации по фактическим затратам за вычетом всех накопившихся убытков от обесценения. Инвестор должен признавать доход от инвестиции только в той степени, в которой инвестор получает распределения средств из прибыли ассоциированной организации, накопленной с момента приобретения. Распределяемые средства, полученные сверх такой прибыли, считаются возмещением инвестиций и признаются как уменьшение стоимости инвестиций. Инвестор должен признать обесценение в соответствии с разделом 26 настоящего Стандарта.

§ 94. Метод долевого участия

238. При измерении инвестиций в ассоциированные организации по методу долевого участия инвестор должен следовать процедурам и раскрыть информацию в соответствии с МСФО (IAS) 28 "Инвестиции в ассоциированные предприятия".

§ 95. Модель справедливой стоимости через прибыль или убыток

239. При измерении инвестиций в ассоциированные организации по модели справедливой стоимости через прибыль или убыток инвестор должен использовать процедуры и раскрыть информацию в соответствии с разделом 11 настоящего Стандарта. Инвестиции в ассоциированные организации, справедливая стоимость которых не может быть достоверно измерена, не

должны измеряться с помощью модели справедливой стоимости через прибыль или убыток.

§ 96. Раскрытия информации

240. Инвестор в ассоциированной организации должен раскрывать следующую информацию:

1) положения учетной политики в части инвестиций в ассоциированные организации;

2) справедливая стоимость инвестиций в ассоциированные организации, для которых публикуются котировки цен;

3) сводная финансовая информация об ассоциированных организациях, включая агрегированные суммы активов, обязательств, дохода, и прибыли или убытка, а также долю собственности инвестора в ассоциированных организациях;

4) характер и степень любых значительных ограничений (например, возникающих в результате соглашений о займе или требований регулятивных органов), влияющих на способность ассоциированных организаций передавать средства инвестору в форме денежных дивидендов или выплат по займам или авансов.

241. В случае, если инвестиции в ассоциированные организации учитываются по методу долевого участия, инвестор должен отдельно раскрыть информацию о своей доле в прибыли или убытке таких ассоциированных организациях, балансовую стоимость таких инвестиций и долю инвестора в прекращенной деятельности таких ассоциированных организаций.

242. Инвестор должен классифицировать инвестиции в ассоциированные организации как долгосрочные активы.

14. Инвестиции в совместную деятельность

§ 97. Определение совместной деятельности

243. Совместный контроль - определенное договором распределение контроля над экономической деятельностью; совместный контроль существует только тогда, когда стратегические финансовые и операционные решения, относящиеся к данной деятельности, требуют единодушного согласия сторон, обладающих контролем (участников совместной деятельности).

244. Совместная деятельность - договорное соглашение, по которому две или более стороны осуществляют экономическую деятельность, подлежащую

совместному контролю. Совместные организации могут принимать форму совместно контролируемых активов, совместно контролируемой деятельности или совместно контролируемых предприятий.

§ 98. Совместно контролируемые операции

245. Функционирование некоторых видов совместной деятельности включает использование активов и прочих ресурсов участников совместной деятельности, а не учреждение корпорации, товарищества или иной организации, или финансовой структуры, отдельной от самих участников совместной деятельности. Каждый участник совместной деятельности использует свои собственные основные средства и имеет свои собственные запасы. Он также несет свои собственные расходы и обязательства и формирует собственные финансовые ресурсы, которые представляют собой его собственные обязательства. Совместная деятельность может осуществляться сотрудниками участника совместной деятельности параллельно аналогичной деятельности участника совместной деятельности. Соглашение о совместной деятельности обычно предусматривает способ, с помощью которого доход от продаж совместного продукта и любые расходы, понесенные совместно, делятся между участниками совместной деятельности.

246. В отношении доли своего участия в совместно контролируемых операциях участник совместной деятельности должен признавать в своей финансовой отчетности:

- 1) контролируемые им активы и имеющиеся обязательства; и
- 2) понесенные расходы и свою долю в доходах, которую он получает в результате продаж товаров или услуг совместной деятельности.

§ 99. Совместно контролируемые активы

247. Некоторые виды совместной деятельности включают совместный контроль и часто - совместную собственность участников совместной деятельности на один или несколько активов, внесенных или приобретенных в целях совместной деятельности и предназначенных для целей совместной деятельности.

248. В отношении доли своего участия в совместно контролируемых активах участник совместной деятельности должен признавать в своей финансовой отчетности:

- 1) свою долю в совместно контролируемых активах, классифицируемую в соответствии с характером активов;
- 2) принятые им обязательства;

3) свою долю любых обязательств, понесенных совместно с другими участниками совместной деятельности в отношении совместной деятельности;

4) доход от продажи или использования своей доли продукции, полученной от совместной деятельности, вместе со своей долей расходов, понесенных совместной деятельностью; и

5) расходы, которые он понес в отношении своей доли участия в совместной деятельности.

§ 100. Совместно контролируемые предприятия

249. Совместно контролируемое предприятие - это совместная деятельность, которая предполагает учреждение корпорации, товарищества или иной организации, в которой каждый из участников совместной деятельности имеет свою долю участия. Совместно контролируемое предприятие ведет деятельность точно так же, как и другие организации, за исключением того, что договорное соглашение между участниками совместной деятельности устанавливает совместный контроль над экономической деятельностью совместно контролируемого предприятия.

§ 101. Измерение после первоначального признания

250. Участник совместной деятельности учитывает свое участие во всех совместно контролируемых предприятиях с помощью одного из перечисленных методов:

1) по модели капитализации затрат в соответствии с пунктом 251 настоящего Стандарта;

2) по модели долевого участия в соответствии с пунктом 252 настоящего Стандарта;

3) по модели пропорциональной консолидации, в соответствии с пунктом 253 настоящего Стандарта; или

4) по справедливой стоимости через включение в состав прибыли или убытка в соответствии с пунктом 254 настоящего Стандарта.

§ 102. Модель учета по фактическим затратам

251. Участник совместной деятельности измеряет свои инвестиции в совместно контролируемые предприятия по фактическим затратам за вычетом всех накопившихся убытков от обесценения. Инвестор должен признавать доход от инвестиции только в той степени, в которой инвестор получает распределения средств из прибыли объекта инвестиций, накопленной с момента приобретения.

Распределяемые средства, полученные сверх такой прибыли, считаются возмещением инвестиций и признаются как уменьшение стоимости инвестиций. Участник совместной деятельности должен произвести раскрытия информации, предусмотренные настоящим разделом. Участник совместной деятельности должен признать обесценение в соответствии с разделом 26 настоящего Стандарта.

§ 103. Метод долевого участия

252. При измерении инвестиций в совместно контролируемые предприятия по методу долевого участия участник в совместной деятельности должен использовать процедуры в соответствии с МСФО (IAS) 31 "Участие в совместной деятельности" и МСФО (IAS) 28 "Учет инвестиций в ассоциированные организации". Участник совместной деятельности также должен произвести раскрытия информации, предусмотренные МСФО (IAS) 28 "Учет инвестиций в ассоциированные организации".

§ 104. Пропорциональная консолидация

253. При учете инвестиций в совместно контролируемые предприятия по методу пропорциональной консолидации участник совместной деятельности должен использовать процедуры в соответствии с МСФО (IAS) 31 "Участие в совместной деятельности". Участник совместной деятельности также должен произвести раскрытия, предусмотренные МСФО (IAS) 28 "Учет инвестиций в ассоциированные организации".

§ 105. Модель справедливой стоимости через прибыль или убыток

254. При измерении инвестиций в совместно контролируемые предприятия по модели справедливой стоимости через прибыль или убыток участник совместной деятельности должен использовать процедуры и раскрыть информацию в соответствии с разделом 11 настоящего Стандарта. Инвестиции в совместную деятельность, справедливая стоимость которой не может быть достоверно измерена, не должны измеряться с помощью модели справедливой стоимости через прибыль или убыток.

§ 106. Операции между участником совместной деятельности и совместной деятельностью

255. Когда участник совместной деятельности вносит активы в совместную деятельность или продает их совместной деятельности, признание любой части

прибыли или убытка по операции должно отражать ее содержание. Пока активы находятся в совместной деятельности, и при условии, что участник совместной деятельности передал значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, участник совместной деятельности должен признавать только ту часть прибыли или убытка, которая причитается на доли участия других участников совместной деятельности. Участник совместной деятельности должен признавать всю сумму убытка, когда вклад или продажа является доказательством уменьшения возможной чистой стоимости реализации краткосрочных активов или убытка от обесценения.

256. Когда участник совместной деятельности приобретает активы у совместной деятельности, он не должен признавать свою долю в прибыли совместной деятельности по этой операции, до тех пор пока он не перепродает активы независимой стороне. Участник совместной деятельности учитывает свою долю убытков от таких операций точно так же, как и при учете прибыли, за исключением того, что убытки должны признаваться немедленно, когда они представляют убыток от обесценения.

257. Инвестор совместной деятельности, не имеющий совместного контроля, должен учитывать такую инвестицию в соответствии с разделом 11 настоящего Стандарта или, если он обладает значительным влиянием на совместную деятельность, то в соответствии с разделом 13 настоящего Стандарта.

§ 107. Раскрытие информации

258. Участник совместной деятельности должен отдельно от суммы других условных обязательств раскрывать общую сумму следующих условных обязательств, за исключением случаев, когда вероятность убытка невелика:

1) условные обязательства, которые участник совместной деятельности понес в связи с его долями участия в совместной деятельности, и его долю в каждом из условных обязательств, по которым он отвечает совместно с другими участниками совместной деятельности;

2) его долю в условных обязательствах самой совместной деятельности, за которую он условно несет ответственность; и

3) те условные обязательства, которые возникают ввиду того, что инвестор условно несет ответственность по обязательствам других участников совместной деятельности.

259. Участник совместной деятельности также раскрывает следующую информацию:

1) совокупную сумму своих обязательств в связи с участием в совместной деятельности, включая свою долю в потенциальных обязательствах по капиталу,

которые возникли у участника совместно с прочими участниками, а также свою долю в обязательствах по капиталу самой совместной деятельности;

2) перечень и описание наиболее значительных долей участия в совместной деятельности и соотношение долей собственности, имеющих в совместно контролируемых предприятиях;

3) метод, используемый организацией для признания своей доли в совместно контролируемых предприятиях.

15. Инвестиции в недвижимость

§ 108. Признание

260. Инвестиции в недвижимость - 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:

1) использования в производстве или поставке товаров, оказание услуг, в административных целях; или

2) продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.

261. Доля недвижимости, которой арендатор владеет по договору операционной аренды, может быть классифицирована и отражена в учете как инвестиции в недвижимость только при условии, что такая недвижимость во всем остальном соответствует определению инвестиций в недвижимость и арендатор использует модель учета по справедливой стоимости для учета данного объекта и всех прочих объектов недвижимости, классифицируемых как инвестиции в недвижимость.

§ 109. Измерение при первоначальном признании

262. При первоначальном признании субъект должен измерять инвестиции в недвижимость по стоимости приобретения. Стоимость приобретения купленного объекта инвестиций в недвижимость состоит из цены покупки и всех затрат, напрямую связанных с покупкой (например - стоимость услуг юристов, риэлтеров, прочие транзакционные издержки). При определении стоимости приобретения самостоятельно построенного объекта инвестиций в недвижимость субъект должен соблюдать пункты 273-277 настоящего Стандарта.

§ 110. Измерение после первоначального признания

263. После первоначального признания субъект осуществляет последующее измерение всех объектов инвестиций в недвижимость по одной из двух моделей:

- 1) модели учета по справедливой стоимости в соответствии с пунктом 264 настоящего Стандарта; или
- 2) по модели капитализации затрат, представленной в пункте 265 настоящего Стандарта.

§ 111. Модель учета по справедливой стоимости

264. Субъект, избравший модель учета по справедливой стоимости должен применять МСФО (IAS) 40 "Инвестиции в недвижимость".

§ 112. Модель учета по фактическим затратам

265. Субъект, избравший модель учета по фактическим затратам, должен учитывать все свои инвестиции в недвижимость как основные средства в соответствии с требованиями модели учета по фактическим затратам, изложенной в разделе 16 настоящего Стандарта.

§ 113. Переклассификация

266. Субъект должен включать объект недвижимости в класс инвестиций в недвижимость или исключать объект недвижимости из такого класса только тогда, когда объект недвижимости соответствует (или не соответствует) определению инвестиций в недвижимость.

§ 114. Прекращение признания

267. Субъект прекратит признавать объект инвестиций в недвижимость:

- 1) при выбытии объекта; или
- 2) когда не ожидается никаких будущих экономических выгод от его использования или выбытия.

16. Основные средства

§ 115. Признание

268. Основные средства - это материальные активы, которые:

- 1) предназначены для использования в производстве или поставке товаров или услуг, для сдачи в аренду другим лицам или для административных целей, и
- 2) как ожидается, будут использованы в течение более одного периода.

269. Запасные части и обслуживающее оборудование обычно учитываются как запасы и признаются в прибылях и убытках по мере их потребления. Однако крупные запасные части и резервное оборудование классифицируются как основные средства, если субъект предполагает использовать их более одного периода. Аналогичным образом, если запасные части и обслуживающее оборудование могут использоваться только в связи с объектом основных средств, то они считаются основными средствами.

270. Части некоторых объектов основных средств могут требовать замены через равные промежутки времени. В случае если субъект ожидает, что замена детали объекта основных средств увеличит приток будущих экономических выгод, то стоимость такой замены должна прибавляться к балансовой стоимости объекта в момент признания затрат на замену детали. Балансовая стоимость заменяемых деталей в таком случае прекращает признаваться в соответствии с пунктами 291 - 294 настоящего Стандарта.

271. Условием продолжения эксплуатации объекта основных средств может быть проведение регулярных капитальных технических осмотров на предмет выявления дефектов, независимо от того, были ли заменены части этого объекта. Когда проводится каждый капитальный технический осмотр, его стоимость признается в балансовой стоимости соответствующего объекта основных средств как замена, если соблюдаются критерии признания. Оставшаяся часть балансовой стоимости затрат на предыдущий технический осмотр (в отличие от физических частей) прекращает признаваться. Это производится независимо от того, были ли затраты на предыдущий технический осмотр идентифицированы в результате операции по приобретению или строительству объекта. При необходимости расчетная оценка затрат на проведение будущего аналогичного технического осмотра может быть использована как индикатор того, какова была стоимость существующего компонента затрат на технический осмотр при приобретении или строительстве объекта.

272. Земля и здания являются отделимыми активами и учитываются отдельно, даже если они приобретаются вместе.

273. При первоначальном признании объекта основных средств субъект должен измерить данный объект по его фактической себестоимости.

§ 116. Элементы и измерение себестоимости

274. Себестоимость объекта основных средств включает:

- 1) цену его покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и дисконтов;
- 2) любые затраты, непосредственно относимые на доставку актива до

местонахождения и приведение его в текущее состояние. Такими затратами могут быть затраты на подготовку места установки объекта, затраты на его доставку и погрузку/разгрузку, установку и сбор и пуско-наладочные работы;

3) первоначальная расчетная оценка затрат на демонтаж и вывоз объекта и восстановление участка, на котором он расположен, обязательство по которым возникает у субъекта либо в момент приобретения объекта, либо в результате использования данного объекта в течение определенного периода времени для целей, отличных от производства запасов в течение указанного периода.

275. Нижеследующие затраты не являются затратами, включаемыми в себестоимость объекта основных средств и должны признаваться субъектом в качестве расхода в момент их появления:

- 1) затраты, связанные с открытием новых производственных мощностей;
- 2) затраты на вывод на рынок нового товара или услуги (включая затраты на деятельность, связанную с рекламой и продвижением);
- 3) затраты на осуществление бизнеса на новом месте или с новым видом клиентов (включая затраты на обучение персонала); и
- 4) административные и другие общие накладные расходы.

276. Доходы и связанные с ними расходы по случайным операциям, которые произошли в ходе изготовления или разработки объекта основных средств, должны включаться в состав прибыли или убытка, если такие операции не являются необходимыми для доставки объекта основных средств к месту назначения и приведения объекта в рабочее состояние.

277. Стоимость объекта основных средств, представляет собой цену без отсрочки оплаты на дату признания. В случае, если платеж отложен на период, превышающий обычные условия кредитования, то стоимостью объекта будет приведенная стоимость всех будущих платежей. В случае, если объект основных средств приобретается в обмен на неденежный актив или группу активов, или же в случае, если плата за объект основных средств является смешанной и включает в себя как уплату денежных средств, так и передачу каких-либо немонетарных активов, то стоимость приобретаемого актива измеряется по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда:

1) операция по обмену не имеет коммерческого содержания в достаточном объеме ; и л и

2) ни справедливая стоимость приобретаемого актива, ни справедливая стоимость обмениваемого актива не может быть достоверно измерена. В таких случаях стоимость приобретаемого актива измеряется по балансовой стоимости актива, отдаваемого взамен.

§ 117. Измерение после первоначального признания

278. После первоначального признания субъект осуществляет последующее измерение всех объектов основных средств по одной из двух моделей:

1) по модели капитализации затрат в соответствии с пунктом 279 настоящего Стандарта ;

и л и

2) по модели учета по переоцененной стоимости в соответствии с пунктом 280 настоящего Стандарта.

§ 118. Модель учета по фактическим затратам

279. Субъект должен учитывать стоимость объекта основных средств по его себестоимости за вычетом всей суммы накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

§ 119. Модель учета по переоцененной стоимости

280. Субъект, избравший модель учета по переоцененной стоимости осуществляет учет и раскрытие информации в соответствии с МСФО (IAS) 16 "Недвижимость, здания и оборудование".

§ 120. Амортизация основных средств

281. Субъект должен распределять сумму, первоначально признанную в отношении объекта основных средств, на его значительные части и амортизировать каждую такую часть отдельно. Тем не менее, в случае, если значительная часть объекта основных средств имеет срок полезного использования, аналогичный другой значительной части объекта того же объекта основных средств, и в отношении обеих частей объекта используется аналогичный метод амортизации, то такие части могут быть сгруппированы при определении суммы амортизационных отчислений. За некоторыми исключениями, такими, как карьеры и участки, используемые для свалок, земля имеет неограниченный срок полезного использования, поэтому не подлежит амортизации.

282. Амортизационные отчисления за каждый период должны признаваться в прибыли или убытке, за исключением таких отчислений, которые включены в балансовую стоимость другого актива. Например, амортизация производственных зданий и оборудования включается в затраты на переработку запасов.

§ 121. Амортизируемая стоимость и период амортизации

283. Амортизируемая стоимость актива должна распределяться на систематической основе на протяжении срока его полезного использования.

284. Субъект должен анализировать ликвидационную стоимость и срок полезного использования, как минимум, на каждую годовую отчетную дату. В случае, если результаты анализа отличаются от результатов предыдущих оценок, субъект должен соответствующим образом скорректировать ликвидационную стоимость или срок полезного использования. Субъект должен учитывать изменение в ликвидационной стоимости или сроке полезного использования как изменение в расчетной оценке в соответствии с пунктами 150 - 154 настоящего Стандарта.

285. Амортизация актива начинается, когда актив готов к эксплуатации, т.е. находится в том месте и состоянии, которые необходимы для того, чтобы он мог функционировать как запланировано руководством субъекта. Амортизация актива прекращается в более раннюю из следующих дат: даты, на которую актив классифицируется как предназначенный для продажи (или включенный в группу на выбытие, классифицированную как предназначенную для продажи) в соответствии с пунктами 626 - 628 настоящего Стандарта, и даты, на которую признание актива прекращается. Следовательно, амортизация не прекращается, когда актив начинает простаивать или выводиться из активной эксплуатации, за исключением случая, когда актив полностью самортизирован. Однако если используется методы амортизации на основе загрузки, амортизационные отчисления могут равняться нулю, когда производство отсутствует.

286. При определении срока полезного использования актива субъект должен учитывать следующие факторы:

1) ожидаемый режим использования (загрузки) актива. Загрузка оценивается исходя из ожидаемой мощности или физической производительности актива;

2) ожидаемый физический износ, зависящий от производственных факторов, таких, как количество смен, за которые предполагается использовать данный актив, и программа ремонта и обслуживания, а также содержание и обслуживание актива в период простоя;

3) моральное устаревание с технической или коммерческой точки зрения, возникающее при изменениях или усовершенствованиях производства, или в результате изменения рыночного спроса на товар или услугу, производимые или предоставляемые с использованием актива; и

4) юридические или подобные ограничения на использование актива, такие, как даты окончания соответствующих сроков аренды.

§ 122. Метод амортизации

287. Субъект должен выбрать такой метод амортизации, который отражает характер ожидаемого потребления субъектом будущих экономических выгод от актива. Допустимые методы амортизации включают в себя прямолинейный метод, метод уменьшающегося остатка и метод единиц продукции (производственный).

288. Субъект должен анализировать применение метода амортизации по меньшей мере, на конец каждого отчетного периода. В случае, если результаты анализа указывают на существенное изменение ожидаемого характера потребления субъектом будущих экономических выгод от актива, субъект должен соответствующим образом изменить метод амортизации. Изменение в методе амортизации должно учитываться субъектом как изменение в расчетной оценке в соответствии с разделом 10 настоящего Стандарта.

§ 123. Обесценение

289. В конце каждого отчетного периода субъект должен предпринять меры, предусмотренные разделом 26 настоящего Стандарта с целью определения наличия обесценения в объекте или группе объектов основных средств и - в случае наличия такового - порядка признания и измерения убытка от обесценения. Этот раздел объясняет, когда и каким образом субъект пересматривает балансовую стоимость своих активов, как он определяет справедливую стоимость актива за вычетом расходов на его продажу и когда оно признает или восстанавливает убыток от обесценения.

290. Субъект должен включать в состав прибыли или убытка сумму компенсации, полученных от третьих сторон в отношении объектов основных средств, которые обесценились, были утрачены или переданы, только тогда, когда такая компенсация подлежит получению.

§ 124. Прекращение признания

291. Субъект прекратит признавать объект основных средств:

- 1) при выбытии объекта; или
- 2) когда не ожидается никаких будущих экономических выгод от его использования или выбытия.

292. Прибыли или убытки, возникающие при прекращении признания объекта основных средств, должны включаться в прибыль или убыток, когда

прекращается признание объекта (за исключением случаев, в которых раздел 19 настоящего Стандарта предусматривает иной учет при продаже с обратной арендой). Такая прибыль не будет классифицироваться субъектом как доход.

293. При определении даты выбытия объекта субъект должен применять критерии, изложенные в разделе 22 настоящего Стандарта для признания дохода от продажи товаров. Раздел 19 настоящего Стандарта применяется к выбытию при продаже с обратной арендой.

294. Прибыль или убыток, возникающие при прекращении признания объекта основных средств, должны определяться субъектом как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью указанного объекта.

§ 125. Основные средства, удерживаемые для продажи

295. В пунктах 627-628 настоящего Стандарта представлены требования к учету основных средств и прочих долгосрочных активов, которые удерживаются для продажи.

§ 126. Раскрытие информации

296. В финансовой отчетности субъектом должны раскрываться следующая информация для каждого класса основных средств:

1) базы измерений, используемые для определения валовой балансовой стоимости ;

2) используемые методы начисления амортизации;

3) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации;

4) валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода ;

и
5) выверку балансовой стоимости на начало и конец периода, показывающую :

п о с т у п л е н и я ;

выбытия активов, включая выбытия активов, классифицированных как активы, удерживаемые для продажи или включенных в группы на выбытие, классифицированную как удерживаемую для продажи;

приобретения вследствие объединения бизнеса;

убытки от обесценения признанные или восстановленные в прибыли или убытке в соответствии с разделом 26 настоящего Стандарта;

а м о р т и з а ц и я ;

чистые курсовые разницы, возникающие при переводе финансовой

отчетности из функциональной валюты в валюту представления отчетности, включая перевод зарубежной деятельности в валюту представления отчетности отчитывающегося предприятия (см. раздел 30 "Перевод операций в иностранной валюте") ;

прочие изменения.

297. Субъект также должен раскрывать:

- 1) наличие и суммы ограничений на права собственности и на объекты основных средств, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;
- 2) сумму договорных обязательств по приобретению основных средств; и
- 3) сумму компенсации от третьих сторон по объектам основных средств, которые обесценились, были утрачены или отданы, включенная в прибыль или убыток, если она не раскрыта отдельно в самом отчете о прибылях и убытках.

298. Объекты основных средств, которые удерживаются для продажи, субъект должен представить непосредственно в самом бухгалтерском балансе отдельно от прочих активов. Обязательства, связанные с объектами основных средств, которые удерживаются для продажи, субъект должен представить непосредственно в самом бухгалтерском балансе отдельно от прочих обязательств.

17. Нематериальные активы, за исключением гудвилла

§ 127. Признание

299. Нематериальный актив - идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы. Такой актив является идентифицируемым, когда он :

- 1) является отделимым, т.е. его можно отделить и продать, передать, лицензировать, сдать в аренду или обменять, отдельно или вместе с соответствующими договором, активом или обязательством; или
- 2) возникает в результате договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от субъекта или от других прав и обязательств.

300. При признании нематериального актива субъект использует критерии признания согласно пункту 27 настоящего Стандарта. Соответственно, субъект должен признать нематериальный актив в качестве актива только тогда, когда:

- 1) вероятно, что ожидаемые будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, поступят к субъекту; и
- 2) стоимость актива может быть надежно измерена.

301. Субъект должен оценить вероятность ожидаемых будущих экономических выгод, используя обоснованные и приемлемые допущения, представляющие наилучшие расчетные оценки руководством экономических условий, которые будут существовать на протяжении срока полезного использования актива.

302. Субъект использует субъективную оценку для установления степени определенности поступления будущих экономических выгод от использования актива, на основе имеющихся на дату первоначального признания данных, придавая большее значение внешним данным.

303. Критерии признания в пункте 300 настоящего Стандарта, основанные на вероятности, всегда считаются удовлетворенными для отдельно приобретаемых нематериальных активов.

304. Нематериальный актив, приобретаемый при объединении бизнеса будет, как правило, считаться активом, так как справедливая стоимость этого актива может быть измерена с достаточной степенью надежности. Тем не менее, нематериальный актив, приобретаемый при объединении бизнеса не будет признаваться в тех случаях, когда такой актив возникает в результате юридических или прочих договорных прав и его справедливая стоимость не может быть измерена с достаточной долей надежности потому, что:

- 1) актив не является отделимым от гудвилла; либо
- 2) актив является отделимым, но при этом не существует накопленного опыта или доказательства операций обмена для таких же или аналогичных активов, а рассчитываемая иным образом расчетная справедливая стоимость зависела бы от неизмеримых переменных.

§ 128. Первоначальное измерение

305. Субъект осуществляет первоначальное признание нематериального актива по его себестоимости.

§ 129. Приобретение

306. Себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива в к л ю ч а е т :

- 1) цену его покупки после вычета торговых скидок и дисконтов, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку;
- 2) любые прямо относимые затраты на подготовку актива к использованию по назначению.

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

308. Порядок учета нематериальных активов, приобретаемых в виде государственных субсидий, приводится в разделе 23 настоящего Стандарта.

§ 130. Обмены активами

309. Нематериальные активы могут приобретаться путем обмена на немонетарный(е) актив(ы), или сочетание монетарного и немонетарного активов. Себестоимость такого нематериального актива должна измеряться субъектом по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда:

- 1) в операции обмена недостаточно коммерческого содержания; или
- 2) справедливая стоимость и полученного, и переданного актива не может быть измерена надежно.

310. Если субъект может достоверно определить справедливую стоимость полученного или переданного актива, то для определения себестоимости используется справедливая стоимость переданного актива, за исключением случаев, когда справедливая стоимость полученного актива является более очевидной.

311. В случае, если субъект не может надежно определить справедливую стоимость приобретаемого актива, то в качестве его себестоимости используется балансовая стоимость отдаваемого взамен актива.

§ 131. Внутренне созданные нематериальные активы за исключением гудвилла

312. Создание внутренне созданного нематериального актива (не гудвилла) подразумевает этап исследований и этап разработок. Для учета затрат, понесенных в ходе работ по исследованиям и разработкам субъект может выбрать между моделью отнесения затрат на расходы периода, представленную в пункте 313 настоящего Стандарта, и моделью капитализации затрат, представленную в пункте 314 настоящего Стандарта.

§ 132. Модель отнесения затрат на расходы

313. Субъект должен признавать все затраты, понесенные в ходе исследований и разработок как расходы периода, по мере их возникновения.

§ 133. Модель капитализации затрат

314. В рамках модели капитализации затрат все затраты, понесенные в связи с исследованиями, признаются как расходы периода, по мере их определения. Затраты, понесенные в связи с разработками, также признаются как расходы, за исключением затрат на разработки, понесенных после определенной точки во времени - такие затраты признаются как себестоимость нематериального актива. Субъект, избравший модель капитализации затрат в своей учетной политике, осуществляет учет и составление финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы".

§ 134. Признание в качестве расхода

315. Субъект признает затраты, понесенные в связи с нематериальной статьей, в качестве расхода тогда, когда они понесены, за исключением тех затрат, которые включаются в себестоимость нематериального актива, соответствующего критериям признания в пунктах 300-304 настоящего Стандарта.

316. Субъект должен признавать как расход и не должен включать в состав нематериальных активов следующие затраты:

1) затраты на внутренне созданные брэнды, титульные данные, издательские права, списки клиентов и аналогичные по сути статьи;

2) затраты в связи с началом деятельности (т.е. начальные организационные затраты), кроме тех, которые включаются в себестоимость объектов основных средств согласно разделу 16 настоящего Стандарта. Начальные затраты могут состоять из учредительных расходов, как затраты на юристов и секретариат, понесенные при учреждении юридического лица, затраты на открытие новых производственных мощностей или бизнеса (т.е. предпусковые затраты) или затраты на начало новой операционной деятельности или запуск производства новой продукции, или процессов (т.е. предоперационные затраты);

3) затраты на деятельность, связанную с обучением персонала;

4) затраты на рекламу и деятельность по продвижению товара; и

5) затраты на перемещение или реорганизацию части или всего субъекта.

317. Пункт 316 настоящего Стандарта не исключает возможности признания предварительной оплаты в качестве актива в случае, если оплата за поставку товаров или услуг произведена до поставки товаров или предоставления услуг.

318. Затраты на нематериальный актив, первоначально признанные в качестве расхода, не должны впоследствии признаваться как часть себестоимости нематериального актива.

§ 135. Измерение после первоначального признания

319. После первоначального признания стоимость всех классов нематериальных активов должна учитываться субъектом с помощью одной из следующих моделей :

1) по модели капитализации затрат в соответствии с пунктом 320 настоящего Стандарта ;

или
2) по модели учета по переоцененной стоимости в соответствии с пунктом 321 настоящего Стандарта.

§ 136. Модель учета по фактическим затратам

320. Субъект учитывает стоимость нематериального актива по фактической себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения. Требования, касающиеся амортизации, содержатся в настоящем разделе. Обстоятельства, при которых надлежит признавать убыток от обесценения, описаны в разделе 26 настоящего Стандарта.

§ 137. Модель учета по переоцененной стоимости

321. Субъект осуществляет учет и составление финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы".

§ 138. Срок полезного использования

322. Субъект оценивает, имеет ли нематериальный актив ограниченный или неопределенный срок полезного использования, и, если ограниченный, то оценить продолжительность производства или количество продукции или аналогичные показатели, которые определяют продолжительность этого срока полезного использования. Нематериальный актив должен рассматриваться субъектом как имеющий неопределенный срок полезного использования тогда, когда при анализе всех уместных факторов не существует предсказуемого окончания периода, в течение которого ожидается создание данным активом чистых притоков денежных средств для субъекта.

323. Срок полезного использования нематериального актива, являющегося результатом договорных или других юридических прав, не должен превышать срока этих прав, но может быть короче, в зависимости от периода, в течение которого субъект предполагает использовать данный актив. Если договорные или другие юридические права передаются на ограниченный период времени, который может быть продлен, то срок полезного использования нематериального

актива должен включать период (периоды) продления при условии, что существуют данные, подтверждающие возможность продления субъектом без значительных затрат.

§ 139. Период амортизации и метод начисления амортизации

324. Амортизируемая стоимость нематериального актива с ограниченным сроком полезного использования должна субъектом распределяться на систематической основе на протяжении срока его полезного использования. Амортизация нематериального актива должна начинаться, когда он становится готовым для использования, т.е. находится в месте и в состоянии, которые необходимы, для того чтобы актив мог функционировать. Амортизация должна быть прекращена на более раннюю из дат: дату, на которую актив классифицируется как предназначенный для продажи (или включается в группу на выбытие, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с пунктами 626 - 628 настоящего Стандарта, и дату, на которую признание актива прекращается. Субъект должен выбрать такой метод амортизации, который отражает характер ожидаемого потребления субъектом будущих экономических выгод от актива. В случае, если субъект не может надежно определить характер ожидаемого потребления, субъект должен использовать прямолинейный метод. Амортизационные отчисления за каждый период должны признаваться субъектом в составе прибыли или убытка, кроме тех случаев, когда данный Стандарт разрешает или требует включения их в балансовую стоимость другого актива.

325. Нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования не должен амортизироваться.

§ 140. Ликвидационная стоимость

326. Субъект должен исходить из допущения о том, что у нематериального актива с определенным сроком полезного использования ликвидационная стоимость будет всегда равна нулю, за исключением следующих случаев:

1) имеется обязательство третьей стороны приобрести актив в конце его срока полезного использования; или

2) существует активный рынок для данного актива и: ликвидационная стоимость может быть определена на основании данных такого рынка; и

вероятно, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования актива.

§ 141. Пересмотр срока и метода начисления амортизации

327. Срок и метод начисления амортизации для нематериального актива с ограниченным сроком полезного использования должны пересматриваться, по меньшей мере, в конце каждого финансового года. Если ожидаемый срок полезного использования актива отличается от прежних расчетных оценок, то срок амортизации должен быть изменен соответствующим образом. Если произошло изменение в ожидаемом характере потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, то метод начисления амортизации должен быть изменен для отражения измененного характера. Такие изменения должны учитываться субъектом как изменения в расчетной оценке в соответствии с разделом 10 настоящего Стандарта. При амортизации нематериальных активов допускается применение метода равномерного начисления, метода уменьшающего остатка и метода единиц производства.

§ 142. Возмещаемость балансовой стоимости - убытки от обесценения

328. Для того чтобы определить, произошло ли обесценение актива, предприятие применяет положения раздела 26 настоящего Стандарта. Этот раздел объясняет, когда и каким образом субъект пересматривает балансовую стоимость своих активов, как оно определяет справедливую стоимость актива за вычетом расходов на его продажу и когда оно признает или восстанавливает убыток от обесценения.

§ 143. Списания и выбытия

329. Субъект должен прекратить признание нематериального актива и должен признать прибыль или убыток в составе прибыли или убытка в следующих обстоятельствах:

- 1) при выбытии актива; или
- 2) когда не ожидается никаких будущих экономических выгод от использования или выбытия данного актива.

144. Раскрытия информации

330. Субъект должен раскрывать следующую информацию для каждого класса нематериальных активов, выделяя внутренне созданные и другие нематериальные активы:

- 1) являются ли сроки полезного использования ограниченными или неопределенными и, если они являются ограниченными, то какие применяются

- сроки полезного использования или нормы амортизации;
- 2) методы начисления амортизации, применяемые для нематериальных активов с ограниченными сроками полезного использования;
 - 3) валовую балансовую стоимость и всю накопленную амортизацию (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;
 - 4) статью (статьи) в отчете о прибылях и убытках, в которую(ые) включена(ы) амортизация нематериальных активов;
 - 5) выверку между балансовой стоимостью на начало и на конец периода, с отдельным указанием поступлений, выбытий, амортизационных отчислений, убытка от обесценения и прочих изменений.

Субъект также должен раскрывать:

- 1) балансовую стоимость нематериального актива, оцененного как имеющий неопределенный срок полезного использования, и причины, обосновывающие оценку срока полезного использования как неопределенного. При раскрытии этих причин субъект должен описать фактор или факторы, сыгравшие значительную роль в определении того, что актив имеет неопределенный срок полезного использования;
- 2) описание, балансовую стоимость и оставшийся срок амортизации любого отдельного нематериального актива, являющегося существенным для финансовых отчетов субъекта;
- 3) для нематериальных активов, приобретенных в виде государственной субсидии и первоначально признанных по справедливой стоимости: справедливую стоимость, первоначально признанную для этих активов; их балансовую стоимость; как они измерялись после признания: по модели учета по фактическим затратам или по модели учета по переоцененной стоимости;
- 4) наличие и балансовую стоимость нематериальных активов, права собственности на которые ограничены, и балансовую стоимость нематериальных активов, переданных в залог для обеспечения обязательств;
- 5) сумму договорных обязательств по приобретению нематериальных активов.

331. Субъект должен раскрывать совокупную сумму затрат на исследования и разработки, признанную в качестве расхода в течение периода.

18. Объединения бизнеса и гудвилл

§ 145. Объединение бизнеса

332. Объединение бизнеса - это объединение отдельных организаций или видов бизнеса в одно отчитывающуюся организацию. Результатом почти всех объединений бизнеса является то, что одна организация (покупатель) получает контроль над одним или несколькими другими видами бизнеса (приобретаемыми организациями). Датой приобретения является дата, на которую покупатель фактически получает контроль над приобретаемой организацией.

333. Структурно объединение бизнеса может быть осуществлено самыми разными способами по юридическим, налоговым или другим причинам. Это может быть покупка организацией капитала другой организации, покупка всех чистых активов другой организации, принятие на себя обязательств другой организации или покупка части чистых активов другой организации, которые совместно образуют одно или несколько бизнесов.

334. Объединение бизнеса может осуществляться посредством выпуска долевых инструментов, перевода денежных средств, эквивалентов денежных средств или других активов или их сочетанием. Операция может осуществляться между акционерами объединяющихся организаций или между одной организацией и акционерами другой организации. Это может быть учреждение новой организации для контроля над объединяющимися организациями или чистыми переданными активами или реорганизация одного или нескольких объединяющихся организаций.

335. В настоящем разделе указывается порядок учета всех видов объединения бизнеса, за исключением объединения организаций или организаций, находящихся под совместным контролем. Совместный контроль означает, что все объединяющиеся организации, в конечном счете, контролируются той же самой стороной или сторонами как до, так и после объединения и этот контроль не является временным.

§ 146. Учет объединения

336. Все объединения бизнеса должны учитываться с применением метода приобретения.

337. Применение метода приобретения включает следующие этапы:

- 1) определение покупателя;
- 2) измерение затрат на объединение бизнеса; и
- 3) распределение на дату приобретения затрат на объединение бизнеса между приобретенными активами и принятыми обязательствами и условными обязательствами.

338. Во всех случаях объединения бизнеса необходимо определить покупателя. Приобретатель - это объединяющаяся организация, которая

приобретает контроль над другими объединяющимися организациями или бизнесами.

339. Несмотря на то, что иногда может быть затруднительно определить покупателя, обычно имеются признаки его наличия. Например:

1) если справедливая стоимость одного из объединяющихся организаций значительно выше справедливой стоимости другой объединяющейся организации, то, вероятно, покупателем является организация с большей справедливой стоимостью;

2) если объединение бизнеса осуществляется путем обмена обыкновенных, обладающих правом голоса, долевых инструментов на денежные средства или другие активы, то, вероятно, покупателем является организация, передающее денежные средства или другие активы; и

3) если объединение бизнеса ведет к тому, что руководство одного из объединяющихся организаций получает возможность доминировать при подборе руководящих кадров организаций, возникающего в результате объединения, то, вероятно, покупателем является организация, руководство которого может таким образом доминировать.

340. Покупатель учитывает стоимость объединения бизнеса по суммарному значению следующих величин:

1) справедливой стоимости (на дату обмена) активов, переданных покупателем, обязательств, принятых на себя покупателем и долевых инструментов, выпущенных покупателем в обмен на контроль над приобретаемой организацией; плюс

2) сумму всех затрат, непосредственно относимых на данное объединение бизнеса.

341. Если договор об объединении бизнеса предусматривает корректировку затрат на объединение, обусловленную будущими событиями, то сумма корректировки должна включаться покупателем в фактические затраты на это объединение на дату приобретения, если корректировка вероятна, а ее величина может быть надежно измерена.

342. Однако следует отметить, что если такая потенциальная корректировка не признается в момент приобретения, но в последующем она становится вероятной, а ее величина становится надежно измеримой, то дополнительное возмещение будет учитываться как корректировка к затратам на данное объединение.

§ 147. Распределение затрат на объединение бизнеса

343. Покупатель должен на дату приобретения распределить затраты на объединение бизнеса путем признания идентифицируемых активов, обязательств и тех условных обязательств приобретаемой организации, которые удовлетворяют критериям признания в соответствии с пунктом 348 настоящего Стандарта по их справедливой стоимости на эту дату, за исключением долгосрочных активов (или групп на выбытие), которые классифицированы как удерживаемые для продажи - такие активы и группы на выбытие должны учитываться по их справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Разница между стоимостью объединения бизнеса и долей собственности покупателя в чистой справедливой стоимости признанных идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств должна учитываться в соответствии с пунктами 350-352 настоящего Стандарта.

344. Покупатель должен признавать на дату приобретения только те отдельно идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемой организации, которые соответствуют следующим критериям:

1) для актива (кроме нематериальных активов) - если приток будущих экономических выгод в организацию (покупатель) является вероятным, а справедливая стоимость таких притоков может быть надежно измерена;

2) для обязательства (кроме условных обязательств) - если отток ресурсов для погашения обязательства вероятен, а справедливая стоимость таких оттоков может быть надежно измерена;

3) для нематериального актива или условного обязательства - если их справедливая стоимость может быть надежно измерена.

345. Отчет о прибылях и убытках покупателя после даты приобретения должен содержать прибыли и убытки приобретаемой организации путем включения доходов и расходов приобретаемой организации, основанных на затратах на объединение бизнеса для покупателя. Например, амортизационные расходы, включенные после даты приобретения в отчет о прибылях и убытках покупателя, которые относятся к амортизируемым активам приобретаемой организации, должны основываться на справедливой стоимости таких амортизируемых активов на дату приобретения, т.е. на их стоимости для покупателя.

346. Применять метод приобретения начинают с даты приобретения, которая является датой, на которую покупатель фактически получает контроль над приобретаемой организацией. Нет необходимости в закрытии или завершении операции, до того как покупатель получит контроль, так как контроль - это право управлять финансовой и операционной политикой организации или бизнеса, для

того чтобы получать выгоды от их деятельности. Все уместные факты и обстоятельства, сопутствующие объединению бизнеса, должны приниматься во внимание при оценке того, когда покупатель получил контроль.

347. В соответствии с пунктом 344 настоящего Стандарта покупатель признает отдельно только те идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемого предприятия, которые существуют на дату приобретения и отвечают критериям признания в пункте 344 настоящего Стандарта.

Поэтому:

1) покупатель должен признавать обязательства по прекращению или сокращению деятельности приобретаемой организации при распределении затрат на объединение, только когда приобретаемая организация имеет на дату приобретения существующее обязательство по реструктуризации, признанное в соответствии с разделом 20 настоящего Стандарта; и

2) покупатель при распределении затрат на объединение бизнеса не должен признавать обязательства по будущим убыткам или прочим расходам, которые, как ожидается, будут понесены в результате этого объединения.

§ 148. Условные обязательства

348. Покупатель признает отдельно условное обязательство приобретаемой организации лишь в случаях, когда справедливая стоимость такого обязательства может быть надежно измерена. В случае, если справедливая стоимость такого обязательства не может быть надежно измерена:

1) его наличие отражается в сумме признанного гудвилла или учтенной в соответствии с пунктом 352 настоящего Стандарта разницы; и

2) организация (покупатель) должна произвести раскрытия информации об условном обязательстве в соответствии с разделом 20 настоящего Стандарта.

349. После первоначального признания покупатель должен измерить условные обязательства, признанные отдельно в соответствии с пунктом 344 настоящего Стандарта, по наибольшей из:

1) суммы, которая была бы признана в соответствии с разделом 20 настоящего Стандарта; и

2) первоначально признанной суммы за вычетом, когда это уместно, накопленной амортизации, признанной в соответствии с разделом 22 настоящего Стандарта.

§ 149. Гудвилл

350. Покупателю следует на дату приобретения:

1) признавать гудвилл, приобретенный при объединении бизнеса, в качестве

а к т и в а ;

и

2) первоначально измерять этот гудвилл по его себестоимости, являющейся превышением затрат на объединение бизнеса над долей покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств, признанных в соответствии с пунктом 344 настоящего Стандарта.

351. После первоначального признания покупателю следует измерять гудвилл, приобретенный при объединении бизнеса, по его себестоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения. В разделе 26 настоящего Стандарта указываются принципы признания и измерения убытка от обесценения гудвилла.

352. Если доля покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств, признанных в соответствии с пунктом 344 настоящего Стандарта, превышает затраты на объединение бизнеса (иногда такое явление называется "отрицательный гудвилл"), то покупателю следует:

1) подвергнуть переоценке идентификацию и измерение идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой организации и измерение затрат на это объединение; и

2) признать немедленно в составе прибыли или убытка любое оставшееся после данной переоценки превышение.

§ 150. Раскрытие информации

353. Для каждого объединения бизнеса, произошедшего в ходе периода (или группы несущественных по отдельности объединений бизнеса) организация раскрывается следующая информация:

1) названия и описания объединяющихся организаций или видов бизнеса;

2) дату приобретения;

3) процент приобретенных голосующих долевых инструментов;

4) затраты на объединение и описание компонентов этих затрат, включая любые затраты, непосредственно относимые на объединение. Если долевые инструменты выпускаются или они подлежат выпуску как часть затрат, то также должна раскрываться следующая информация:

количество выпущенных или выпускаемых долевых инструментов; и справедливая стоимость этих инструментов и база ее определения.

5) детали любых операций, которые по решению организации должны выбыть в результате объединения;

6) суммы, признанные на дату приобретения для каждого класса активов, обязательств и условных обязательств, включая гудвилл приобретаемой организации;

7) сумму любого превышения, признанную в прибыли или убытке в соответствии с пунктом 352 настоящего Стандарта, и статью отчета о прибылях и убытках, в которой признано данное превышение;

8) описание факторов, способствующих возникновению затрат, приводящих к признанию гудвилла - описание каждого нематериального актива, который не был признан отдельно от гудвилла, и объяснение, почему справедливая стоимость нематериального актива не может быть надежно измерена - или описание природы превышения, признанного в прибыли или убытке в соответствии с пунктом 352 настоящего Стандарта;

9) сумму прибыли или убытка приобретаемой организации, начиная с даты приобретения, включенную в прибыль или убыток покупателя за период, за исключением случаев, когда такое раскрытие практически неосуществимо. Если такое раскрытие практически невозможно осуществить, то данный факт раскрывается с разъяснением причины.

354. Для объединений бизнеса, произошедших после завершения отчетного периода, но до утверждения финансовых отчетов к выпуску, организация (покупатель) производит раскрытия, предусмотренные пунктом 353 настоящего Стандарта, за исключением тех раскрытий, которые являются практически неосуществимыми. Если раскрытие какой-либо из перечисленной информации практически невозможно осуществить, то данный факт раскрывается с разъяснением причины.

355. Организация приводит выверку балансовой стоимости гудвилла на начало и конец периода, показывая отдельно изменения, произошедшие в связи с новыми объединениями бизнеса, убытками от обесценения, выбытием ранее приобретенных бизнесов и прочими изменениями. Организация (покупатель) также указывает валовую сумму и накопленные убытки от обесценения на конец периода.

19. Аренда

§ 151. Применение

356. Настоящий раздел применяется для учета всех видов аренды, за исключением:

1) аренды на разведку или использование полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых природных ресурсов;

2) лицензионных соглашений на такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права;

3) недвижимости, используемой арендатором, которая учитывается как

инвестиции в недвижимость;

4) инвестиций в недвижимость, предоставленных арендодателем в операционную аренду; и

5) аренды, которая может привести к возникновению убытков у арендодателя либо арендатора в результате выполнения договорных условий, не относящихся к изменениям цены арендуемого актива, изменениям обменных курсов валют или невыполнению обязательств одной из сторон.

357. Настоящий раздел применяется к договорам, в соответствии с которыми происходит передача права на использование активов, даже если в связи с эксплуатацией или обслуживанием таких активов может потребоваться выполнение значительного объема услуг арендодателем. Настоящий раздел не применяется к соглашениям, являющимся договорами на предоставление услуг, в соответствии с которыми не происходит передачи права на использование активов от одной стороны к другой.

§ 152. Классификация аренды

358. Аренда классифицируется как финансовая, если в ее рамках происходит передача практически всех рисков и выгод, присущих праву собственности. Аренда классифицируется как операционная, если в ее рамках не происходит передачи практически всех рисков и выгод, присущих праву собственности.

359. Классификация аренды в качестве финансовой или операционной зависит от содержания операции, а не от формы договора. Ниже приведены примеры ситуаций, которые по отдельности или в сочетании обычно приводят к классификации аренды в качестве финансовой:

1) к концу срока аренды право собственности на актив переходит к арендатору;

2) арендатор имеет право купить арендуемый актив по цене, которая, как ожидается, будет значительно ниже справедливой стоимости на дату, когда это право может быть использовано, и на начальную дату аренды существует обоснованная уверенность в том, что это право будет использовано;

3) срок аренды составляет значительную часть срока экономической службы актива, даже если право собственности не передается;

4) на начальную дату аренды приведенная стоимость минимальных арендных платежей близка к справедливой стоимости арендуемого актива;

5) арендуемые активы носят настолько специализированный характер, что только арендатор может использовать их без существенных модификаций.

360. Ниже приведены признаки, наличие которых по отдельности или в сочетании также может привести к тому, что аренда будет классифицирована в

качестве

финансовой:

1) при досрочном прекращении аренды арендатором все убытки арендодателя, связанные с таким досрочным прекращением, ложатся на арендатора;

2) прочие доходы или убытки от колебаний ликвидационной стоимости актива на конец срока аренды получает арендатор (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части поступлений от продаж в конце срока аренды);

3) арендатор имеет возможность продлить аренду, причем арендные платежи в продленном периоде будут значительно ниже рыночных.

361. Примеры и признаки, перечисленные в пунктах 359 и 360 настоящего Стандарта, не всегда являются исчерпывающими. Если становится понятным по каким-то другим признакам, что в рамках аренды не происходит передачи практически всех рисков и выгод, присущих праву собственности, то аренда классифицируется как операционная. Например, такая ситуация может возникнуть, если право собственности на актив переходит в конце срока аренды за нефиксированную плату, равную его справедливой стоимости, или если существует условная арендная плата, которая делает невозможным переход арендатору практически всех рисков и выгоды, связанных с владением активом.

362. Классификация аренды производится на начальную дату аренды и не изменяется в течение срока аренды, кроме случаев, когда арендатор и арендодатель соглашаются на изменение условий аренды (за исключением простого ее продления); в таких случаях классификация аренды должна быть подвергнута пересмотру.

§ 153. Финансовая аренда - финансовые отчеты арендаторов

363. На начало действия аренды арендаторы должны признавать права и обязанности, возникающие по финансовой аренде, в качестве активов и обязательств в балансе в сумме, равной справедливой стоимости арендуемого имущества, определяемой на начальную дату аренды. Любые первоначальные прямые затраты арендатора (дополнительные издержки, непосредственно относящиеся к процессу обсуждения и заключения договора аренды) добавляются к сумме, признанной в качестве актива.

364. Арендатор должен проводить разделение минимальных арендных платежей на финансовые расходы и сумму уменьшения непоплаченного обязательства. Финансовые расходы должны относиться арендатором на каждый период аренды таким образом, чтобы ставка процента на остаток обязательства была неизменной от периода к периоду. Арендатор должен относить условные арендные платежи на расходы в периодах их возникновения.

365. Для отнесения финансовых расходов на периоды в течение срока аренды арендатор может использовать ту или иную форму приближения для упрощения вычислений.

366. Арендатор должен амортизировать актив, удерживаемый по договору финансовой аренды, в соответствии с разделом 16 настоящего Стандарта. Если нет обоснованной уверенности в том, что к концу срока аренды арендатор получит право собственности, то актив должен быть полностью амортизирован в течение наименьшего из сроков: срока аренды и срока полезного использования.

367. Арендаторы должны раскрывать следующую информацию по ф и н а н с о в о й а р е н д е :

1) по каждому виду активов чистую балансовую стоимость по состоянию на конец отчетного периода;

2) общую сумму будущих минимальных арендных платежей на конец каждого будущего отчетного периода;

3) условные арендные платежи, признанные в качестве расхода;

4) общую сумму будущих минимальных платежей по субаренде, которые, как ожидается, будут получены по состоянию на конец отчетного периода по договорам субаренды без права досрочного прекращения;

5) общее описание договоров аренды, заключенных арендатором, включая следующую информацию, но не ограничиваясь ею:

основу, которая используется для определения размера условной арендной платы, подлежащей выплате;

наличие и условия возможностей возобновления договора аренды или покупки актива и оговорок о скользящих ценах; и

ограничения, установленные договорами аренды, такие, как ограничения в отношении дивидендов, дополнительных займов и дальнейшей аренды.

§ 154. Финансовая аренда - финансовые отчеты арендодателей

368. Арендодатель по финансовой аренде ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности осуществляет в соответствии с МСФО (IAS) 17 "Аренда".

§ 155. Операционная аренда - финансовые отчеты арендаторов

369. Арендатор признает арендные платежи (за исключением затрат на услуги, такие, как страхование и обслуживание) в качестве расходов на прямолинейной основе за исключением случаев, когда иная систематическая основа обеспечивает лучшее представление временного графика получения выгод пользователем, даже если платежи производятся на иной основе.

370. Арендаторы раскрывают следующую информацию по операционной аренде :

1) общую сумму будущих минимальных арендных платежей по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения для каждого будущего периода ;

2) общую сумму будущих минимальных платежей по субаренде, которые, как ожидается, будут получены по состоянию на конец отчетного периода по договорам субаренды без права досрочного прекращения;

3) платежи по аренде и субаренде, признанные в качестве расходов, с отдельным представлением сумм минимальных и условных арендных платежей и платежей по субаренде ;

4) общее описание значительных договоров аренды, заключенных арендатором, включая следующую информацию, но не ограничиваясь ею:

основу, которая используется для определения размера условной арендной платы, подлежащей выплате ;

наличие и условия возможностей возобновления договора аренды или покупки актива и оговорок о скользящих ценах; и

ограничения, установленные договорами аренды, такие, как ограничения в отношении дивидендов, дополнительных займов и дальнейшей аренды.

§ 156. Операционная аренда - финансовые отчеты арендодателей

371. Арендодатель представляет в балансе активы, переданные в операционную аренду, в соответствии с характером таких активов.

372. Арендодатель признает арендный доход от операционной аренды в составе прибыли или убытка на прямолинейной основе на протяжении срока аренды за исключением случаев, когда иная систематическая основа обеспечивает лучшее представление временного графика уменьшения поступления выгод от сданного в аренду актива.

373. Арендодатель следует признавать затраты, в том числе амортизацию, понесенные при получении арендного дохода, в качестве расходов. Арендодатель признает доход от аренды (за исключением поступлений за предоставленные услуги, такие, как страхование и обслуживание) на прямолинейной основе на протяжении срока аренды, даже если платежи поступают на другой основе, за исключением случаев, когда иная систематическая основа обеспечивает лучшее представление временного графика уменьшения получения выгод от сданного в аренду актива.

374. Все первоначальные прямые затраты, понесенные при ведении переговоров и заключении договоров по операционной аренде, добавляются

арендодателем к балансовой стоимости сданного в аренду актива и признаются в качестве расхода на протяжении срока аренды на той же основе, что и доход от аренды.

375. Политика начисления амортизации по сданным в аренду амортизируемым активам должна соответствовать нормальной амортизационной политике арендодателя для аналогичных активов, а амортизация рассчитывается в соответствии с разделом 16 настоящего Стандарта.

376. Для того чтобы определить, произошло ли обесценение арендуемого актива, арендодатель применяет раздел 26 настоящего Стандарта.

377. Производители или дилеры, выступающие в роли арендодателя, не признают прибыль от продаж при заключении договора операционной аренды, потому что она не эквивалентна продаже.

378. Арендодатели раскрывают следующую информацию по операционной аренде :

1) будущие минимальные арендные платежи по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения в совокупности, а также по отдельности для каждого будущего периода;

2) общую сумму условных арендных платежей, признанную в качестве дохода ; и

3) общее описание договоров аренды, заключенных арендодателем.

§ 157. Операции продаж с обратной арендой

379. Операция продажи с обратной арендой подразумевает продажу актива с его последующей обратной арендой. Арендные платежи и продажная цена обычно взаимосвязаны, поскольку они обсуждаются в комплексе. Порядок учета операций продаж с обратной арендой зависит от типа аренды.

§ 158. Операция продажи с обратной арендой, ведущая к финансовой аренде

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

§ 159. Операция продажи с обратной арендой, ведущая к операционной аренде

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

§ 160. Раскрытие информации

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

20. Оценочные обязательства и условные обязательства

§ 161. Применение

383. Оценочные обязательства представляет собой обязательство, неопределенное по величине, либо с неопределенным сроком исполнения.

384. Требования, изложенные в настоящем разделе не применяются к оценочным резервам, рассматриваемым в других разделах настоящего Стандарта

, в к л ю ч а я :

- 1) а р е н д у ;
- 2) договоры на строительство;
- 3) обязательства по вознаграждениям работников; и
- 4) налог на прибыль.

385. Иногда термин "оценочные обязательства" используется в контексте таких статей, как амортизация, обесценение активов и сомнительные долги. Такие статьи являются корректировкой балансовой стоимости активов, а не признанием обязательств, и потому не рассматриваются в данном разделе.

§ 162. Первоначальное признание

386. Субъект должен признавать оценочное обязательство только тогда, когда :

- 1) субъект имеет существующее обязательство в результате прошлого события ; и
- 2) вероятно, что для погашения обязательства потребуется передать экономические выгоды ; и
- 3) сумма обязательства может быть надежно оценена.

387. В редких случаях бывает неясно, имеется ли существующее обязательство. В таких случаях прошлое событие считается приводящим к возникновению существующего обязательства, если вероятно, что на отчетную дату, с учетом всех имеющихся свидетельств, имеется существующее обязательство.

388. Субъект должен признать оценочное обязательство в качестве обязательства в балансе, а также признать расход в составе прибыли или убытка на сумму, равную размеру оценочного обязательства, если только:

- 1) оно не является частью затрат, включаемых в себестоимость запасов, или
- 2) не было признано в себестоимости основных средств.

389. Условие в подпункте 1) пункта 386 настоящего Стандарта означает, что у субъекта не имеется реальной альтернативы, кроме как погасить обязательство. Такое обязательство может возникнуть в случае, когда погашение обязательства может требоваться согласно законодательству, или в случае, когда у субъекта имеется обязательство, вытекающее из практики, возникшее в результате события, которое создало обоснованные ожидания у других сторон в том, что субъект выполнит свои обязательства. Обязательства, возникающие у субъекта в результате будущих действий, не удовлетворяют условию подпункта 1) пункта 386 настоящего Стандарта, независимо от того, насколько вероятно их возникновение, и даже в случае если они являются договорными. Например, под давлением конъюнктуры рынка или в связи с законодательными требованиями субъект может намереваться или ему может потребоваться понести затраты, для того чтобы вести деятельность в будущем определенным образом (например, установить дымовые фильтры на заводе определенного типа). Поскольку субъект может избежать будущих затрат своими будущими действиями, например, изменив метод ведения операций, оно не имеет существующего обязательства по этим будущим затратам, и никакие оценочные резервы не признаются.

§ 163. Первоначальное измерение

390. Субъект измеряет оценочные обязательства на основе наилучшей расчетной оценки суммы, необходимой для погашения обязательства на отчетную дату.

1) Там, где измеряемые оценочные обязательства включают крупную совокупность статей, расчетная оценка производится путем взвешивания всех возможных результатов с учетом соответствующих вероятностей.

2) Когда оценочные обязательства возникают по единственному обязательству, отдельный, наиболее вероятный, результат может быть наилучшей расчетной оценкой обязательства. Однако даже в таком случае субъект рассматривает другие возможные результаты. Когда другие возможные результаты в основном выше или ниже наиболее вероятного результата, то наилучшая расчетная оценка будет составлять более высокую или более низкую величину.

Когда влияние временной стоимости денег существенно, сумма оценочных обязательств должна представлять собой приведенную стоимость суммы, которая, как ожидается, потребуется для погашения обязательства. Ставка (или ставки) дисконтирования должна быть ставкой (или ставками) до налога, отражающей текущие рыночные оценки временной стоимости денег. Риски, присущие самому обязательству, должны быть отражены в ставке дисконтирования либо в сумме, необходимой для погашения обязательства, но не в обоих данных показателях.

391. Когда ожидается, что часть или все затраты, необходимые для погашения оценочных обязательств, будут возмещены другой стороной (например, по страховой претензии), возмещение признается субъектом в качестве отдельного актива при условии, что субъект, погасивший обязательство, получит возмещение. Возмещение, подлежащее получению, должно быть представлено в балансе как актив и не зачитывается против соответствующего оценочного обязательства. В отчете о прибылях и убытках субъект может зачитывать возмещение, полученное от другой стороны, против расходов, относящихся к соответствующему оценочному обязательству. Субъект должен исключить прочие доходы от ожидаемого выбытия активов при измерении оценочных резервов.

§ 164. Последующее измерение

392. Субъект списывает затраты только против тех оценочных обязательств, для которых они первоначально признавались.

393. Субъекту следует пересматривать оценочные обязательства на каждую отчетную дату и проводить их корректировки, для того чтобы отразить наилучшую расчетную оценку суммы, необходимой для погашения текущего

обязательства по состоянию на рассматриваемую отчетную дату. Любые корректировки ранее признанных сумм, должны признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением тех случаев, когда оценочные обязательства первоначально были признаны как часть затрат, включаемых в себестоимость запасов или основных средств. Если оценочные обязательства измеряются на основе приведенной стоимости суммы, которая, как ожидается, потребуется для погашения обязательства, то реверсирование дисконтирования должно отражаться как затраты по займам.

§ 165. Условные обязательства

394. Субъект не должен признавать условное обязательство в качестве обязательства, кроме случаев признания условных обязательств приобретаемым субъектом при объединении бизнеса.

§ 166. Условные активы

395. Условные активы не признаются в финансовой отчетности, поскольку это может привести к признанию дохода, который может быть никогда не получен. В случае, если получение дохода действительно определено, соответствующий актив не является условным активом и его признание уместно. Условные активы оцениваются непрерывно для того, чтобы обеспечить соответствующие изменение событий в финансовой отчетности. Если становится действительно определенным, что возникнет поступление экономических выгод, то актив и соответствующий доход признаются в финансовой отчетности за тот период, в котором произошло изменение.

§ 167. Раскрытия информации по оценочным обязательствам

396. Для каждого класса оценочных обязательств субъект раскрывает:

- 1) балансовую стоимость на начало и конец периода;
- 2) дополнительные оценочные обязательства, созданные за период, включая увеличение существующих оценочных обязательств;
- 3) использованные суммы (то есть понесенные или списанные против оценочных обязательств) в течение периода;
- 4) неиспользованные суммы, реверсированные в течение периода;
- 5) увеличение дисконтированной суммы в течение периода, возникающее по истечении времени, и влияние любых изменений ставки дисконтирования;
- 6) краткое описание характера обязательства и ожидаемое время выбытия экономических выгод, возникающего по этому обязательству;

7) указание неопределенностей, относящихся к сумме или времени такого
в ы б ы т и я ;

8) сумму любых ожидаемых возмещений с указанием суммы любого актива,
который был признан в отношении этого ожидаемого возмещения.

Сравнительная информация не требуется.

§ 168. Раскрытия информации по условным обязательствам

397. Для каждого класса условных обязательств на отчетную дату субъект,
кроме случаев, когда возможность какого-либо выбытия ресурсов в результате
погашения является отдаленной, раскрывает краткое описание характера
условного обязательства :

1) расчет его финансового воздействия, производимый согласно пунктам 390-
393 настоящего Стандарта ;

2) указание неопределенностей, относящихся к сумме или времени выбытия;
и

3) возможность любого возмещения.

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

§ 169. Раскрытия информации по условным активам

398. Если поступление экономических выгод является вероятным (скорее
возможным, чем невозможным), но не является практически несомненным,
субъект представляет краткое описание характера условных активов на конец
отчетного периода и, где это практически осуществимо, расчет их финансового
воздействия, производимый согласно принципам, изложенным в пунктах 390-393
настоящего Стандарта. Если раскрыть данную информацию практически
невозможно, этот факт подлежит раскрытию.

21. Капитал

§ 170. Капитал

399. Капитал состоит из вкладов собственников субъектов плюс прирост этих
вкладов, получаемый за счет прибыльной деятельности и остающийся для
использования в ходе операционной деятельности, минус сокращения вкладов
собственников в результате убыточной деятельности и выплат собственникам. В
данном разделе рассматривается учет долевых инструментов, выпускаемых для
частных лиц и иных лиц, действующих в качестве инвесторов в долевые

инструменты. Учет операций, при которых субъект получает товары или услуги в качестве возмещения за свои долевые инструменты (включая акции или опционы на акции) от работников и других поставщиков, действующих в качестве поставщиков товаров и услуг, осуществляется в соответствии с разделом 25 настоящего Стандарта.

§ 171. Первоначальный выпуск акций или иных долевых инструментов

400. Субъект признает выпуск акций или иных долевых инструментов в качестве капитала тогда, когда он выпускает данные инструменты, а другая сторона обязана предоставить денежные средства или иные ресурсы в обмен на них.

1) Если инструменты выпускаются до того, как будут предоставлены денежные средства или иные ресурсы, субъект должен представить сумму к получению зачетом, а не как актив.

2) Если денежные средства или иные ресурсы были получены до выпуска инструментов и от субъекта нельзя потребовать возврата полученных денежных средств и иных ресурсов, то субъекту следует признать соответствующее увеличение капитала в размере, равном сумме полученных ресурсов.

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

401. Субъект должен измерять долевые инструменты по справедливой стоимости денежных средств или иных ресурсов, полученных либо подлежащих получению, за вычетом прямых расходов на выпуск долевых инструментов. Если оплата производится с отсрочкой и влияние временной стоимости денег значительно, то первоначальное измерение должно производиться на основе приведенной стоимости.

402. Порядок, согласно которому отражаются увеличения капитала при выпуске акций или других долевых инструментов, определяется соответствующим законодательством. Например, может требоваться отдельное представление номинальной стоимости (или иного номинального показателя) акций и суммы, уплаченной сверх номинальной стоимости.

§ 172. Продажа опционов, варрантов и иных прав

403. К капиталу, выпускаемому посредством продажи опционов, прав, варрантов и других аналогичных долевых инструментов субъект применяет принципы, изложенные в пунктах 400 и 401 настоящего Стандарта.

§ 173. Капитализация или выпуск премиальных акций и дробление акций

404. Капитализация или выпуск премиальных акций (иногда называемых дивидендами, выплачиваемыми в форме акций) - это выпуск новых акций для акционеров пропорционально их текущим долям. Например, организация может предоставить акционерам одну премиальную акцию за каждые пять акций, которыми они уже владеют. Дробление акций - это деление существующих акций организации (одной акции на несколько акций). Например, при дроблении 2-к-1, акционеры получают одну дополнительную акцию за каждую акцию, которой они владеют. В некоторых случаях акции в обращении аннулируются и заменяются новыми. Капитализация или выпуск премиальных акций и дробление акций не изменяют сумму капитала. Субъект должен произвести переклассификацию сумм в составе капитала в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

§ 174. Выпуск комбинированных финансовых инструментов

405. При выпуске конвертируемого долгового инструмента или аналогичного комбинированного финансового инструмента, содержащего как компонент обязательства, так и компонент капитала, субъект распределяет сумму поступлений между компонентами обязательства и капитала. Для проведения такого распределения субъект сначала определяет величину компонента обязательства на основе справедливой стоимости аналогичного обязательства, не имеющего связанного с ним компонента капитала. Оставшаяся сумма относится на компонент капитала.

406. Субъект не должен пересматривать распределение в последующих периодах.

407. В периодах, следующих за выпуском инструментов, субъект систематически признает любую разницу между компонентом обязательства и основной суммой, подлежащей выплате при наступлении срока погашения, как дополнительный процентный расход, используя метод эффективной ставки процента.

§ 175. Собственные акции, выкупленные у акционеров

408. Собственные акции, выкупленные у акционеров, представляют собой долевые инструменты, вновь приобретенные организацией. Организация вычитает из капитала справедливую стоимость возмещения, уплаченного за собственные акции, выкупленные у акционеров. Организация не должна

признавать в составе прибыли или убытка доходы или убытки, возникающие при покупке, продаже, выпуске или аннулировании собственных акций, выкупленных у акционеров.

§ 176. Доля меньшинства и операции с акциями консолидированной дочерней организации

409. В консолидированных финансовых отчетах доля меньшинства (т.е. участие, не подразумевающее контроля) в чистых активах дочерней организации учитывается в капитале. Организация учитывает любые изменения доли участия материнской организации в дочерней, не приводящие к утрате контроля, как операции с владельцами капитала, действующими в качестве владельцев капитала. Организация не должна признавать доход или убыток от данных изменений в составе консолидированной прибыли или убытка. Организация также не признает изменений балансовой стоимости активов (включая гудвилл) или обязательств в результате таких операций.

§ 177. Раскрытие информации

410. Организация с акционерным капиталом представляло выверку количества (или иного количественного показателя) акций, находящихся в обращении на начало и конец периода, по каждому классу акционерного капитала в самом балансе либо примечаниях. При проведении такой выверки организация отдельно указывает, в результате чего произошли значительные изменения количества акций, находящихся в обращении: выпуска новых акций, исполнения опционов, варрантов или иных прав, конвертации конвертируемых ценных бумаг, операций с собственными акциями, выкупленными у акционеров, объединений бизнеса, выпуска премиальных акций (дивидендов, выплачиваемых в форме акций) и дробления акций.

22. Доход

§ 178. Применение

411. Настоящий раздел применяется при учете дохода, получаемого в результате следующих операций и событий:

1) продажи продукции (производимой как самим субъектом с целью продажи, так и купленной для перепродажи);

- 2) предоставления услуг; и
- 3) доходов от финансирования;
- 4) прочих доходов.

412. Доход, получаемый в результате иных операций и событий, рассматривается в других разделах настоящего Стандарта.

§ 179. Измерение дохода

413. Субъект должен измерять доход по справедливой стоимости возмещения, полученного или подлежащего получению. Справедливая стоимость возмещения, полученного или подлежащего получению, должна быть за вычетом суммы любых торговых и оптовых скидок, предоставляемых субъектом.

414. Субъект, включает в доход только валовые поступления экономических выгод, полученные и подлежащие к получению от имени самого субъекта. Из дохода исключаются все суммы, полученные в пользу третьих сторон, такие, как акцизы, налоги на добавленную стоимость. При работе по агентским соглашениям субъект должен включать в доход только сумму комиссионных вознаграждений. Суммы, полученные от имени принципала, не являются доходом субъекта.

§ 180. Отсроченная оплата

415. Когда поступление денежных средств или их эквивалентов отсрочено, то договор фактически представляет собой финансовую операцию, а справедливая стоимость возмещения определяется путем дисконтирования всех будущих поступлений с использованием вмененной ставки процента. Например, операцией по финансированию является предоставление субъектом беспроцентного кредита покупателю или принятие от покупателя векселя, с процентной ставкой ниже рыночной в качестве возмещения за проданные товары. Вмененная ставка процента определяется как наиболее четко определяемая величина из:

- 1) преобладающей ставки для аналогичного финансового инструмента эмитента с аналогичным рейтингом платежеспособности; и
- 2) процентной ставки, применение которой для дисконтирования номинальной суммы финансового инструмента позволяет получить текущие продажные цены товаров или услуг при оплате их без отсрочки.

Субъект должен признавать разницу между приведенной стоимостью всех будущих поступлений и номинальной суммой возмещения в качестве процентного дохода в соответствии с пунктами 425 и 426 настоящего Стандарта, а также согласно разделу 11 настоящего Стандарта.

§ 181. Обмен товарами или услугами

416. Субъект не должен признавать выручку, когда товары или услуги обмениваются на товары или услуги, аналогичные по характеру и стоимости. Однако субъект признает доход, когда товары продаются или услуги предоставляются в обмен на неаналогичные товары или услуги. В таких случаях субъект измеряет такие операции по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда:

- 1) операция обмена лишена коммерческого содержания, или
- 2) справедливая стоимость ни полученного, ни переданного актива не может быть надежно измерена. Если операция не может быть измерена по справедливой стоимости, то ее следует измерять по балансовой стоимости переданного актива.

§ 182. Критерии признания дохода

417. Субъект обычно применяет критерии признания дохода, представленные в данном разделе, отдельно к каждой операции. Однако субъект должен применять критерии признания к отдельно определяемым компонентам операции тогда, когда необходимо отразить ее содержание. Например, субъект применяет критерии признания к отдельно определяемым компонентам операции, когда продажная цена товара включает идентифицируемую сумму на последующее обслуживание. И наоборот, субъект применяет критерии признания одновременно к двум или более операциям, когда эти операции связаны таким образом, что их коммерческий эффект не будет понятен при отсутствии ссылки на такую совокупность операций. Субъект применяет критерии признания одновременно к двум или более операциям, например, когда оно продает товары и в то же самое время заключает отдельный договор на обратную покупку в будущем ранее проданных товаров, что в значительной мере аннулирует влияние этой операции.

§ 183. Продажа товаров

418. Субъект признает доход от продажи товаров, когда удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

- 1) субъект передал покупателю существенные риски и выгоды, связанные с правом собственности на товар;
- 2) субъект больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не сохраняет контроль над

проданными товарами;

- 3) сумма дохода может быть надежно измерена;
- 4) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, будут получены субъектом; и
- 5) понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, могут быть надежно измерены.

419. Для того чтобы определить, в какой момент субъект передал покупателю существенные риски и выгоды, связанные с правом собственности, необходимо изучить условия операции. В большинстве случаев передача рисков и выгод, связанных с правом собственности, совпадает с передачей юридических прав собственности или переходом права владения покупателю. Это происходит при большинстве розничных продаж. В остальных случаях передача рисков и выгод, связанных с правом собственности, происходит в сроки отличные от сроков передачи юридических прав собственности или перехода права владения покупателю.

420. Субъект не признает доход, если он сохраняет существенные риски, связанные с правом собственности. Примеры ситуаций, в которых за субъектом могут сохраниться существенные риски и выгоды, связанные с правом собственности:

- 1) когда за субъектом сохраняется ответственность за неудовлетворительные эксплуатационные качества, выходящая за рамки стандартных условий гарантии;

- 2) когда получение выручки от конкретной продажи зависит от продажи покупателем товаров;

- 3) когда отгруженные товары подлежат установке, а установка составляет значительную часть договора, которая еще не выполнена; и

- 4) когда покупатель имеет право расторгнуть сделку покупки по причине, определенной в договоре продажи, и субъект не способен определить вероятность возврата.

421. Если за субъектом сохраняется лишь несущественный риск, связанный с правом собственности, то операция является продажей и субъект признает доход. Например, продавец признает доход, когда он оставляет за собой юридическое право собственности на товары только для того, чтобы обеспечить получение причитающейся ему суммы. Аналогичным образом субъект признает выручку в случаях, когда клиентам предлагается возврат денег при неудовлетворенности покупкой. В таких случаях субъект признает оценочные обязательства на возможные возвраты согласно разделу 20 настоящего Стандарта.

§ 184. Предоставление услуг

422. Когда результат операции, предполагающей оказание услуг, может быть надежно оценен, субъект признает выручку, связанную с операцией, с учетом стадии завершенности операции на конец отчетного периода (данный метод иногда называется методом процента выполнения). Результат операции может быть рассчитан надежно, если выполняются все следующие условия:

- 1) сумма дохода может быть надежно измерена;
- 2) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, будут получены субъектом;
- 3) стадия завершенности операции по состоянию на конец отчетного периода может быть надежно оценена; и
- 4) затраты, понесенные для осуществления операции и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть надежно измерены.

423. Когда услуги предоставляются путем совершения неопределенного количества действий на протяжении определенного периода времени, доход признается на прямолинейной основе на протяжении такого периода времени, за исключением случаев, когда есть свидетельство того, что какой-либо другой метод лучше отражает стадию завершенности. Когда конкретное действие оказывается гораздо более значительным, чем любые другие действия, то признание дохода субъектом откладывается до осуществления этого действия.

424. Когда результат операции, предполагающей оказание услуг, не может быть надежно оценен, субъект должен признавать доход только в пределах суммы признанных возмещаемых расходов.

§ 185. Проценты, роялти и дивиденды

425. Субъект должен признавать доход, возникающий от использования другими сторонами активов субъекта, приносящих проценты, роялти и дивиденды, при условии, когда:

- 1) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, будут получены субъектом; и
- 2) сумма дохода может быть надежно измерена.

426. Субъект должен признавать доход, используя следующие основы:

- 1) проценты должны признаваться с использованием метода эффективной ставки процента в соответствии с Приложением 1 к настоящему Стандарту;
- 2) роялти должны признаваться по методу начислений в соответствии с

содержанием соответствующего договора; и

3) дивиденды должны признаваться, когда установлено право акционеров на получение выплаты.

§ 186. Договоры на строительство

427. Если результат договора на строительство может быть достоверно рассчитан, то субъект признает доход и затраты по договору, связанные с договором на строительство, в качестве дохода и расходов соответственно стадии завершения работ по договору на конец отчетной даты (данный метод часто называют методом процента выполнения). Для надежной оценки результатов требуется надежная оценка стадии завершенности, будущих затрат и собираемости сумм по выставленным счетам.

428. Обычно требования настоящего раздела применяются отдельно к каждому договору на строительство. Однако при определенных обстоятельствах данный раздел необходимо применять к отдельно определенным компонентам единого договора, или совместно к группе договоров, для того чтобы отразить сущность договора или группы договоров.

429. Если договор охватывает ряд активов, то строительство каждого из них должно учитываться как отдельный договор на строительство, если:

1) на строительство каждого актива были представлены отдельные проекты;
2) по каждому активу велись отдельные переговоры, а подрядчик и заказчик имели возможность принять или отклонить часть договора, относящуюся к каждому активу; и

3) выручка и затраты по каждому активу могут быть определены.

430. Группа договоров, независимо от того, заключены ли они с одним заказчиком или с несколькими, должна рассматриваться как единый договор на строительство, если:

1) группа договоров заключена в качестве единого пакета;
2) договоры столь тесно взаимосвязаны, что они фактически представляют собой часть единого проекта с общей нормой прибыли; и
3) договоры выполняются одновременно или в непрерывной последовательности.

§ 187. Метод процента выполнения

431. Субъект должен анализировать и при необходимости пересматривать расчетные оценки дохода и затрат по мере выполнения операции по оказанию услуг или договора на строительство.

432. Субъект определяет стадию завершенности операции или работ по договору на основе метода, который обеспечивает наиболее надежное измерение выполненной работы. Ниже приведены возможные методы:

1) отношение затрат, понесенных для выполнения работ, по состоянию на текущую дату, к расчетной величине общих затрат; затраты, понесенные для выполнения работ, по состоянию на текущую дату не должны включать затраты, относящиеся к будущей деятельности, такие как затраты на материалы или авансы ;

2) инспекция выполненных работ; или

3) завершение какой-либо физической доли операции по оказанию услуг или объема работ по договору .

Поэтапные платежи и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают выполненной работы.

433. Субъект должен признавать затраты, относящиеся к операции или договору, такие, как затраты на материалы или авансы, в качестве актива, только если имеется вероятность того, что понесенные затраты будут возмещены. Такие затраты представляют собой сумму, причитающуюся с заказчика, и классифицируются как незавершенные работы.

434. Субъект должен немедленно признать в качестве расхода затраты, вероятность возмещения которых равна нулю.

435. Если результат договора на строительство не может быть достоверно рассчитан , то :

1) субъект признает доход только в соответствии с суммой понесенных по договору затрат, которые, вероятно, будут возмещены; и

2) субъект должен признавать затраты по договору в качестве расхода в периоде их возникновения.

436. Когда вероятно то, что общие затраты по договору превысят общий доход по договору на строительство, ожидаемый убыток признается как расход немедленно.

437. Однако если больше не существует вероятности сбора суммы, уже признанной в качестве дохода по договору, то сумма, получение которой невозможно, признается как расход, а не как корректировка суммы дохода по договору.

§ 188. Общие раскрытия информации о доходе

438. Субъект раскрывает :

1) учетную политику, принятую для признания дохода, в том числе методы, принятые для определения стадии завершенности операции, предполагающей

предоставление услуг;

2) сумму каждой категории дохода, признанного в течение периода, включая доход, возникающий от:

продажи товаров;
предоставления услуг;
процентов;
роялти;
дивидендов; и

3) сумму дохода, возникающей от обмена товаров или услуг, по каждой категории дохода.

§ 189. Раскрытия информации о доходе по договорам на строительство

439. Субъект раскрывает:

- 1) сумму дохода по договору, признанную в качестве дохода за период;
- 2) методы, используемые для определения дохода по договору, признанные за период; и
- 3) методы, используемые для определения стадии завершения договоров, находящихся в процессе выполнения.

440. По договорам, находящимся в процессе выполнения на отчетную дату, субъект раскрывает:

- 1) общую сумму понесенных затрат и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) по состоянию на эту дату;
- 2) сумму полученных авансов; и
- 3) суммы удержаний (то есть поэтапных счетов, которые не оплачиваются, пока не выполнены условия, предусмотренные договором для таких платежей, или до устранения дефектов).

441. Субъект представляет:

- 1) в качестве актива - валовую сумму, причитающуюся с заказчиков за работы по договору; и
- 2) в качестве обязательства - валовую сумму, подлежащую выплате заказчикам за работы по договору.

23. Государственные субсидии

§ 190. Признание и измерение

442. В рамках настоящего Стандарта государственная помощь может быть представлена государственными органами и учреждениями, международными и прочими организациями.

443. К государственным субсидиям не относятся такие формы государственной помощи, которые не могут быть обоснованно оценены, а также такие операции с участием государства, которые не отличаются от обычных торговых операций субъекта.

444. Субъект должен учитывать государственные субсидии, используя:

1) модель, предусмотренную в пункте 445 настоящего Стандарта для всех государственных субсидий; либо

2) модель, предусмотренную в пункте 446 настоящего Стандарта для государственных субсидий, относящихся к активам, измеряемым по справедливой стоимости через прибыль или убыток, и МСФО (IAS) 20 "Учет государственных субсидий для всех остальных субсидий".

445. Субъект должен признавать государственные субсидии следующим образом:

1) субсидии, которые не предусматривают выполнение получателем определенных условий в будущем, признаются в доходе тогда, когда получены поступления по субсидиям;

2) субсидии, которые не предусматривают выполнение получателем определенных условий в будущем, признаются в доходе только тогда, когда выполнены такие условия;

3) субсидии, полученные до того, как критерии признания дохода будут выполнены, признаются как обязательства.

446. Субъект должен измерять субсидии по справедливой стоимости активов, полученных или подлежащих получению.

§ 191. Раскрытие информации

447. Субъект раскрывает следующую информацию независимо от выбранной модели учета государственной субсидии:

1) учетную политику, принятую для государственных субсидий, в том числе объяснение того, как представляются субсидии в финансовых отчетах;

2) характер и сумму государственных субсидий, признаваемых в финансовых отчетах;

3) невыполненные условия и другие условные статьи, относящиеся к государственным субсидиям, не признанным в качестве дохода; и

4) другие формы государственной помощи, в результате которой субъект непосредственно получает выгоды.

448. Примерами государственной помощи могут служить бесплатные технические или маркетинговые консультации, предоставление гарантий и займов под нулевой или низкий процент.

24. Затраты по займам

§ 192. Определение

449. Затраты по займам включают:

- 1) процент по банковским овердрафтам и краткосрочным и долгосрочным займам ;
- 2) амортизацию скидок или премий, связанных с займами;
- 3) амортизацию дополнительных затрат, понесенных в связи с организацией получения с с у д ы ;
- 4) финансовые расходы в отношении финансовой аренды, признанные в соответствии с разделом 19 настоящего Стандарта; и
- 5) курсовые разницы, возникающие в результате получения займов в иностранной валюте в той части, в которой они рассматриваются как корректировка затрат на выплату процентов.

§ 193. Признание

450. Субъект должен учитывать все затраты по займам, используя:

- 1) модель отнесения затрат на расходы, представленную в пункте 451 настоящего Стандарта ; или
- 2) модель капитализации затрат, представленную в пункте 452 настоящего Стандарта.

§ 194. Модель отнесения затрат на расходы

451. Субъект должен признавать все затраты по займам в качестве расхода в составе прибыли или убытка за период, в котором они возникли.

§ 195. Модель капитализации затрат

452. Субъект, решивший использовать модель капитализации затрат, ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности осуществляет в соответствии с МСФО (IAS) 23 "Затраты по займам".

§ 196. Раскрытие информации

453. Субъект раскрывает учетную политику, принятую в отношении затрат по займам. Если применяется модель капитализации затрат согласно пункту 452 настоящего Стандарта, то субъект раскрывает информацию в соответствии с МСФО (IAS) 23 "Затраты по займам".

25. Платеж, основанный на акциях

§ 197. Применение

454. Субъект применяет настоящий раздел при учете операций платежей, основанных на акциях, включая:

1) операции платежей, основанных на акциях, расчет по которым производится долевыми инструментами, при которых субъект получает товары или услуги в качестве возмещения за долевыe инструменты субъекта (включая акции или опционы на акции);

2) операции платежей, основанных на акциях, расчет по которым производится денежными средствами, в которых субъект приобретает товары или услуги путем принятия обязательств перед поставщиком этих товаров или услуг по уплате сумм, основанных на цене (или стоимости) акций или других долевыx инструментов субъекта; и

3) операции, в которых субъект получает или приобретает товары или услуги, и условия соглашения предоставляют или субъекту, или поставщику этих товаров или услуг выбор, согласно которому субъект может осуществить расчет по операции либо денежными средствами (или иным активом), либо путем выпуска долевыx инструментов.

§ 198. Признание

455. Субъект должен признавать товары или услуги, полученные или приобретенные в результате операции платежа, основанного на акциях, при получении товаров или услуг. Субъект признает соответствующее увеличение в капитале, если товары или услуги были получены в результате операции платежа, основанного на акциях, расчет по которой производится долевыми инструментами, или обязательство, если товары или услуги были приобретены в результате операции платежа, основанного на акциях, расчет по которой производится денежными средствами.

456. Если товары или услуги, полученные или приобретенные в результате операции платежа, основанного на акциях, не отвечают критериям признания в качестве активов, то субъект должен признать их как расходы.

§ 199. Измерение операций платежей, основанных на акциях, расчет по которым производится долевыми инструментами

457. При измерении операций платежей, основанных на акциях, расчет по которым производится долевыми инструментами субъект применяет МСФО (IFRS) 2 "Платеж, основанный на акциях" с раскрытием соответствующей информации.

§ 200. Операции платежей, основанных на акциях, расчет по которым производится денежными средствами

458. Для учета операций платежей, основанных на акциях, расчет по которым производится денежными средствами, субъект должен измерять приобретенные товары или услуги и возникшее обязательство по справедливой стоимости обязательства. Пока обязательство не будет погашено, субъект повторно измеряет справедливую стоимость обязательства на каждую отчетную дату и на дату погашения, признавая в составе прибыли или убытка за период любые изменения справедливой стоимости.

459. При операциях с работниками, долевыми инструментами не переходят к работникам, до тех пор пока они не завершат определенный период службы, субъект должен признавать полученные услуги по мере того, как работники оказывают услуги в течение этого периода.

§ 201. Операции платежей, основанных на акциях, с возможностью оплаты денежными средствами

460. Для операций платежей, основанных на акциях, в которых условия соглашения предоставляют либо субъекту, либо встречной стороне выбор, согласно которому субъект осуществляет расчет по операции денежными средствами (или другими активами) или путем выпуска долевого инструмента, субъект должен учитывать такую операцию или компоненты этой операции как операцию платежа, основанного на акциях, расчет по которой производится денежными средствами, если и в той мере, в какой субъект принял на себя обязательство произвести расчет денежными средствами или другими активами, или как операцию платежа, основанного на акциях, расчет по которой производится долевыми инструментами, если и в той мере, в какой такое обязательство не было принято. При учете операций платежей, основанных на акциях, с возможностью оплаты денежными средствами применяются требования МСФО (IFRS) 2 "Платеж, основанный на акциях".

§ 202. Раскрытие информации

461. Субъект раскрывает описание каждого вида соглашений о платежах, основанных на акциях, которые существовали в течение периода, включая основные условия каждого соглашения, такие, как требования перехода, максимальный срок предоставленных опционов и способ расчета (например, денежными средствами или долевыми инструментами). Субъект, имеющий в значительной степени схожие виды соглашений о платежах, основанных на акциях, может объединить информацию о них.

462. Субъект следует раскрыть, по меньшей мере, следующую информацию о влиянии операций платежей, основанных на акциях, на прибыль или убыток субъекта за период и на его финансовое положение:

1) общую сумму расходов, признанных за период, по операциям платежей, основанных на акциях, в рамках которых полученные товары и услуги не подлежат признанию в качестве активов, и потому немедленно признаются в качестве расхода, включая отдельное раскрытие той части общей суммы расходов, которая возникает в результате этих операций.

2) для обязательств, возникающих в результате операций платежей, основанных на акциях:

общую балансовую стоимость на конец периода; и
общую внутреннюю стоимость обязательств на конец периода, по которым право встречной стороны на денежные средства или другие активы перешло к концу периода (например, перешедшее право на прирост стоимости акций).

26. Обесценение нефинансовых активов

§ 203. Применение

463. Настоящий раздел должен применяться при учете обесценения всех активов, за исключением следующих активов, в отношении признания обесценения которых, действуют требования других разделов настоящего Стандарта:

1) отложенных налоговых активов в соответствии с разделом 28 настоящего Стандарта;

2) активов, возникающих в результате вознаграждений работникам в соответствии с разделом 27 настоящего Стандарта;

3) финансовых активов, входящих в сферу применения раздела 11 настоящего Стандарта;

4) инвестиций в недвижимость, которые измеряются по справедливой

стоимости в соответствии с разделом 15 настоящего Стандарта;

5) биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью и измеряемых по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу в соответствии с разделом 33 настоящего Стандарта;

§ 204. Обесценение запасов

464. На каждую отчетную дату субъект должен проводить оценку запасов на предмет обесценения. Субъект должен производить такую оценку путем сравнения балансовой стоимости каждой статьи запасов (или группы схожих статей) с ее продажной ценой за вычетом затрат на завершение и продажу. Если статья запасов (или группа) обесценилась, субъект должен признать убыток в составе прибыли или убытка на сумму, равную разнице между балансовой стоимостью и продажной ценой за вычетом затрат на завершение и продажу.

465. Если практически невозможно определить продажную цену за вычетом затрат на завершение и продажу для запасов на постатейной основе, субъект может сгруппировать статьи запасов, относящиеся к одному и тому же ассортименту изделий, имеющие одно и то же предназначение или конечное использование, которые производятся и продаются в одной географической области, для целей оценки обесценения.

§ 205. Реверсирование обесценения

466. Субъект должен проводить повторную оценку продажной цены за вычетом затрат на завершение и продажу в каждом последующем периоде. Если обстоятельства, ранее вызвавшие обесценение запасов, больше не существуют или когда становится очевидным увеличение продажной цены за вычетом затрат на обесценение из-за изменений экономических условий, субъект должен реверсировать сумму обесценения (то есть реверсируемая сумма ограничена суммой первоначального убытка от обесценения) таким образом, чтобы новая балансовая стоимость являлась наименьшей из двух величин: себестоимости и пересмотренной продажной цены за вычетом затрат на завершение и продажу.

§ 206. Обесценение нефинансовых активов, за исключением запасов и признаки обесценения

467. На каждую отчетную дату субъект оценивает наличие любых признаков, указывающих на возможное обесценение актива. В случае существования любого такого признака субъект должен произвести расчетную оценку справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу. Если признаки

обесценения отсутствует, то не требуется проводить расчетной оценки справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. В данном разделе используется термин "актив", но иногда может потребоваться определение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу для группы активов.

468. При проверке наличия признаков, указывающих на возможное обесценение актива, субъект следует, как минимум, рассмотреть следующие признаки :

1) внешние источники информации :

в течение периода рыночная стоимость актива уменьшилась намного больше, чем ожидалось бы в результате течения времени или нормального использования ;

значительные изменения, неблагоприятно влияющие на субъект, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых работает субъект, или на рынке, для которого предназначен актив;

рыночные процентные ставки или другие рыночные нормы прибыльности инвестиций увеличились в течение периода, и эти увеличения, вероятно, существенно повлияют на ставку дисконтирования, которая используется при расчете стоимости актива от использования, и уменьшат его справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу;

балансовая стоимость чистых активов субъекта больше, чем его рыночная капитализация ;

2) внутренние источники информации :

имеются доказательства устаревания или физического повреждения актива;

существенные изменения в степени или способе использования или ожидаемого использования актива, неблагоприятно влияющие на субъекта, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем. Эти изменения включают простаивание актива, планы прекращения или реструктуризации деятельности, которой принадлежит актив, или планы выбытия актива до ранее предполагаемой даты и признание срока полезного использования актива ограниченным, ранее оценивавшегося как неограниченный ;

внутренняя отчетность предоставляет свидетельство того, что текущие или будущие экономические показатели актива хуже, чем предполагалось. В данном контексте экономические показатели включают операционные результаты и потоки денежных средств.

469. Если существует признак того, что актив может быть обесценен, то это может свидетельствовать о том, что субъекту следует пересмотреть оставшийся срок полезного использования, метод амортизации или ликвидационную

стоимость актива и скорректировать их согласно соответствующему разделу настоящего Стандарта, применимому к данному активу (например, в соответствии с разделом 16 настоящего Стандарта), даже если не признается никакого убытка от обесценения по данному активу.

§ 207. Измерение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу

470. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу - сумма, которая может быть получена от продажи актива или группы активов, при совершении операции между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, за вычетом затрат на выбытие актива.

471. Если субъект не может рассчитать справедливую стоимость отдельного актива, оно должно измерить справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу группы активов, к которой относится данный актив. Для данной цели необходимо рассчитать справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу для наименьшей идентифицируемой группы активов, которая

- 1) включает актив, в отношении которого признается обесценение и
- 2) справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу которой поддается определению.

§ 208. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу

472. Субъект должен определять справедливую стоимость за вычетом затрат на обесценение на основе следующих свидетельств, расположенных в порядке убывающей надежности:

1) цена в соглашении о продаже, имеющем обязательную силу, при операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми сторонами, скорректированная с учетом дополнительных прямых затрат на выбытие этого актива;

2) если соглашение о продаже, имеющее обязательную силу, отсутствует, но актив продается на активном рынке, то справедливой стоимостью за вычетом затрат на продажу является его рыночная цена за вычетом затрат на выбытие, обычно основанная на текущей цене спроса;

3) В случае отсутствия текущих цен спроса цена самой последней операции может использоваться в качестве основы для проведения расчетной оценки справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;

4) В случае отсутствия соглашения о продаже, имеющего обязательную силу, или активного рынка для актива справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу основывается на наилучшей имеющейся информации, отражающей

сумму, которую субъект мог бы получить на конец отчетного периода от продажи актива при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми сторонами, за вычетом затрат на выбытие. При определении этой суммы субъект учитывает результаты последних операций с аналогичными активами в рамках той же отрасли. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу не должна определяться на основе вынужденной продажи, если только руководство не вынуждено произвести продажу немедленно.

473. Когда справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу (или группы активов) меньше его балансовой стоимости, субъекту следует уменьшить балансовую стоимость до его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Это уменьшение является убытком от обесценения.

474. Субъект должен признавать убыток от обесценения непосредственно в составе прибыли или убытка.

475. Когда расчетная сумма убытка от обесценения больше, чем балансовая стоимость актива, к которому она относится, субъект должен признать обязательство, только если это требуется настоящим Стандартом.

476. После признания убытка от обесценения амортизационные расходы по активу должны корректироваться в будущих периодах для распределения пересмотренной балансовой стоимости актива за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется) на систематической основе на протяжении оставшегося срока его полезного использования.

§ 209. Реверсирование убытка от обесценения

477. На каждую отчетную дату субъект должен проверить наличие признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды в отношении актива (за исключением гудвилла), возможно, больше не существует или уменьшился. В случае существования любого такого признака субъект должен произвести расчетную оценку справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу этого актива. Признаки того, что убыток обесценения уменьшился или более не существует, обычно имеют обратный характер по сравнению с признаками, изложенными в пункте 468 настоящего Стандарта.

478. Если расчетная оценка справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу превышает балансовую стоимость актива, субъект должен увеличить ее до значения справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу в рамках ограничений, изложенных в пункте 479 настоящего Стандарта. Это увеличение является реверсированием убытка от обесценения.

479. Увеличенная за счет реверсирования убытка от обесценения балансовая стоимость актива (за исключением гудвилла) не должна превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие годы убыток от обесценения этого актива не признавался.

480. Субъекту следует реверсировать убыток от обесценения актива (за исключением гудвилла) непосредственно в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда актив учитывается по переоцененной стоимости согласно другому разделу настоящего Стандарта (например, в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости в разделе 16 "Основные средства" настоящего Стандарта). Любое реверсирование убытка от обесценения переоцененного актива рассматривается как увеличение стоимости от переоценки в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости.

481. После признания реверсирования убытка от обесценения величина амортизационных расходов по активу должна быть скорректирована в будущих периодах с тем, чтобы распределить пересмотренную балансовую стоимость актива за вычетом его ликвидационной стоимости на систематической основе в течение оставшегося срока его полезного использования.

§ 210. Дополнительные требования к обесценению гудвилла

482. Гудвилл не может быть продан отдельно. Также он не генерирует потоки денежных средств, которые не зависят от потоков денежных средств по другим активам. Вследствие этого невозможно измерить справедливую стоимость гудвилла непосредственно. Поэтому справедливая стоимость гудвилла определяется в результате измерения справедливой стоимости большей группы активов, частью которой он является.

483. На каждую отчетную дату субъект должен оценивать наличие любых признаков, указывающих на возможное обесценение гудвилла в соответствии с принципами признания и измерения обесценения активов, изложенные в пунктах 467 - 476 настоящего Стандарта. Кроме анализа признаков обесценения, изложенных в пункте 468 настоящего Стандарта, субъекту следует также принять во внимание следующее:

1) значительно ли хуже с момента приобретения результаты деятельности приобретенной организации, к которому относится гудвилл, чем предполагаемые ;

2) была ли приобретенная организация, к которому относится гудвилл, реструктуризирована, классифицирована как предназначенная для продажи или

ликвидации ;

или

3) были ли признаны значительные убытки от обесценения по другим активам приобретенной организации, к которой относится гудвилл.

484. Если имеются признаки обесценения гудвилла, организация использует двухэтапный подход для определения того, следует ли признавать убыток от обесценения :

1) этап 1 :

отнести гудвилл на компонент(ы) организации, который(ые) получает(ют) выгоды от гудвилла (обычно наименьший уровень внутри организации, на котором величина гудвилла отслеживается для целей внутреннего управления);

измерить справедливую стоимость полностью каждого компонента, включая гудвилл ;

сравнить справедливую стоимость компонента с его балансовой стоимостью;

если справедливая стоимость компонента равна или же превышает его балансовую стоимость, то ни компонент, ни гудвилл не обесценились; если справедливая стоимость компонента ниже его балансовой стоимости, то разница должна быть признана как убыток обесценения в соответствии с подпунктом 2)

настоящего пункта ;

2) этап 2 :

списать гудвилл компонента на сумму убытка, определенную в соответствии с подпунктом 1) настоящего пункта, и признать этот убыток от обесценения в составе прибыли или убытка ;

если сумма обесценения, определенная в соответствии с подпунктом 1) настоящего пункта, превышает балансовую сумму гудвилла компонента, сумма превышения должна быть признана как убыток от обесценения в составе прибыли или убытка. Данное превышение должно быть отнесено на идентифицируемые активы и обязательства, включая условные обязательства, компонента на основе соотношения их справедливых стоимостей.

485. Если существует доля меньшинства в компоненте, на который был отнесен гудвилл, балансовая стоимость данного компонента включает:

1) как долю материнской организации, так и долю меньшинства в идентифицируемых чистых активах компонента; и

2) долю материнской организации в гудвилл.

Однако часть справедливой стоимости компонента, определенная в соответствии с абзацем вторым подпункта 1) настоящего пункта, относится на долю меньшинства в гудвилл. Соответственно любой убыток от обесценения, связанный с гудвиллом, распределяется на убыток, относимый на материнскую организацию, и убыток, относимый на долю меньшинства; при этом только первый признается как убыток от обесценения гудвилла.

486. Признанный убыток от обесценения гудвилла не должен реверсироваться в последующем периоде.

§ 211. Раскрытие информации

487. Для каждого вида активов субъект раскрывает следующее:

1) сумму убытков от обесценения, признанную в составе прибыли или убытка в течение периода, и статью (статьи) отчета о прибылях и убытках, в которую включены убытки от обесценения;

2) сумму реверсированных убытков от обесценения, признанную в составе прибыли или убытка в течение периода, и статью (статьи) отчета о прибылях и убытках, по которой было отражено реверсирование убытков от обесценения;

3) сумму убытков от обесценения по переоцененным активам, признанную непосредственно в капитале в течение периода;

4) сумму реверсированных убытков от обесценения по переоцененным активам, признанную непосредственно в капитале в течение периода.

488. Субъект должен раскрывать следующую информацию по совокупным убыткам от обесценения и совокупным реверсированным убыткам от обесценения, признанным в течение периода, по которым отдельного раскрытия информации не осуществлялось:

1) основные виды активов, затрагиваемые убытками от обесценения, и основные виды активов, затрагиваемые реверсированием убытков от обесценения;

2) основные события и обстоятельства, которые привели к признанию этих убытков от обесценения и реверсированию убытков от обесценения.

27. Вознаграждения работникам

§ 212. Применение

489. Данный раздел применяется к четырем категориям вознаграждений работникам:

1) краткосрочным вознаграждениям работникам, которые являются вознаграждениями работникам (за исключением выходных пособий), подлежащие выплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги;

2) вознаграждениям по окончании трудовой деятельности, которые являются вознаграждениями работникам (за исключением выходных пособий), подлежащими выплате по окончании трудовой деятельности;

3) прочим долгосрочным вознаграждениям работникам, которые являются вознаграждениями работникам (за исключением вознаграждений по окончании трудовой деятельности и выходных пособий), задолженность по выплате которых не возникает в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги; и

4) выходным пособиям, являющимся подлежащими выплате вознаграждениями работникам в результате:

решения субъекта уволить работника до достижения им пенсионного
в о з р а с т а , л и б о

решения работника о добровольном согласии с увольнением по сокращению штатов в обмен на такие вознаграждения.

490. Вознаграждения работникам также включают платежи, основанные на акциях, как в виде долевых инструментов (таких как акции или опционы на акции), так и в виде денежных средств или других активов субъекта в сумме, основанной на цене акций или других долевых инструментов субъекта при условии, что соблюдены определенные условия перехода, если таковые имеются. Учет операций платежей, основанных на акциях осуществляется в соответствии с разделом 25 настоящего Стандарта.

§ 213. Общий принцип признания для всех видов вознаграждений работникам

491. Субъект признает затраты, связанные со всеми вознаграждениями работникам, на которые работники получили право в результате предоставления услуг субъекту в течение периода:

1) в качестве обязательства, после вычета сумм, которые были выплачены непосредственно сотрудникам или в виде взносов в фонд вознаграждений работникам. Если величина уплаченного взноса превышает величину обязательства, причитающегося за услуги, оказанные до отчетной даты, субъект признает это превышение в качестве актива в той части, в какой эта предоплата приведет к сокращению будущих платежей или возврату денежных средств;

2) в качестве расхода, если только затраты:
не были включены в себестоимость запасов согласно разделу 12 настоящего
С т а н д а р т а ; и л и

не были включены в себестоимость основных средств согласно разделу 16 настоящего Стандарта.

§ 214. Примеры краткосрочных вознаграждений работникам

492. Краткосрочные вознаграждения работникам включают в себя такие статьи , как :

- 1) заработная плата рабочим и служащим;
- 2) краткосрочные оплачиваемые отсутствия на работе (такие как ежегодный оплачиваемый отпуск и социальные отпуска) за период, в котором работники предоставляли соответствующие услуги;
- 3) участие в прибыли и премии, подлежащие выплате за период, в котором работники оказали соответствующие услуги; и
- 4) вознаграждения в неденежной форме (такие как медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом, бесплатные или дотируемые товары или услуги) для занятых в настоящее время работников.

§ 215. Измерение краткосрочных вознаграждений работникам - общий принцип

493. Если работник оказал услуги субъекту в течение отчетного периода, субъект должен измерять признаваемые суммы в соответствии с пунктом 491 настоящего Стандарта по недисконтированной величине краткосрочных вознаграждений работникам, подлежащих выплате в обмен на эти услуги.

§ 216. Признание и измерение - краткосрочные оплачиваемые отсутствия на работе

494. Некоторые краткосрочные оплачиваемые отпуска могут накапливаться. Примером являются неиспользованные годовые отпуска, которые переносятся на будущие периоды и могут быть использованы в будущих периодах, если работник не использует права текущего периода полностью. Субъект должен признать ожидаемые затраты накопленных оплачиваемых отпусков, если работники оказывают услуги, которые повышают их право на будущие оплачиваемые отсутствия. Субъект должен измерять ожидаемые затраты на оплату накапливаемых оплачиваемых отпусков на работе как дополнительную сумму, которую оно предполагает выплатить работнику за неиспользованные отсутствия на работе, накопленные на конец отчетного периода. Субъект должен представлять неиспользованные накапливаемые оплачиваемые отсутствия, которые, как ожидается, будут использованы, в качестве текущего обязательства на отчетную дату.

495. Субъект должен признавать затраты по иным (ненакапливаемым) оплачиваемым отсутствиям на работе, когда данные отсутствия имеют место.

Субъект должен измерять затраты по ненакапливаемым оплачиваемым отсутствиям на работе по недисконтированной сумме заработной платы, выплаченной или подлежащей выплате, за период отсутствия.

§ 217. Признание - планы участия в прибыли и премиальные системы

496. Субъект должен признавать ожидаемые затраты, связанные с участием в прибыли и выплатой премий, только в случае, если:

- 1) субъект на текущий момент имеет юридическое либо вытекающее из практики обязательство производить такие выплаты в связи с прошлыми событиями (это означает, что у субъекта нет никакой реальной альтернативы, кроме как произвести выплаты); и
- 2) обязательство может быть надежно оценено.

§ 218. Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности

497. Планы вознаграждения по окончании трудовой деятельности учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 19 "Вознаграждения работникам".

§ 219. Пенсионные планы группы работодателей и государственные пенсионные планы

498. Пенсионные планы группы работодателей и государственные пенсионные планы должны классифицироваться как пенсионные планы с установленными взносами или пенсионные планы с установленными выплатами на основе условий плана, включая любые вытекающие из практики обязательства, которые выходят за рамки формальных условий. Однако когда имеющейся информации недостаточно для использования порядка учета, применяемого для пенсионных планов с установленными выплатами, к пенсионному плану группы работодателей, являющемуся пенсионным планом с установленными выплатами, субъект должен:

- 1) учитывать план в соответствии с пунктом 500 настоящего Стандарта, как если бы он был пенсионным планом с установленными взносами; и
- 2) раскрывать факт того, что план является пенсионным с установленными выплатами, и причину, по которой он учитывается как план с установленными взносами, вместе с имеющейся информацией об избытке или дефиците средств плана, и возможные последствия для субъекта.

§ 220. Застрахованные вознаграждения

499. Субъект может уплачивать страховые взносы для финансирования плана вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Субъект должен рассматривать такой план как пенсионный план с установленными взносами, кроме случаев, когда у субъекта имеется юридическое или вытекающее из практики обязательство:

1) выплачивать вознаграждения работникам напрямую при наступлении срока их выплаты; или

2) уплачивать дополнительные суммы в случае если, страховщик не выплатит все будущие вознаграждения работникам, относящиеся к службе работника, в текущем и предшествующих периодах.

Обязательство, вытекающее из практики, может возникнуть косвенным образом исходя из условий плана, механизма установления будущих премий либо в результате отношений со страховщиком как со связанной стороной. Если у субъекта остаются такого рода юридические или вытекающие из практики обязательства, оно должно рассматривать план как пенсионный план с установленными выплатами.

§ 221. Признание и измерение вознаграждения по окончании трудовой деятельности: пенсионные планы с установленными взносами

500. Субъект может признавать взнос, подлежащий уплате за период в качестве обязательства после вычета всех уже выплаченных сумм.

§ 222. Признание вознаграждения по окончании трудовой деятельности: пенсионные планы с установленными выплатами

501. При применении общего принципа признания, изложенного в пункте 491 настоящего Стандарта, к пенсионным планам с установленными выплатами, субъекту следует:

1) признать обязательство в отношении обязанностей по плану за вычетом чистых активов плана - свою "задолженность по пенсионному плану с установленными выплатами"; и

2) признавать чистое изменение данной задолженности в течение данного периода как затраты по пенсионным планам с установленными выплатами.

§ 223. Измерение задолженности по пенсионному плану с установленными выплатами

502. Субъект должен измерять задолженность по пенсионному плану с установленными выплатами в отношении обязанностей по пенсионному плану с

установленными выплатами по чистой итоговой величине следующих сумм:

- 1) приведенной стоимости обязательств по пенсионным планам с установленными выплатами на отчетную дату; за вычетом
- 2) справедливой стоимости на отчетную дату активов плана (если таковые имеются), которые непосредственно предназначены для исполнения обязательств. В пунктах 174 - 177 настоящего Стандарта изложены требования по определению справедливой стоимости активов плана, являющихся финансовыми активами.

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

§ 224. Дисконтирование

504. Субъект должен измерять обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами на основе приведенной стоимости. Субъект должен определить ставку, используемую для дисконтирования будущих выплат на основе рыночной доходности на отчетную дату высококачественных корпоративных облигаций. Когда отсутствует достаточной глубины рынок такого рода облигаций, субъект должен использовать рыночную доходность (на отчетную дату) государственных облигаций. Валюта и сроки по корпоративным или государственным облигациям должны соответствовать валюте и расчетным срокам будущих выплат.

§ 225. Метод актуарной оценки

505. Субъект должен использовать метод прогнозируемой условной единицы для определения своих обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и соответствующей стоимости услуг текущего периода и, где это применимо, стоимости услуг прошлых периодов.

§ 226. Создание, изменения, секвестры и расчеты по пенсионному плану

506. Если пенсионный план с установленными выплатами был создан или изменен в текущем периоде, субъект должен увеличить или уменьшить свою задолженность по пенсионному плану с установленными выплатами для отражения данного изменения и должно признавать ее увеличение (уменьшение) как расход (доход) при измерении прибыли или убытка. И наоборот, если план подвергся секвестру (то есть вознаграждения или группа, охваченных планом работников, уменьшились) или по нему был произведен окончательный расчет (обязательство работодателя было полностью погашено), обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами должно быть уменьшено или исключено из учета, а субъект должен признать образующийся доход или убыток в составе прибыли или убытка.

§ 227. Активы, связанные с пенсионными планам с установленными выплатами

507. Если на отчетную дату обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами меньше справедливой стоимости активов плана на ту же дату, то в рамках данного плана имеется избыток средств. Субъект должен признать избыток по плану как актив, связанный с пенсионным планом с установленными выплатами только в той части, в которой он сможет возместить данный избыток либо путем сокращения будущих взносов, либо в форме возврата средств из пенсионного плана.

§ 228. Затраты, связанные с пенсионным планом с установленными выплатами

508. Субъект признает чистое изменение своей задолженности по пенсионному плану с установленными выплатами в течение периода, кроме той части изменения, в которой оно относится к вознаграждениям, выплаченным работникам или взносам, сделанным работодателем, как затраты по его пенсионным планам с установленными выплатами в течение данного периода. Эти затраты признаются в составе прибыли или убытка, за исключением той части , в которой :

1) они были включены в себестоимость запасов в соответствии с разделом 12 настоящего Стандарта; или

2) они были включены в себестоимость основных средств в соответствии с разделом 16 настоящего Стандарта.

509. Чистое изменение задолженности по пенсионному плану с установленными выплатами, которое было признано как затраты по пенсионному с установленными выплатами, включает:

1) изменение задолженности по пенсионному плану с установленными выплатами в результате оказания услуг работником в течение отчетного периода;

2) проценты на обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами в течение отчетного периода;

3) доходы на активы плана и чистое изменение справедливой стоимости признанных прав на возмещение в течение отчетного периода;

4) актуарные прибыли и убытки, возникающие в течение отчетного периода;

5) увеличения или уменьшения задолженности по пенсионному плану с установленными выплатами, возникающие в результате создания нового плана или изменения условий уже существующего, в отчетном периоде; и

б) уменьшения задолженности по пенсионному плану с установленными выплатами, возникающие в результате секвестра или окончательного расчета по существующему плану в отчетном периоде.

510. Служба работников ведет к возникновению обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами даже в том случае, если вознаграждение зависит от будущей службы (другими словами, в случае, когда оно не гарантировано). Служба работника до момента возникновения права на получение гарантированных пенсионных выплат создает вытекающее из практики обязательство в связи с тем, что на каждую последующую отчетную дату объем услуг, которые должен будет оказать работник до того, как он получит право на получение вознаграждения, уменьшается. При измерении обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами субъект учитывает вероятность того, что некоторые работники могут не удовлетворять условиям гарантированного получения пенсий. Аналогичным образом, несмотря на то, что некоторые виды вознаграждений по окончании трудовой деятельности, например, медицинское обеспечение, подлежат оплате только при наступлении определенных событий, когда работник уже не работает на субъекта, обязательство формируется при оказании работником услуг, обеспечивающих его право на получение вознаграждения при наступлении определенных событий. Вероятность возникновения определенных событий влияет на измерение обязательства, но не определяет сам факт существования обязательства.

511. Если установленные выплаты основаны на размере будущих заработных плат, субъект должен измерять свои обязательства по пенсионным планам с установленными выплатами на основе, которая отражает ожидаемые увеличения заработной платы в будущем.

512. Если установленные выплаты будут уменьшены на сумму, которая будет выплачиваться по планам, финансируемым государством, субъект должен измерять свои обязательства по пенсионным планам с установленными выплатами на основе, которая отражает влияние вознаграждений, выплачиваемых по государственным планам, но только если:

- 1) эти планы были введены до отчетной даты; или
- 2) прошлый опыт либо иное надежное свидетельство указывает на то, что эти государственные вознаграждения изменятся каким-либо предсказуемым образом, например, аналогично будущим изменениям общего уровня цен или общего уровня заработной платы.

§ 229. Возмещения

513. Когда у субъекта существует фактическая уверенность в том, что другая сторона будет возмещать часть или все затраты, требуемые для погашения обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами, субъект должен признавать свои права на получение возмещения в качестве отдельного актива. Субъект должен измерять данный актив по справедливой стоимости. В отчете о прибылях и убытках расходы, связанные с пенсионным планом с установленными выплатами, могут быть представлены за вычетом сумм, признаваемых к возмещению.

§ 230. Прочие долгосрочные вознаграждения работникам

514. К прочим долгосрочным вознаграждениям работникам относятся, **н а п р и м е р** :

- 1) долгосрочные оплачиваемые отсутствия на работе, такие как оплачиваемый отпуск для работников;
- 2) юбилейные или прочие вознаграждения за выслугу лет;
- 3) долгосрочные пособия по нетрудоспособности;
- 4) участие в прибыли и премии, подлежащие выплате через двенадцать месяцев или более после окончания периода, в котором работники предоставили соответствующие услуги; и
- 5) отсроченная компенсация, выплаченная через двенадцать месяцев или более после окончания периода, в котором она была заработана.

515. Субъект должен признать задолженность по прочим долгосрочным вознаграждениям работникам, измеренную на основе чистой суммарной величины следующих величин:

- 1) приведенной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами на отчетную дату; за вычетом
- 2) справедливой стоимости на отчетную дату активов плана (если таковые имеются), которые непосредственно предназначены для исполнения обязательств.

§ 231. Выходные пособия

516. Субъект обязан в соответствии с законодательством, по договору или по иным соглашениям между субъектом и работниками или их представителями, или по имеющемуся у него обязательству, вытекающему из сложившейся деловой практики, обычаев или желания действовать справедливо, произвести выплаты (или предоставить какие-либо иные вознаграждения) работникам при их увольнении. Такие выплаты называются выходными пособиями.

517. Так как выходные пособия не обеспечивают субъекту каких-либо будущих экономических выгод, субъект должен признавать их в качестве расходов непосредственно в составе прибыли или убытка.

518. В случае признания субъектом выходных пособий может возникнуть необходимость осуществить учет секвестра вознаграждений по окончании трудовой деятельности или иных вознаграждений работникам.

519. Субъект признает выходное пособие в качестве обязательства и расходов при наличии формального обязательства:

- 1) по увольнению работника до установленного срока выхода на пенсию; или
- 2) выплате выходного пособия работникам в связи с сокращением штатов.

520. Субъект формально обязан провести увольнения только тогда, когда оно имеет подробный официальный план увольнения и отсутствует практическая возможность его аннулирования.

521. Субъект должен измерять выходные пособия на основе наилучшей расчетной оценки затрат, необходимых для погашения обязательства на отчетную дату. В случае предложения, сделанного, чтобы поощрить добровольное согласие с увольнением по сокращению штатов, основой для измерения величины выходного пособия должно быть количество работников, которые, как ожидается, согласятся с предложением.

522. Когда выходные пособия подлежат выплате в срок, превышающий 12 месяцев после отчетной даты, они должны измеряться по приведенной стоимости.

§ 232. Раскрытие информации

523. Настоящий раздел не требует раскрытия определенной информации о краткосрочных вознаграждениях работникам.

§ 233. Раскрытия информации о планах с установленными выплатами

525. Субъект раскрывает следующую информацию о пенсионном плане с установленными выплатами:

1) общее описание типа плана, включая политику фондирования;
2) учетную политику субъекта по признанию актуарных прибылей и убытков и сумму актуарных прибылей и убытков, признанных за период;

3) выверку начального и конечного сальдо задолженности по пенсионным планам с установленными выплатами, с отдельным указанием сумм выплаченных вознаграждений и всех остальных изменений;

4) разбивку задолженности по пенсионным планам с установленными выплатами на суммы, возникающие по полностью нефондируемым планам, и суммы, возникающие по планам, которые фондируются полностью либо частично;

5) выверку начального и конечного сальдо справедливой стоимости активов плана и начального и конечного сальдо любого права на возмещение, признанного как актив, с отдельным представлением, когда это применимо:

взносов работодателя;
взносов участников плана;
выплаченных вознаграждений; и
прочих изменений активов плана;

6) суммарные затраты по пенсионным планам с установленными выплатами, признанные в составе прибыли или убытка в качестве расхода за период, и соответствующую строку (строки) отчета, в которые они включены;

7) суммарные затраты по пенсионным планам с установленными выплатами за период, которые были:

включены в себестоимость запасов в соответствии с разделом 12 настоящего Стандарта; или

включены в себестоимость основных средств в соответствии с разделу 16 настоящего Стандарта;

8) по каждой из основных категорий активов плана, которые должны включать, но не ограничиваться ими: долевым инструментам, долговым инструментам, недвижимости и всем другим активам, процентное или стоимостное выражение каждой основной категории в составе справедливой

стоимости суммарных активов плана:
суммы, включенные в справедливую стоимость активов плана, по:
каждой категории собственных финансовых инструментов субъекта; и
любым объектам недвижимости, занимаемым субъектом или прочим активам
, используемым отчитывающимся субъектом;
9) фактический доход на активы плана; и
10) основные используемые актуарные допущения, включая, где это
п р и м е н и м о :
ставки дисконтирования ;
ожидаемую норму дохода на все активы плана в периодах, представленных в
ф и н а н с о в ы х о т ч е т а х ;
ожидаемые темпы роста заработных плат; и
ожидаемые изменения в стоимости медицинского обеспечения.

§ 234. Раскрытия информации о прочих долгосрочных вознаграждениях работникам

526. По каждой категории прочих долгосрочных вознаграждений работникам, которые субъект предоставляет своим работникам, субъект раскрывает характер вознаграждения, сумму обязательства и статус фондирования на отчетную дату, а также сумму любых актуарных прибылей или убытков, возникших в течение текущего периода и свою учетную политику в отношении таких актуарных прибылей и убытков.

§ 235. Раскрытия информации о выходных пособиях

527. По каждой категории выходных пособий, которые субъект предоставляет своим работникам, субъект раскрывает характер вознаграждения, свою учетную политику, сумму обязательства и статус фондирования на отчетную дату.

528. В том случае, когда существует неопределенность в отношении числа работников, которые согласятся принять предложение о выходном пособии, возникает условное обязательство. В соответствии с разделом 20 настоящего Стандарта субъект раскрывал информацию об условном обязательстве, кроме случаев, когда вероятность выбытия ресурсов для погашения обязательства невелика.

28. Налог на прибыль

§ 236. Применение

529. В соответствии с настоящим разделом субъект учитывает настоящие и будущие налоговые последствия операций и других событий в финансовых отчетах. Текущие налоговые обязательства и активы признаются в отношении текущего налога, подлежащего уплате, или текущего налога, подлежащего возмещению. Отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы признаются в отношении налоговых последствий будущего возмещения или погашения активов и обязательств субъекта по их балансовой стоимости, за исключением отдельных случаев неиспользования налоговых убытков и кредитов.

§ 237. Налоговая база

530. Налоговая база актива или обязательства - это величина, которая признавалась бы, если бы баланс составлялся в соответствии с налоговым законодательством в качестве основы учета.

531. Представленные ниже примеры иллюстрируют концепцию налоговой б а з ы :

1) Станок стоит 100 ед. Для целей налогообложения амортизация в сумме 30 ед. уже была вычтена в текущем и предшествующем периодах, а остающаяся стоимость будет вычитаться в будущих периодах либо как амортизация, либо путем вычета при выбытии. Доход, полученный в результате использования станка, подлежит налогообложению, любой доход от выбытия станка будет облагаться налогом, а любой убыток от выбытия будет вычитаться для целей налогообложения. Налоговая база станка - равна 70 ед.

2) Балансовая стоимость процентов, подлежащих выплате, равна 100 ед. Соответствующий процентный доход будет облагаться налогом на кассовой основе. Налоговая база процентов, подлежащих выплате, равна нулю.

3) Балансовая стоимость торговой дебиторской задолженности равна 100 ед. Соответствующий доход уже включен в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток). Налоговая база торговой дебиторской задолженности равна 100 ед.

4) Балансовая стоимость дебиторской задолженности по займу равняется 100 ед. Возмещение займа не будет иметь никаких налоговых последствий. Налоговая база займа равняется 100 ед.

§ 238. Временные разницы

532. Временные разницы - разницы между налоговой базой актива или обязательства и его балансовой стоимостью в финансовых отчетах, которые

приводят к возникновению налогооблагаемых или подлежащих вычету сумм, когда возмещается балансовая стоимость актива или погашается балансовая стоимость обязательства. Временные разницы могут быть налогооблагаемыми или вычитаемыми:

Налогооблагаемые временные разницы - разницы, результатом которых являются налогооблагаемые суммы при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, в которых возмещается балансовая стоимость актива или погашается балансовая стоимость обязательства.

Вычитаемые временные разницы - разницы, результатом которых являются подлежащие вычету суммы при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, в которых возмещается балансовая стоимость актива или погашается балансовая стоимость обязательства.

§ 239. Временные разницы, являющиеся временными

533. Некоторые временные разницы появляются при включении дохода или расхода в состав бухгалтерской прибыли или убытка в одном периоде, а в налогооблагаемую прибыль - в другом. Такие временные разницы часто называются временными разницами.

§ 240. Примеры временных разниц

534. В результате временной разницы возникает отложенный налоговый актив, если:

затраты подлежат вычету для налоговых целей в более позднем периоде, чем они были признаны в качестве расхода для целей финансовой отчетности.

Н а п р и м е р :

затраты по пенсиям или иным вознаграждениям работникам, признаются в качестве расхода в периодах службы работников, но подлежат вычету в налоговых целях только в будущих периодах, когда производятся взносы или выплаты;

расходы по гарантии признаются, когда происходят соответствующие продажи, но подлежат вычету для целей налогообложения, только когда оплачиваются;

налоговый убыток не может быть зачтен против налогооблагаемых прибылей прошлого или текущего периодов, но может переноситься на будущие периоды для уменьшения будущих налогооблагаемых прибылей;

расходы по безнадежным долгам признаются тогда, когда происходит оценка несобираемости счетов к получению, но подлежат вычету для целей налогообложения, только когда клиент официально начинает процедуру

банкротства ;

2) доход подлежит налогообложению в более раннем периоде, чем он признается для целей финансовой отчетности. Например: внутригрупповые прибыли, включенные в запасы, нереализованные на уровне группы, реверсируются при консолидации; для целей налогообложения признается доход от продажи финансового актива, учитывавшегося по амортизированной стоимости, но данная операция не отвечает критериям признания в качестве продажи для целей финансовой отчетности.

535. В результате временной разницы возникает отложенное налоговое обязательство, если :

доход подлежит налогообложению в более позднем периоде, чем он признается для целей финансовой отчетности. Например:

- увеличение справедливой стоимости актива признается в составе прибыли или убытка, но это увеличение подлежит налогообложению только при продаже актива ;

- для целей учета признание дохода производится согласно стадии завершения работ по договору или операции ("методом процента выполнения"), но для целей налогообложения доход подлежит налогообложению только по завершении работ по договору или операции;

- нераспределенная прибыль дочерних и ассоциированных организаций, филиалов и совместной деятельности признается в составе прибыли или убытка, но подлежит дальнейшему налогообложению, только если прибыль распределяется материнской организации;

расходы подлежат вычету для налоговых целей в более раннем периоде, чем они были признаны в качестве расхода для целей финансовой отчетности.

Н а п р и м е р :

- актив может амортизироваться для налоговых целей быстрее, чем для целей финансовой отчетности ;

- затраты по займам или затраты на разработки признаются в составе себестоимости актива, но подлежат вычету для целей налогообложения по мере их возникновения.

§ 241. Прочие временные разницы, не являющиеся временными

536. Временными разницами не являются случаи:

1) когда доходы или убытки признаются вне учетной прибыли или убытка в одном периоде, а в составе налогооблагаемой прибыли - в другом;

2) при первоначальном признании активов и обязательств как при

объединениях бизнеса, так и вне объединений бизнеса;

3) вследствие изменений налоговой базы актива или обязательства, которые не затрагивают налогооблагаемую прибыль за период.

§ 242. Гудвилл

537. Если балансовая стоимость гудвилла, возникающего в результате объединения бизнеса, отличается его налоговой базы, то имеется временная разница. Отложенный налоговый актив, возникающий при первоначальном признании гудвилла, признается в рамках учета объединения бизнеса пункт 545 настоящего Стандарта содержит исключение к признанию отложенного налогового обязательства, возникающего при первоначальном признании гудвилла.

§ 243. Временные разницы в консолидированных финансовых отчетах

538. Есть две причины, по которым в консолидированных финансовых отчетах возникают временные разницы:

1) разница между балансовой стоимостью отдельных активов и обязательств в консолидированных финансовых отчетах и их налоговой базой в налоговой юрисдикции отдельной организации группы. Такие временные разницы иногда называются внутренними базовыми разницами;

2) разница между балансовой стоимостью инвестиции материнской организации или инвестора в дочернюю организацию, ассоциированную организацию и в совместную деятельность, и налоговой базой этой инвестиции в налоговой юрисдикции инвестора. Такие временные разницы часто называются внешними базовыми разницами.

539. В тех юрисдикциях, в которых подается консолидированная налоговая отчетность и налоги рассчитываются с использованием консолидированных сумм, налоговые базы определяются на основе консолидированных сумм. В тех юрисдикциях, в которых налоги рассчитываются по каждой отдельной организации группы, налоговые базы определяются на основе расчетов, относящихся к налогам, каждой отдельной организации.

§ 244. Признание текущих налоговых обязательств и текущих налоговых активов

540. Субъект должен признавать текущие налоговые обязательства в отношении неуплаченного текущего налога за текущий и предшествующие периоды. Если уже оплаченная сумма в отношении текущего и предыдущих

периодов превышает сумму, подлежащую выплате за эти периоды, то субъект должен признавать величину превышения в качестве актива.

541. Субъект должен признавать актив в размере выгоды, связанной с налоговым убытком, который может быть перенесен на прошлый период для возмещения текущего налога за предыдущий период.

§ 245. Признание отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов

542. Субъект должен признавать отложенное налоговое обязательство по всем налогооблагаемым временным разницам, кроме случаев, изложенных в пункте 545 настоящего Стандарта.

543. Субъект должен признавать отложенный налоговый актив в соответствии с подпунктом 1) пункта 545 настоящего Стандарта:

1) по всем вычитаемым временным разницам, за исключением случаев, изложенных в подпункте 2) пункта 545 настоящего Стандарта;

2) переносу на будущий период неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов;

3) разницам между:

суммами, которые субъект первоначально признает в качестве себестоимости, или иной формой балансовой стоимости актива или обязательства; и

суммами, относящимися к активу или обязательству, которые, как ожидается, будут вычитаемыми или включены в налогооблагаемый доход в будущих периодах.

Такие разницы могут возникать при объединениях бизнеса или первоначальном приобретении отдельных активов или обязательств. Например, отложенный налоговый актив или обязательство признается, когда сумма относимая на актив, приобретенный в результате объединения бизнеса, является его справедливой стоимостью на дату приобретения, но размер будущих налоговых вычетов по нему законодательно ограничен величиной затрат, первоначально понесенных приобретаемым субъектом.

§ 246. Первоначальное признание активов и обязательств

544. Субъект должен применять принципы, изложенные в пунктах 542 и 543 настоящего Стандарта, в момент первоначального признания актива или обязательства, приобретенного как в результате объединения бизнеса, так и в других случаях. Балансовая стоимость активов и обязательств при первоначальном признании влияет на сумму признаваемого отложенного налогового обязательства или актива. Соответственно балансовая стоимость

актива или обязательства при первоначальном признании будет равна справедливой стоимости, которой бы обладал актив или обязательство, если его налоговая база или справедливая стоимость были бы равны. Вне объединений бизнеса субъект должен признать как корректировку сальдо отложенного налога л ю б у ю р а з н и ц у м е ж д у :

- 1) суммой балансовой стоимости актива или обязательства и возникающего сальдо отложенного налога; и
- 2) уплаченной либо полученной суммой.

§ 247. Исключения к основным принципам признания отложенных налогов

545. Исключения к основным принципам признания отложенных налогов:

1) субъект признает отложенный налоговый актив в той сумме, в какой существует вероятность того, что его будущая налогооблагаемая прибыль позволит возместить отложенный налоговый актив;

2) субъект не признает отложенный расход по уплате налога (доход от возмещения налога) или соответствующее налоговое обязательство (актив) по налогооблагаемым временным разницам, связанным с нераспределенными прибылями дочерних организаций, филиалов, ассоциированных организаций и совместной деятельности, за исключением случаев, когда существует вероятность того, что временная разница будет реверсирована в обозримом б у д у щ е м ;

3) субъект не признает отложенное налоговое обязательство по налогооблагаемым временным разницам, связанным с первоначальным признанием гудвилла.

§ 248. Признание непосредственно в собственном капитале

546. Субъект признает изменения текущего или отложенного налогового обязательства либо текущего или отложенного налогового актива непосредственно в собственном капитале, а не в составе прибыли или убытка, если доход или расход, в результате которого возникла эта временная разница, был признан непосредственно в капитале.

§ 249. Измерение текущих налоговых активов и обязательств

547. Субъект измеряет текущие налоговые обязательства (активы) за текущий и предшествующий периоды и соответствующий расход по налогу (доход от возмещения) в размере суммы, которую предполагается уплатить налоговым

органам (получить возмещение от них) с использованием налоговых ставок (и налогового законодательства), которые были приняты или по существу приняты по состоянию на отчетную дату.

§ 250. Измерение отложенных налоговых обязательств (активов)

548. Субъект измеряет отложенные налоговые активы и обязательства и соответствующий расход по налогу (доход от возмещения), используя налоговые ставки, которые, как ожидается, будут применяться к периоду реализации актива или погашения обязательства, на основе налоговых ставок, (и налогового законодательства), которые были приняты или по существу приняты по состоянию на отчетную дату.

§ 251. Дисконтирование

549. Хотя в связи с отложенными налоговыми активами и отложенными налоговыми обязательствами возникают потоки денежных средств в будущем, субъект не должен дисконтировать их для отражения временной стоимости денег .

§ 252. Выбор налоговой ставки

550. Когда к разным уровням налогооблагаемой прибыли применяются разные налоговые ставки, субъект измеряет отложенный расход по налогу (доход от возмещения) и соответствующие отложенные налоговые обязательства (активы), используя среднюю величину принятых или по существу принятых налоговых ставок, которые, как ожидается, будут применяться к налогооблагаемым прибылям (налоговым убыткам) периодов, в которых ожидается возвращение временных разниц.

551. Измерение отложенного расхода по налогу (дохода от возмещения) и соответствующих отложенных налоговых обязательств (активов) должно отражать налоговые последствия, которые возникли бы в зависимости от способа , каким субъект предполагает на отчетную дату возместить или погасить балансовую стоимость своих активов и обязательств. Например, если временная разница возникает по статье доходов, которая, как ожидается, в будущем периоде будет облагаться как прибыль от прироста стоимости, то соответствующий отложенный расход по налогу будет измеряться на основе налоговой ставки, действующей в отношении прибылей от прироста стоимости.

§ 253. Пересмотр отложенных налоговых активов

552. Субъект должен пересматривать балансовую стоимость отложенного налогового актива на каждую отчетную дату. Субъект уменьшает балансовую стоимость отложенного налогового актива и увеличивает расход по налогу в той степени, в какой данный актив обесценился, т.е. в той степени, в которой больше не существует вероятности того, что будет получена достаточная налогооблагаемая прибыль, дающая возможность возместить этот отложенный налоговый актив. Субъекту следует реверсировать такое уменьшение в той степени, в какой позднее появится вероятность наличия достаточной налогооблагаемой прибыли.

§ 254. Удержание налога на дивиденды

553. Когда организация выплачивает дивиденды своим акционерам, к нему может быть предъявлено требование об уплате части этих дивидендов налоговым органам от имени акционеров. Такая сумма, уплаченная или подлежащая уплате налоговым органам, признается непосредственно в капитале как часть дивидендов.

§ 255. Раскрытие информации

554. Субъект отдельно раскрывает основные компоненты расхода по налогу (дохода от возмещения налога). Такие компоненты расхода по налогу (дохода от возмещения налога) могут включать:

- 1) текущие расходы по налогу (доходы от возмещения налога);
- 2) любые корректировки, признанные в периоде, по текущему налогу за предшествующие периоды;
- 3) величину отложенного расхода по налогу (дохода от возмещения налога), связанного с образованием и реверсированием временных разниц;
- 4) величину отложенного расхода по уплате налога (дохода от возмещения налога), связанного с изменениями в налоговых ставках или введением новых налогов;
- 5) сумму выгоды, возникающей от ранее непризнанных налоговых убытков, налоговых кредитов или временных разниц, относящихся к предшествующему периоду, которая используется для уменьшения текущего расхода по налогу; и
- 6) величину отложенного расхода по уплате налога (дохода от возмещения), возникающего в результате обесценения или реверсирования предыдущего обесценения отложенного налогового актива.

555. Субъект отдельно раскрывает следующую информацию:

- 1) совокупный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, которые признаются непосредственно в капитале;

2) числовую выверку между признанным расходом по налогу (доходом от возмещения) и расходом по налогу (доходом от возмещения), который может быть рассчитан путем умножения прибыли на применимую налоговую ставку (и), отдельно раскрывая информацию по каждой из значительных разниц;

3) объяснение изменений применимой налоговой ставки (ставок) по сравнению с предшествующим отчетным периодом;

4) сумму (и, если имеется, дату истечения срока действия) временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и кредитов, по которым в балансе не был признан отложенный налоговый актив; и

5) совокупную величину временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации и в совместную деятельность, по которым отложенные налоговые обязательства не были признаны;

6) совокупную величину временных разниц, связанных с первоначальным признанием гудвилла, в отношении которого отложенные налоговые обязательства не были признаны.

29. Финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики

§ 256. Применение

557. Признаками гиперинфляции являются определенные характеристики экономической среды страны. Экономика является гиперинфляционной, если кумулятивный показатель инфляции за три года приближается или превосходит 100%.

558. Субъект, функциональная валюта которого является валютой гиперинфляционной экономики, должен применять МСФО (IAS) 29 "Финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики" при подготовке и представлении финансовых отчетов в соответствии с настоящим Стандартом.

559. Вкратце, МСФО (IAS) 29 "Финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики" требует, чтобы финансовые отчеты организации, функциональная валюта которой является валютой гиперинфляционной экономики, представлялись в валюте представления по состоянию на конец отчетного периода. Соответствующие показатели за предшествующий период и любая информация в отношении более ранних периодов должны также представляться в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Доход или убыток по чистой монетарной позиции должен включаться в состав прибыли или убытка и раскрываться отдельно.

30. Перевод операций в иностранной валюте

§ 257. Применение

560. Субъект может вести иностранные операции двумя способами. Он может проводить операции в иностранной валюте или осуществлять деятельность за рубежом. Настоящий раздел предписывает способ отражения операций в иностранной валюте и операций, осуществляемых в рамках зарубежной деятельности, в финансовых отчетах субъекта, а также способ перевода финансовых отчетов в валюту представления. Учет финансовых инструментов, выраженных в иностранной валюте, и учет операций хеджирования статей в иностранной валюте рассматривается в разделе 11 настоящего Стандарта.

§ 258. Функциональная валюта

561. Каждый субъект должен определить свою функциональную валюту. Функциональная валюта - валюта основной экономической среды, в которой функционирует субъект.

562. Функциональной валютой в Республике Казахстан является - тенге.

§ 259. Отражение операций в иностранной валюте в функциональной валюте и первоначальное признание

563. Операция в иностранной валюте - операция, которая выражена или окончательный расчет по которой должен производиться в иностранной валюте, включая операции, при которых субъект:

1) покупает или продает товары или услуги, цены которых выражены в иностранной валюте;

2) предоставляет или получает займы, по которым подлежащие оплате или получению суммы выражены в иностранной валюте; или

3) каким-либо иным образом приобретает или реализует активы, принимает на себя или погашает обязательства, выраженные в иностранной валюте.

564. При первоначальном признании в иностранной валюте субъект должен учесть операцию путем применения к сумме в иностранной валюте спот-курса между функциональной валютой и иностранной валютой на дату операции.

565. Дата операции - дата, на которую операция впервые удовлетворяет критериям признания в соответствии с настоящим Стандартом. Исходя из практических соображений, часто используется курс, который является приблизительным значением фактического курса на дату операции, например,

средний курс за неделю или месяц может использоваться для всех операций в каждой иностранной валюте, совершенных в течение этого периода. Однако при значительных колебаниях обменных курсов валют использование среднего курса за период недопустимо.

§ 260. Отчетность на конец последующих отчетных периодов

566. В конце каждого отчетного периода субъект должен:

1) переводить монетарные статьи в иностранной валюте, используя курс **з а к р ы т и я** ;

2) переводить немонетарные статьи, измеряемые по исторической стоимости в иностранной валюте, используя обменный курс валют на дату операции; и

3) переводить немонетарные статьи, измеряемые по справедливой стоимости в иностранной валюте, используя обменные курсы валют на дату определения справедливой стоимости.

567. Субъект должен признавать курсовые разницы, возникающие при окончательном расчете по монетарным статьям или при переводе монетарных статей по курсам, отличным от тех, по которым они были переведены при первоначальном признании в течение периода или в предыдущих финансовых отчетах, в составе прибыли или убытка в том периоде, в котором они возникают, за исключением случаев, описанных в пункте 570 настоящего Стандарта.

568. Когда доход или убыток от немонетарной статьи признается непосредственно в капитале, субъект признает любой компонент такого дохода или убытка, связанный с изменением курсов валют, непосредственно в капитале. И наоборот, если доход или убыток от немонетарной статьи признается в составе прибыли или убытка, субъект признает любой компонент такого дохода или убытка, связанный с изменением курсов валют, в составе прибыли или убытка.

§ 261. Чистая сумма инвестиции в зарубежную деятельность

569. У субъекта может быть монетарная статья, подлежащая получению или выплате зарубежной деятельности. Статья, окончательный расчет по которой в обозримом будущем не планируется или маловероятен, является, по существу, частью чистой суммы инвестиции субъекта в эту зарубежную деятельность и учитывается в соответствии с пунктом 570 настоящего Стандарта. Такие монетарные статьи могут включать долгосрочную дебиторскую задолженность или займы. Они не включают торговую дебиторскую задолженность или торговую кредиторскую задолженность.

570. Курсовые разницы, возникающие по монетарной статье, которая составляет часть чистой суммы инвестиции отчитывающегося субъекта в

зарубежную деятельность, должны признаваться в составе прибыли или убытка в отдельных финансовых отчетах отчитывающегося субъекта или в отдельных финансовых отчетах зарубежной деятельности. В финансовых отчетах, охватывающих зарубежную деятельность и отчитывающегося субъекта (например, в консолидированных финансовых отчетах в случаях, когда зарубежная деятельность является дочерней организацией), такие курсовые разницы должны признаваться первоначально в отдельном компоненте капитала и отражаться в составе прибыли или убытка при выбытии чистой суммы инвестиции в соответствии с пунктом 581 настоящего Стандарта.

§ 262. Изменение курса иностранной валюты

571. В случае изменения курса иностранной валюты субъекту необходимо применить процедуры перевода, начиная с даты этого изменения.

572. Функциональная валюта субъекта отражает основополагающие операции, события и обстоятельства, относящиеся к субъекту. Соответственно, после того, как функциональная валюта определена, она может меняться только при условии изменения этих основополагающих операций, событий и обстоятельств. Например, изменение валюты, которая, в основном, влияет на продажные цены товаров и услуг, может привести к изменению функциональной валюты субъекта.

573. Влияние изменения курса иностранной валюты учитывается перспективно. Другими словами, субъект переводит все статьи в новую функциональную валюту с использованием обменного курса валют на дату изменения. Полученные таким образом переведенные суммы немонетарных статей рассматриваются как их историческая стоимость. Курсовые разницы, возникающие от перевода зарубежной деятельности, ранее классифицированные в капитале в соответствии с пунктом 570 настоящего Стандарта, не должны признаваться в составе прибыли или убытка до выбытия этой деятельности.

§ 263. Использование валюты представления, отличной от функциональной валюты и перевод в валюту представления

574. Если валюта отчетности отличается от функциональной валюты субъекта, то он должен переводить результаты своей деятельности и финансовое положение в валюту отчетности. Например, если группа включает отдельные организации с разными функциональными валютами, то результаты деятельности и финансовое положение каждой организации выражаются в общей валюте, для того чтобы можно было представить консолидированные финансовые отчеты.

575. Субъект, функциональная валюта которого не является валютой гиперинфляционной экономики, должен переводить результаты деятельности и финансовое положение в другую валюту отчетности с использованием следующих процедур:

1) активы и обязательства в каждом представленном балансе (то есть, включая сравнительные суммы) должны быть переведены по курсу закрытия на дату соответствующего баланса;

2) доходы и расходы в каждом отчете о прибылях и убытках (то есть, включая сравнительные суммы) должны быть переведены по обменным курсам валют на даты совершения операций; и

3) все возникающие курсовые разницы должны признаваться как отдельный компонент капитала.

576. Из практических соображений субъект может использовать курсы, приблизительно равные обменным курсам валют на даты операций, например, средний курс за период, для перевода статей доходов и расходов. Однако при значительных колебаниях обменных курсов валют использование среднего курса за период не допускается.

577. Курсовые разницы, упомянутые в пункте 575 настоящего Стандарта возникают в результате:

1) перевода доходов и расходов по обменным курсам валют на даты операций, а активов и обязательств - по курсу закрытия. Такие курсовые разницы возникают как по статьям доходов и расходов, признанным в составе прибыли или убытка, так и по тем статьям, которые признаются непосредственно в капитале;

2) перевода чистых активов на начало периода по курсу закрытия, который отличается от предыдущего курса закрытия.

Когда курсовые разницы относятся к зарубежной деятельности, которая консолидирована, но находится не в полной собственности, накопленные курсовые разницы, возникающие от перевода и относящиеся к доле меньшинства, относятся на долю меньшинства и признаются как ее часть в консолидированном балансе.

578. Субъект, функциональная валюта которого не является валютой гиперинфляционной экономики, должен переводить результаты деятельности и финансовое положение в другую валюту отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 21 "Влияние изменений обменных курсов валют".

§ 264. Перевод зарубежной деятельности в валюту представления инвестора

579. Включение результатов деятельности и финансового положения зарубежной деятельности в результаты деятельности и финансовое положение отчитывающегося субъекта выполняется в соответствии с обычными процедурами консолидации, такими, как исключение внутригрупповых остатков и внутригрупповых операций дочернего предприятия в соответствии с разделами 9 и 14 настоящего Стандарта. Однако внутригрупповой монетарный актив (или обязательство), как краткосрочный, так и долгосрочный, не может быть зачтен против соответствующего внутригруппового обязательства (или актива) без отражения влияния колебаний обменного курса валют в консолидированных финансовых отчетах. Это объясняется тем, что монетарная статья представляет собой обязательство по обмену одной валюты на другую и подвергает отчитывающегося субъекта риску возникновения дохода или убытка в результате колебаний обменного курса валют. Соответственно, в консолидированных финансовых отчетах отчитывающегося субъекта такая курсовая разница по-прежнему признается в составе прибыли или убытка или, если она возникает при обстоятельствах, изложенных в пункте 570 настоящего Стандарта, до момента выбытия зарубежной деятельности она должна отражаться субъектом в капитале.

580. Гудвилл, возникающий при приобретении зарубежной деятельности, и корректировки балансовой стоимости ее активов и обязательств с целью их отражения по справедливой стоимости, возникающие при приобретении этой зарубежной деятельности, должны учитываться как активы и обязательства зарубежной деятельности. Таким образом, они должны быть выражены в функциональной валюте зарубежной деятельности и переведены по курсу закрытия в соответствии с пунктом 575 настоящего Стандарта.

§ 265. Выбытие зарубежной деятельности

581. При выбытии зарубежной деятельности накопленная сумма курсовых разниц, отсроченная в отдельном компоненте капитала, относящаяся к этой зарубежной деятельности, должна признаваться в составе прибыли или убытка в тот момент, когда признается доход или убыток от выбытия.

§ 266. Раскрытие информации

582. В пунктах 584 и 586 настоящего Стандарта ссылки на "функциональную валюту" в случае группы относятся к функциональной валюте материнской организации.

583. Субъект раскрывает:

- 1) сумму курсовых разниц, признанных в составе прибыли или убытке, за

исключением тех, которые возникают по финансовым инструментам, измеренным по справедливой стоимости в составе прибыли или убытка в соответствии с разделом 11 настоящего Стандарта; и

2) чистые курсовые разницы, классифицируемые в отдельном компоненте капитала, и выверку суммы этих курсовых разниц на начало и конец периода.

584. Субъект должен раскрывать информацию о валюте, в которой представляются финансовые отчеты. В случае если валюта отчетности отличается от функциональной валюты, субъекту необходимо указать данный факт вместе с раскрытием информации о функциональной валюте.

585. В случае изменения функциональной валюты отчитывающегося субъекта или значительной зарубежной деятельности субъекта необходимо раскрыть данный факт и причину изменения функциональной валюты.

586. Когда субъект представляет дополнительную финансовую информацию в валюте, которая отличается и от его функциональной валюты, и от его валюты представления, субъект должен:

1) четко обозначить данную информацию как дополнительную, для того чтобы отличить ее от информации, которая отвечает требованиям настоящего Стандарта;

2) раскрыть валюту, в которой приводится дополнительная информация; и

3) раскрыть функциональную валюту субъекта и метод перевода, использованный для определения дополнительной информации.

31. События после окончания отчетного периода

§ 267. Определение

587. События после окончания отчетного периода - это события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между окончанием отчетного периода и датой утверждения финансовых отчетов к выпуску. Различают два типа таких событий:

1) события, подтверждающие обстоятельства, существовавшие на конец отчетного периода (корректирующие события после окончания отчетного периода); и

2) события, свидетельствующие об обстоятельствах, возникших после окончания отчетного периода (некорректирующие события после окончания отчетного периода).

588. К событиям после окончания отчетного периода относятся все события вплоть до даты утверждения финансовых отчетов к выпуску, даже если они

произошли после опубликования данных о прибыли субъекта или другой выборочной финансовой информации.

§ 268. Корректирующие события после окончания отчетного периода

589. Субъект должен корректировать суммы, признанные в финансовых отчетах, включая соответствующие раскрытия, для отражения корректирующих событий после окончания отчетного периода.

590. Ниже приводятся примеры корректирующих событий после окончания отчетного периода, которые субъект обязан учитывать путем корректировки сумм, признанных в финансовых отчетах, или путем признания ранее не признанных статей:

1) урегулирование судебного спора, состоявшееся после окончания отчетного периода, в ходе которого подтвердился факт наличия у субъекта существующего обязательства на конец отчетного периода. Субъект корректирует ранее признанное оценочное обязательство, относящийся к данному судебному спору, в соответствии с разделом 20 настоящего Стандарта или признает новое оценочное обязательство. Субъекту не достаточно только раскрыть условное обязательство, так как урегулирование предоставляет дополнительные доказательства, которые рассматриваются в соответствии с разделом 20 настоящего Стандарта;

2) получение информации после окончания отчетного периода, свидетельствующей или об обесценении актива, существовавшем на конец отчетного периода, или о необходимости корректировки ранее признанного убытка от обесценения данного актива. Например:

банкротство покупателя, произошедшее после отчетной даты, обычно подтверждает существование на отчетную дату убытка по торговой дебиторской задолженности, и субъекту необходимо скорректировать балансовую стоимость торговой дебиторской задолженности; и

продажа запасов, произошедшая после окончания отчетного периода, может служить свидетельством об их продажной цене на конец отчетного периода;

3) определение после окончания отчетного периода себестоимости активов, приобретенных до окончания отчетного периода, или поступлений от продажи активов, проданных до окончания отчетного периода;

4) определение после окончания отчетного периода суммы выплат по планам участия в прибыли или премирования, если на конец отчетного периода у субъекта существовало юридическое обязательство или вытекающее из практики обязательство произвести такие выплаты в связи с событиями, произошедшими до этой даты;

5) обнаружение фактов мошенничества или ошибок, которые подтверждают, что финансовые отчеты являются неверными.

§ 269. Некорректирующие события после окончания отчетного периода

591. Субъект не должен корректировать суммы, признанные в финансовые отчеты, для отражения некорректирующих событий после окончания отчетного периода.

592. Примером некорректирующего события после окончания отчетного периода является снижение рыночной стоимости инвестиций в период между окончанием отчетного периода и датой утверждения финансовых отчетов к выпуску. Падение рыночной стоимости обычно не связано с состоянием инвестиций на конец отчетного периода, а отражает обстоятельства, возникшие в последующем периоде. Поэтому субъект не корректирует суммы, признанные в финансовых отчетах в отношении таких инвестиций. Аналогичным образом, субъект не корректирует суммы раскрытий на конец отчетного периода по этим инвестициям, хотя ему, возможно, придется представить дополнительные раскрытия в соответствии с пунктом 595 настоящего Стандарта.

§ 270. Дивиденды

593. Если субъект объявил дивиденды владельцам долевых инструментов после окончания отчетного периода, то он не должен признавать эти дивиденды как обязательство на конец отчетного периода.

§ 271. Раскрытие информации

594. Субъект раскрывает дату утверждения финансовых отчетов к выпуску и должностное лицо (орган), утвердившее финансовые отчеты к выпуску. В случае если владельцы организации или другие лица имеют право вносить поправки в финансовые отчеты после ее выпуска, субъекту следует раскрыть данный факт.

595. Субъект раскрывает следующую информацию по каждой категории некорректирующих событий после окончания отчетного периода:

- 1) характер события; и
- 2) оценку его финансовых последствий или заявление о невозможности такой оценки.

596. Ниже приводятся примеры некорректирующих событий после окончания отчетного периода, по которым обычно требуется раскрытие:

- 1) крупное объединение бизнеса или выбытие крупной дочерней организации

;

- 2) оглашение плана по прекращению деятельности;
- 3) крупные покупки активов, классификация активов в качестве предназначенных для продажи в соответствии с разделом 16 настоящего Стандарта, прочие выбытия активов или экспроприация большей части активов государством ;
- 4) уничтожение крупных производственных мощностей субъекта в результате пожара ;
- 5) объявление о крупномасштабной реструктуризации или начало ее реализации ;
- 6) крупные операции с обыкновенными акциями и операции с потенциальными обыкновенными акциями;
- 7) необычно большие изменения стоимости активов или обменных курсов валют ;
- 8) изменения налоговых ставок или налогового законодательства, принятые или объявленные, которые оказывают значительное влияние на текущие и отложенные налоговые активы и обязательства;
- 9) принятие значительных обязательств или условных обязательств, например, при выдаче значительных гарантий;
- 10) начало крупного судебного разбирательства, связанного исключительно с событиями, произошедшими после окончания отчетного периода.

32. Раскрытие информации о связанных сторонах

§ 272. Основные требования

597. Настоящий раздел требует, чтобы субъект включал в свои финансовые отчеты раскрытия информации, необходимые для привлечения внимания к возможности того, что на финансовое положение и прибыль или убыток может повлиять наличие связанных сторон, непогашенные сальдо и операции с такими сторонами.

598. При рассмотрении каждого возможного случая взаимоотношений между связанными сторонами необходимо обращать внимание на содержание отношений, а не только на их юридическую форму.

599. Сторона является связанной с организацией, когда:

- 1) сторона прямо или косвенно через одного или более посредников: контролирует организацию, контролируется им или находится под общим контролем с ним (это включает материнские организации, дочерние организации и дочерние организации одной материнской организации);

владеет долей участия в организации, которая наделяет ее значительным влиянием над организацией;

имеет совместный контроль над организацией;

2) сторона является ассоциированной организацией в соответствии с МСФО (IAS) 28 "Учет инвестиций в ассоциированные организации";

3) сторона осуществляет совместную деятельность, в которой организация является участником в соответствии с МСФО (IAS) 31 "Участие в совместной деятельности";

4) сторона входит в состав управленческого персонала высшего звена организации или его материнской организации;

5) сторона является ближайшим членом семьи лиц, перечисленных в подпунктах 1) или 4) настоящего пункта;

6) сторона является организацией, которая контролируется ей, находится под общим контролем с ней или находится под ее значительным влиянием, или если значительное количество голосов в такой организации, прямо или косвенно, принадлежит любому из лиц, перечисленных в подпунктах 4) или 5) настоящего пункта; или

7) сторона является планом вознаграждений по окончании трудовой деятельности, предназначенных для работников организации или работников любой организации, являющейся связанной стороной по отношению к этой организации.

600. В контексте настоящего Стандарта не обязательно считаются связанными сторонами:

1) две организации, только при наличии у них общего директора или иного члена управленческого персонала высшего звена;

2) два участника совместной деятельности, только потому, что они обладают совместным контролем над совместной деятельностью;

3) только на основании их обычных сделок с организацией (хотя они могут влиять на свободу действий организации или принимать участие в процессе принятия решений организацией) со следующими сторонами:

сторонами, предоставляющими финансовые ресурсы;

профсоюзами;

коммунальными службами; и

государственными учреждениями и ведомствами;

клиент, поставщик, франшизодатель, дистрибьютор или генеральный агент, с которым организация заключает значительные по объему сделки, только на основании возникающей в результате этого экономической зависимости.

§ 273. Раскрытие информации об отношениях

601. Информация об отношениях между материнскими и дочерними организациями раскрывается независимо от того, осуществлялись ли операции между этими связанными сторонами. Организация раскрывает название своей материнской организации и иной стороны, если она не является материнской организацией, обладающей основным правом контроля. Если материнская организация или сторона, обладающая основным правом контроля, не представляют финансовые отчеты для широкого круга пользователей, то необходимо также раскрывать название материнской организации, представляющей такие отчеты.

§ 274. Раскрытие информации о компенсациях управленческого персонала высшего звена

602. Управленческий персонал высшего звена - лица, прямо или косвенно, обладающие полномочиями и ответственные за планирование, управление и контролирование деятельности субъекта, включая директоров (исполнительных и других) этого субъекта. Компенсация включает все виды вознаграждений работникам в соответствии с разделом 27 настоящего Стандарта, включая вознаграждения работникам в форме платежей, основанных на акциях. Вознаграждения работникам - это все виды возмещений, которые выплачиваются, подлежат выплате или предоставляются субъектом или от имени субъекта (например, его материнской организацией или акционером) в обмен на оказанные субъектом услуги. Они также включают такие возмещения, выплачиваемые в отношении организации от лица материнской организации.

603. Субъект должен раскрывать информацию о компенсациях управленческому персоналу высшего звена в суммарном выражении и по каждой из следующих категорий:

- 1) краткосрочные вознаграждения работникам;
- 2) вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- 3) прочие долгосрочные вознаграждения работникам;
- 4) выходные пособия; и
- 5) платежи, основанные на акциях.

§ 275. Раскрытие информации об операциях между связанными сторонами

604. Операция между связанными сторонами - передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами независимо от того, проводится

оплата или нет. Примеры операций со связанными сторонами, включают, но не ограничиваются ими:

- 1) операции между субъектами и его основным владельцем (владельцами);
- 2) операции между двумя субъектами, при совершении которых оба субъекта находились под контролем одного и того же владельца либо лица;
- 3) операции, при которых субъект или лицо, контролирующее отчитывающегося субъекта, непосредственно несет расходы, которые в противном случае были бы понесены отчитывающимся субъектом.

605. Если имели место операции со связанными сторонами, то субъект раскрывает как информацию о характере отношений со связанными сторонами, так и информацию о самих операциях и непогашенных сальдо, необходимую для понимания возможного влияния таких отношений на финансовые отчеты. Эти требования к раскрытию информации дополняют требования к раскрытию информации о компенсациях управленческому персоналу высшего звена. Как минимум, раскрытия информации должны включать:

- 1) суммы операций;
- 2) суммы непогашенных сальдо и условия по ним, включая информацию о том, являются ли они обеспеченными, и характер возмещения, подлежащего уплате при окончательном расчете по ним; и подробное описание гарантий, полученных или предоставленных;
- 3) оценочные обязательства по сомнительным долгам, относящимся к непогашенным сальдо;
- 4) расходы, признанные в течение периода в отношении безнадежных или сомнительных долгов, причитающихся со связанных сторон.

606. Субъект раскрывает информацию в соответствии с пунктом 605 настоящего Стандарта, отдельно по каждой из следующих категорий:

- 1) материнскую организацию;
- 2) организацию, имеющую совместный контроль или значительное влияние на субъекта;
- 3) дочерние организации;
- 4) ассоциированные организации;
- 5) организацию совместной деятельности, в которой данный субъект является участником;
- 6) управленческий персонал высшего звена субъекта или его материнской организации (суммарные величины); и
- 7) прочие связанные стороны.

607. Ниже приведены примеры операций, по которым раскрывается информация, если в них участвует связанная сторона:

- 1) покупка или продажа продукции (готовой или незавершенной);
- 2) приобретение или продажа имущества и других активов;
- 3) оказание или получение услуг;
- 4) аренда;
- 5) передача исследований и разработок;
- 6) передачи по лицензионным соглашениям;
- 7) передачи по финансовым соглашениям (в том числе кредиты и взносы в капитал в денежной или в натуральной форме);
- 8) предоставление гарантий или залога: погашения обязательств от имени субъекта или субъектом от имени другой стороны;

и участие материнской или дочерней организации в пенсионном плане с установленными выплатами, по которому происходит распределение рисков между организациями группы.

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

609. Субъект может раскрывать аналогичные по характеру статьи в совокупности, за исключением случаев, когда раздельное раскрытие информации необходимо для понимания влияния операций между связанными сторонами на финансовые отчеты субъекта.

33. Специализированные отрасли

§ 276. Сельское хозяйство

610. Субъект, применяющий настоящий Стандарт и занимающийся сельскохозяйственной деятельностью, оценивает для каждого из своих биологических активов, возможно ли определение его справедливой стоимости без чрезмерных затрат или усилий:

1) субъект должен использовать модель учета по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство", для учета биологических активов, справедливая стоимость которых может быть определена без чрезмерных затрат или усилий, а также представлять все соответствующие раскрытия, требуемые МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство";

2) субъект должен измерять биологические активы, справедливая стоимость которых не может быть определена без чрезмерных затрат и усилий, по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от

обесценения. В отношении таких биологических активов субъект раскрывает следующую информацию:

описание биологических активов;
объяснение причин, в силу которых справедливую стоимость невозможно измерить с достаточной степенью надежности;
по возможности, диапазон оценок, внутри которого, скорее всего, находится справедливая стоимость;
используемый метод начисления амортизации;
применяемые сроки полезного использования или нормы амортизационных отчислений;
и
совокупную балансовую стоимость и накопленную амортизацию (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода.

Субъект должен измерять сельскохозяйственную продукцию, собранную с биологических активов, по справедливой стоимости за вычетом расчетных затрат на продажу на момент сбора урожая. Такой показатель является себестоимостью на эту дату при применении раздела 12 или других разделов настоящего Стандарта.

§ 277. Добывающие отрасли

611. Субъект, применяющий настоящий Стандарт и занимающийся разведкой, оценкой запасов или добычей полезных ископаемых, должен признавать затраты на разведку в качестве расхода в том периоде, в котором они были понесены. При учете затрат на приобретение или разработку материальных и нематериальных активов, предназначенных для использования в деятельности по добыче ископаемых, субъект должен применять разделы 16 и 17 настоящего Стандарта соответственно. Если у субъекта имеется обязательство демонтировать или ликвидировать объект либо восстановить участок, такие обязательства и затраты учитываются в соответствии с разделами 16 и 20 настоящего Стандарта.

34. Прекращенная деятельность и активы, предназначенные для продажи

§ 278. Прекращенная деятельность

612. Прекращенная деятельность является компонентом субъекта, который либо выбыл, либо классифицируется как предназначенный для продажи, и
1) представляет собой отдельный значительный вид деятельности или

географический район ведения деятельности;

2) является частью единого скоординированного плана выбытия отдельного значительного вида деятельности или географического района ведения деятельности ; или

3) является дочерней организацией, приобретенной исключительно с целью последующей перепродажи.

§ 279. Представление и раскрытие информации

613. Субъект раскрывает:

1) единую сумму в самом отчете о прибылях и убытках, которая складывается из:

прибыли или убытка после налогов от прекращенной деятельности; и прочего дохода или убытка после налогов, признанного при измерении по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или при выбытии активов или групп(ы) активов и обязательств, относящихся к прекращенной деятельности ;

2) разбивку единой суммы, указанной в пункте 1) настоящего пункта на: доходы, расходы и доналоговую прибыль или убыток и расходы по налогу на прибыль прекращенной деятельности;

прочий доход или убыток, признанный при измерении по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, или при выбытии активов или групп(ы) активов и обязательств, относящихся к прекращенной деятельности, и соответствующие расходы по налогу на прибыль.

Разбивка на составляющие может быть представлена в примечаниях или в самом отчете о прибылях и убытках. Если разбивка представлена в самом отчете о прибылях и убытках, то она должна содержаться в разделе, относящемся к прекращенной деятельности, то есть отдельно от продолжающейся деятельности;

3) чистые потоки денежных средств, относящиеся к операционной и инвестиционной деятельности, а также к деятельности по финансированию прекращенной деятельности. Такие раскрытия могут быть представлены в примечаниях или в самих финансовых отчетах.

614. Если только это не представляется практически неосуществимым, для самого последнего представляемого периода субъект должен пересчитать раскрываемую информацию в предыдущем пункте в отношении предыдущих периодов, представленных в финансовых отчетах, таким образом, чтобы эта раскрываемая информация относилась ко всей деятельности, которая была прекращена на конец отчетного периода.

615. Если субъект прекращает классификацию компонента как предназначенного для продажи, то субъект должен переклассифицировать результаты деятельности компонента, ранее представленного в качестве прекращенной деятельности, и включить их в прибыль от продолжающейся деятельности для всех представленных периодов. В отношении сумм за предыдущие периоды должно быть указано, что они были пересчитаны.

§ 280. Долгосрочные активы, предназначенные для продажи

616. Субъект классифицирует долгосрочный актив (включая основные средства, нематериальные активы и инвестиции в дочерние и ассоциированные организации и в совместную деятельность) как предназначенный для продажи, если его балансовая стоимость будет возмещена в основном за счет продажи, а не посредством продолжающегося использования. Для этого актив (или группа на выбытие) должен быть в наличии для немедленной продажи в существующем состоянии и только на обычных условиях, которые сопутствуют продаже таких активов, его продажа должна быть высоко вероятной, и субъект должен намереваться завершить его продажу в течение одного года с момента классификации как предназначенного для продажи.

617. Субъект измеряет долгосрочный актив (или группу на выбытие), классифицированный как предназначенный для продажи, по наименьшему значению из балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

618. Субъект не должен амортизировать долгосрочный актив, пока он классифицируется как предназначенный для продажи или пока он является частью группы на выбытие, классифицированной как предназначенной для продажи. Проценты и прочие расходы, относящиеся к обязательствам группы на выбытие, классифицированной как предназначенной для продажи, должны продолжать признаваться.

§ 281. Раскрытие информации

619. Субъект раскрывает следующую информацию в периоде, в котором долгосрочные активы были либо классифицированы как предназначенные для продажи, либо проданы:

- 1) описание актива или группы на выбытие;
- 2) описание фактов и обстоятельств, относящихся к продаже или ведущих к предполагаемому выбытию, и ожидаемый способ и сроки этого выбытия; и
- 3) признанный доход или убыток, если они были отражены в самом отчете о прибылях и убытках.

35. Промежуточная финансовая отчетность

§ 282. Применение

620. При выпуске промежуточной финансовой отчетности, описываемой в качестве соответствующей настоящему Стандарту, субъект должен применять МСФО (IAS) 34 "Промежуточная финансовая отчетность" либо все требования настоящего Стандарта, за исключением случаев, изложенных в пункте 621 настоящего Стандарта.

621. Если субъект обычно не подготавливает промежуточные финансовые отчеты, а сталкивается с такой необходимостью в единичном случае (например, в связи с объединением бизнеса), он может использовать годовые финансовые отчеты за предыдущие годы в качестве сравнительной информации за предыдущие периоды, представление которой требуется согласно МСФО (IAS) 34 "Промежуточная финансовая отчетность" или пункту 59 настоящего Стандарта, если подготовка финансовых отчетов за сопоставимый промежуточный период практически неосуществима.

36. Переход на МСФО для субъектов, впервые применяющих МСФО

§ 283. Применение

622. Настоящий раздел применяется к субъектам, впервые применяющим настоящий Стандарт, независимо от того, использовал ли он ранее в качестве основы учета МСФО или иные общепринятые принципы бухгалтерского учета. Субъект, впервые применяющий настоящий Стандарт, использует настоящий раздел для финансовых отчетов, впервые подготовленных в соответствии с настоящим Стандартом.

623. Финансовые отчеты субъекта, впервые подготовленные в соответствии с настоящим Стандартом, - первые годовые финансовые отчеты субъекта, в которых субъект делает явное и безоговорочное заявление об их соответствии настоящему Стандарту. Финансовые отчеты, подготовленные в соответствии с настоящим Стандартом, являются первыми годовыми финансовыми отчетами субъекта, когда, например, он:

- 1) не представлял финансовые отчеты в предыдущих периодах;
- 2) представлял самые последние финансовые отчеты за предыдущие периоды в соответствии со стандартами бухгалтерского учета, которые согласуются с настоящим Стандартом не во всех аспектах; или

3) представлял самые последние финансовые отчеты за предыдущие периоды в соответствии с МСФО.

624. Пункт 62 настоящего Стандарта дает определение полного набора финансовых отчетов.

625. Пункт 59 настоящего Стандарта требует представления полного набора финансовых отчетов для раскрытия сравнительной информации в отношении предыдущего сопоставимого периода по всем денежным суммам, отраженным в финансовых отчетах, наряду с определенной сравнительной информацией описательного характера. Субъект может представлять сравнительную информацию по более чем одному предыдущему периоду. Поэтому датой перехода субъекта на настоящий Стандарт является начало самого раннего периода, для которого субъект представляет полную сравнительную информацию в соответствии с настоящим Стандартом в своих первых финансовых отчетах, отвечающих требованиям настоящего Стандарта.

626. За исключением случаев, изложенных в пунктах 627-629 настоящего Стандарта, в начальном балансе на дату перехода на настоящий Стандарт (то есть на начало самого раннего периода представления в отчетности) субъект **д о л ж е н** :

1) признать все активы и обязательства, признание которых требуется **н а с т о я щ и м** **С т а н д а р т о м** ;

2) не признавать статьи в качестве активов или обязательств, если настоящий Стандарт **н е** разрешает такое признание;

3) переклассифицировать статьи, признанные им в соответствии с предыдущей основой подготовки финансовой отчетности, как один вид актива, обязательства или компонента капитала, но являющиеся другим видом актива, обязательства или компонента капитала согласно настоящему Стандарту; и

4) применять данный Стандарт при измерении всех признаваемых активов и обязательств.

627. Учетная политика, применяемая субъектом при составлении начального баланса в соответствии с настоящим Стандартом, может отличаться от учетной политики на ту же дату, использованной в рамках предыдущей основы подготовки финансовой отчетности. Необходимость в соответствующих корректировках возникает в результате операций, других событий или обстоятельств, существовавших до даты перехода на настоящий Стандарт. Поэтому на дату перехода на настоящий Стандарт субъект должен отражать такие корректировки непосредственно в нераспределенной прибыли (или, если уместно, в иной категории капитала).

628. При первом применении настоящего Стандарта субъект не должен изменять порядок учета, использованный в рамках предыдущей основы

подготовки финансовой отчетности, в отношении следующих операций:

- 1) прекращения признания финансовых активов и финансовых обязательств;
- 2) учета хеджирования;
- 3) расчетных оценок; и
- 4) активов, классифицированных как предназначенные для продажи, и прекращенной деятельности.

629. Субъект может использовать для финансовых отчетов, впервые подготовленных в соответствии с настоящим Стандартом, следующие освобождения от требований:

1) Объединения бизнеса. Субъект, впервые применяющий данный Стандарт, может не применять раздел 18 настоящего Стандарта к объединениям бизнеса, произошедшим до даты перехода на него. Однако если субъект, впервые применяющий настоящий Стандарт, пересчитывает данные по объединению бизнеса, чтобы выполнить требования раздела 18 настоящего Стандарта, он также должен пересчитать данные по всем более поздним объединениям бизнеса.

2) Справедливая стоимость или переоцененная стоимость в качестве себестоимости. Субъект, впервые применяющий настоящий Стандарт, может использовать стоимость основных средств, рассчитанную в соответствии с предыдущими стандартами бухгалтерского учета в результате переоценки на дату перехода или ранее, в качестве себестоимости на дату перехода на него.

3) Накопленные разницы от перевода из одной валюты в другую. Раздел 30 настоящего Стандарта требует, чтобы субъект классифицировал некоторые разницы от перевода в качестве отдельного компонента капитала и признавал их в составе прибыли или убытка при выбытии. Субъект, впервые применяющий данный Стандарт, может решить не признавать накопленные разницы от перевода в капитале на дату перехода на настоящий Стандарт.

4) Комбинированные финансовые инструменты. Субъект должен разделять комбинированный финансовый инструмент на отдельные компоненты обязательства и капитала при выпуске. От субъекта, впервые применяющего настоящий Стандарт, не требуется выделения этих двух компонентов, если на дату перехода компонент обязательства еще не существовал.

5) Операции платежей, основанных на акциях. Приветствуется, но не требуется, чтобы субъект, впервые применяющий настоящий Стандарт, применял раздел 25 настоящего Стандарта к долевым инструментам, которые были предоставлены до даты перехода на данный Стандарт.

6) Отложенный налог на прибыль. От субъекта, впервые применяющего настоящий Стандарт, не требуется признавать отложенные налоговые активы или отложенные налоговые обязательства, относящиеся к разнице между

налоговой базой и балансовой стоимостью активов либо обязательств, по которым признание отложенных налоговых активов или обязательств связано с чрезмерными затратами или усилиями.

630. Если на дату перехода практически неосуществимо для субъекта произвести пересчет начального баланса в соответствии с настоящим Стандартом, он должен применять пункты 626-629 настоящего Стандарта к самому раннему периоду, для которого это представляется возможным, и раскрывать дату перехода и тот факт, что данные, представленные в отношении предыдущих периодов, не являются сопоставимыми. Если для субъекта практически неосуществимо представить какое-либо из раскрытий, требуемых настоящим Стандартом за любой период, предшествующий периоду, за который субъект впервые подготавливает финансовые отчеты в соответствии с настоящим Стандартом, то данный факт нераскрытия должен быть раскрыт.

§ 284. Раскрытия информации

631. Субъект должен объяснить, каким образом переход от предыдущей основы подготовки финансовой отчетности на настоящий Стандарт повлиял на отражаемые им финансовое положение, финансовые результаты деятельности и потоки денежных средств.

632. Для выполнения требований пункта 631 настоящего Стандарта финансовые отчеты субъекта, впервые подготовленные согласно настоящему Стандарту, должны включать:

- 1) выверки капитала, отраженного в соответствии с предыдущей основой подготовки финансовой отчетности, с капиталом, признаваемым в соответствии с настоящим Стандартом, на обе следующие даты:
дату перехода на настоящий Стандарт; и
дату окончания самого последнего периода, представленного в самых последних годовых финансовых отчетах субъекта, подготовленных в соответствии с предыдущей основой подготовки финансовой отчетности; и
- 2) выверку прибыли или убытка, отраженного в соответствии с предыдущей основой подготовки финансовой отчетности, за самый последний период самых последних годовых финансовых отчетов субъекта с прибылью или убытком, признаваемым согласно настоящему Стандарту за тот же период.

633. Если субъект узнал об ошибках, сделанных при использовании предыдущей основы подготовки финансовой отчетности, то в выверках, требуемых подпунктами 1) и 2) пункта 632 настоящего Стандарта, корректировки таких ошибок должны быть отделены от изменений в учетной политике.

634. Если субъект не представлял финансовых отчетов за предыдущие периоды, то этот факт должен быть раскрыт в его финансовых отчетах, впервые подготовленных в соответствии с настоящим Стандартом.

П р и л о ж е н и е 1

К Национальному стандарту
финансовой отчетности N 2

Эффективная ставка процента

1. В данном приложении, которое прилагается к разделу 11 настоящего Стандарта, но не является его частью, представлены примеры применения требований по признанию и измерению дохода, изложенные в пункте 167 настоящего Стандарта.

В некоторых случаях финансовые активы приобретаются по значительно сниженной цене, которая отражает понесенные потери по займу. Организация включает такие понесенные потери по займу в расчетные потоки денежных средств при определении эффективной процентной ставки.

2. При применении метода эффективной ставки процента организация обычно амортизирует все вознаграждения, выплаченные или полученные суммы, затраты по сделке и другие премии или скидки, включенные в расчет эффективной ставки процента на протяжении ожидаемого периода существования инструмента. Однако применяется более короткий период, если это период, к которому относятся вознаграждения, выплаченные или полученные суммы, затраты по сделке, премии или скидки. Это произойдет в случае, если переменная, к которой относятся вознаграждения и суммы, выплаченные или полученные, затраты по сделке, премии или скидки, переоценивается по рыночным ставкам до ожидаемого срока платежа по инструменту. В этом случае подходящим периодом амортизации является период до следующей даты такого пересмотра ставки. 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 тех пор, как плавающая процентная ставка была приведена в соответствие с рыночными ставками, она будет амортизироваться 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. процентные ставки), 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 приведенных в соответствие с рыночными ставками, то она амортизируется на протяжении ожидаемого срока действия инструмента.

3. 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.

4. Если организация 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. Организация пересчитывает балансовую стоимость путем расчета приведенной стоимости предполагаемых будущих потоков денежных средств по первоначальной эффективной ставке процента финансового инструмента. Величина корректировки признается как доход или расход в составе прибыли или убытка.

П р и л о ж е н и е 2

К Национальному стандарту
финансовой отчетности N 2

Измерение по справедливой стоимости

1. 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 организация получила бы или заплатило бы при вынужденной операции, принудительной ликвидации или продаже по крайне низким ценам. Однако справедливая стоимость отражает кредитоспособность инструмента.

2. Финансовый инструмент считается котирующимся на активном рынке, если информацию о котировочных 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 независимыми покупателем и продавцом, желающими совершить такую сделку. Цель определения справедливой стоимости финансового инструмента, продающегося на активном рынке, состоит в том, чтобы получить цену, по которой была бы совершена операция с этим инструментом на отчетную дату (т.е. без модифицирования или внесения изменений в инструмент), на наиболее выгодном активном рынке, к которому организация имеет прямой доступ. Однако организация корректирует цену, действующую на более выгодном рынке, для того чтобы отразить любую разницу в кредитном риске встречной стороны между инструментами, продающимися на этом рынке, и оцениваемым инструментом. Наличие опубликованных котировочных цен на активном рынке служит наилучшим подтверждением справедливой стоимости, и если они имеются, то используются для измерения финансового актива или финансового обязательства.

3. Соответствующей рыночной котировочной ценой для имеющегося актива или выпускаемого обязательства обычно считается текущая цена спроса, а для приобретаемого актива или имеющегося обязательства - цена предложения. Когда у организации имеются активы и обязательства с компенсирующими рыночными рисками, оно может использовать среднерыночные цены в качестве базы для определения справедливой стоимости компенсирующих рискованных позиций и применить цену спроса или цену предложения к чистой открытой позиции соответствующим образом. 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 соответствующее изменение условий на основе текущих цен или ставок по аналогичным финансовым инструментам. Аналогичным образом, если организация может продемонстрировать, что цена последней операции не является справедливой стоимостью (например, ввиду того, что она отразила сумму, которую организация получила или заплатила при вынужденной операции, принудительной ликвидации или продаже по крайне низким ценам), то эта цена корректируется. Справедливая стоимость портфеля финансовых инструментов является произведением количества единиц инструмента и его котировочной рыночной цены. 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

появился или был приобретен. 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 модифицирования и внесения изменений) или на основе такого метода оценки, в котором переменные величины включают только данные наблюдаемых рынков.

8. При последующем измерении финансового актива или финансового обязательства и последующем признании доходов и расходов необходимо последовательно выполнять требования настоящего предварительного варианта стандарта. При применении пункта 7 при первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства может не возникнуть дохода или расхода. В таком случае настоящий раздел предписывает признание дохода или расхода после первоначального признания только в том объеме, в котором доход или расход возникает в связи с изменением в параметре (включая время), который участники рынка будут принимать во внимание при определении цены.

9. Первоначальное приобретение или создание 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 создания, 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 происходят изменения после возникновения долгового инструмента, расчет текущей рыночной процентной ставки может быть осуществлен посредством применения исходной процентной ставки, отражающей лучшую кредитоспособность, чем базисный долговой инструмент, сохранения кредитного спреда в неизменном виде и корректировки с учетом изменения исходной 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 соответствующим образом с учетом отличий

от оцениваемого инструмента.

10. Не на каждую дату измерения возможно получение одинаковой информации. Например, на ту дату, когда организация получает заем или приобретает долговой инструмент, который активно не продается на рынке, оно имеет цену операции, которая также является рыночной ценой. Однако на следующую дату измерения 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. Организация может не иметь информацию о последних операциях для определения соответствующего кредитного спреда на базовую процентную ставку, чтобы использовать при определении ставки дисконтирования для расчета приведенной стоимости. При отсутствии свидетельства обратного было бы разумно предположить, что в спреде, который существовал на дату получения займа, не произошло никаких изменений. Однако предполагается, что организация 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 организация учитывает влияние этого изменения.

11. При анализе дисконтированного денежного потока организация использует одну или несколько ставок дисконтирования, равных преобладающим нормам доходности для финансовых инструментов, имеющих, по существу, аналогичные условия и характеристики, включая кредитоспособность инструмента, оставшийся период действия зафиксированной в договоре процентной ставки, оставшийся срок до погашения основной суммы и валюту, в которой должны производиться выплаты. Краткосрочную дебиторскую и кредиторскую задолженность при отсутствии объявленной процентной ставки можно измерять по первоначальной стоимости, указанной в счете-фактуре, если результат дисконтирования незначителен.

12. Справедливая стоимость инвестиций в долевые инструменты, которые не имеют котировочной рыночной цены на активном рынке, и в производные инструменты (опционы, форвардные и фьючерсные договоры, свопы и т.п.), которые связаны с некотируемым долевым инструментом и расчеты по которым должны производиться путем поставки такого некотируемого долевого инструмента, измеряется с достаточной степенью надежности, если 1) изменчивость пределов, в которых производятся расчетные оценки обоснованной справедливой стоимости, не является значительной для этого инструмента, или 2) можно обоснованно оценить вероятность разных расчетных

оценок в рамках этих пределов и использовать ее в оценке справедливой стоимости.

13. Бывает много ситуаций, когда изменчивость пределов, в которых производятся расчетные оценки обоснованной справедливой стоимости инвестиций в долевыми инструментами, не имеющие котировочной рыночной цены, и производные инструменты, которые связаны с некотируемым долевым инструментом и расчеты по которым должны производиться путем поставки такого некотируемого долевого инструмента, вероятно, не является значительной. Как правило, у организации имеется возможность рассчитать справедливую стоимость финансового актива, приобретенного у внешней стороны. Однако если пределы, в которых производятся расчетные оценки обоснованной справедливой стоимости, значительны и вероятность разных расчетных оценок нельзя обоснованно оценить, то это препятствует тому, чтобы предприятие измеряло инструмент по справедливой стоимости.

14. Подходящий метод оценки справедливой стоимости конкретного финансового инструмента включает использование существующей рыночной информации 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 (также возможны другие факторы):

1) 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 с ожидаемыми датами прогнозируемых потоков денежных средств на кривой доходности процентных ставок для разных промежутков времени. По практическим причинам организация может использовать признанную и свободно наблюдаемую общую ставку, например, ЛИБОР, или ставку свопа в качестве исходной ставки. (В связи с тем, что такая ставка как ЛИБОР не является безрисковой, корректировка кредитного риска, соответствующая конкретному финансовому инструменту, определяется на основе его кредитного риска по отношению к кредитному риску в этой исходной ставке). В некоторых странах облигации центрального правительства могут заключать в себе значительный кредитный риск и не всегда обеспечивать стабильную исходную базовую ставку процента для инструментов, выраженных в валюте этой страны. Некоторые организации 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

2) Кредитный риск. Влияние кредитного риска на справедливую стоимость (т.е. превышение премии над базовой процентной ставкой для кредитного риска) 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.

3) Цена обмена иностранных валют. Активные рынки обмена валют существуют для большинства основных валют, и цены приводятся ежедневно в финансовых публикациях.

4) Цены на товары. Для многих видов товаров существуют наблюдаемые рыночные цены.

5) 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.

6) 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 о предполагаемых колебаниях текущих рыночных цен.

7) Риск досрочной выплаты и риск отказа от обязательств. Схемы ожидаемых досрочных выплат по финансовым активам и схемы 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).

8) Затраты на обслуживание финансового актива или финансового обязательства. Затраты на обслуживание можно рассчитать на основе сравнения с текущими суммами вознаграждений, начисленными 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 при возникновении договорного права на будущие вознаграждения будет равна произведенным затратам на подготовительную работу кроме случаев, когда будущие вознаграждения и связанные с ними затраты не совпадают с рыночными сравнительными данными.

П р и л о ж е н и е 3
К Национальному стандарту
финансовой отчетности N 2

Руководство по применению

1. В данном приложении, которое прилагается к разделу 20 настоящего Стандарта, но не является его частью, представлены примеры применения требований по признанию и измерению оценочных обязательств, изложенных в разделе 20 настоящего Стандарта.

2. Пример 1 - Будущие операционные убытки.

Организация установила, что существует вероятность того, что в будущем один из его сегментов будет нести операционные убытки на протяжении нескольких лет.

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события - не было обязывающего события, влекущего за собой передачу организацией ресурсов.

Заключение: организация не признает оценочные обязательства в отношении будущих убытков от операционной деятельности. Ожидаемые будущие убытки не отвечают определению обязательства. Ожидание будущих операционных убытков может свидетельствовать о том, что определенные активы могут быть обесценены в соответствии с разделом 26 настоящего Стандарта.

3. Пример 2 - Обременительный договор.

Под обременительным договором понимается договор, по которому исполнение обязательств требует неизбежных затрат, величина которых превышает экономические выгоды, которые ожидается по нему получить. Например, организация по договору операционной аренды может быть обязано производить арендные платежи за актив, который более не используется.

Существующее обязательство как результат прошлого обязывающего события - по договору организация обязана передать ресурсы, при этом за них оно не получит сопоставимых выгод.

Заключение: если у организации есть обременительный договор, то организация признает существующее обязательство по договору как оценочное обязательство.

4. Пример 3 - Реструктуризация.

Реструктуризация - программа, которая спланирована и контролируется руководством организации, и существенно изменяет либо:

- 1) сферу деятельности организации; либо
- 2) способы ведения этой деятельности.

Существующее обязательство как результат прошлого обязывающего события - существующее обязательство по реструктуризации возникает только тогда, когда организация:

1) имеет детальный официальный план реструктуризации, определяющий, по крайней мере, следующее:

затрагиваемую деятельность или ее часть;
основные затронутые местоположения;
местоположение, функцию и примерное число работников, которым будет выдана компенсация в связи с их увольнением;
затраты, которые будут понесены; и
сроки выполнения плана; и

2) создало обоснованные ожидания у заинтересованных лиц того, что будет производить реструктуризацию, начав выполнение этого плана или объявив основные особенности плана заинтересованным лицам.

Заключение: организация признает оценочные обязательства на затраты по реструктуризации только в том случае, когда у него есть юридическое обязательство или обязательство, вытекающее из практики, по проведению реструктуризации.

5. Пример 4 - Гарантии.

При продаже своей продукции производитель предоставляет покупателям гарантии. По условиям договора продажи производитель обязуется устранить, произведя ремонт или замену, все производственные дефекты, проявившиеся в течение трех лет от даты продажи. Существует вероятность (то есть скорее возможно, чем невозможно), исходя из прошлого опыта, что по гарантиям будут возникать претензии.

Существующее обязательство как результат прошлого обязывающего события - обязывающим событием является продажа товара с гарантией, которая ведет к возникновению юридического обязательства.

Выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, при погашении - вероятно для гарантий в целом.

Заключение: организацией признается оценочное обязательство в сумме наилучшей расчетной оценки затрат на гарантийное устранение дефектов продукции, проданной до отчетной даты.

Пример расчета:

В 20X0 г. было продано продукции на сумму 1 000 000 ед. Как показывает опыт, 90 процентов проданной продукции не требует гарантийного ремонта; 6 процентов проданной продукции имеет незначительные дефекты, затраты на устранение которых равны 30 процентам продажной цены; и 4% проданной продукции имеет существенные дефекты, затраты на устранение которых или

замену составляют 70 процентов продажной цены. Поэтому ожидаемые затраты по гарантии можно рассчитать следующим образом:

1	0 0 0	0 0 0	*	9 0 %	*	0	=	0
1	0 0 0	0 0 0	*	6 %	*	3 0 %	=	1 8 0 0 0
1	0 0 0	0 0 0	*	4 %	*	7 0 %	=	2 8 0 0 0
Всего: 46 000								

Ожидается, что затраты на гарантийный ремонт и замену продукции, проданной в 20X0 г., составят 60% в 20X1 г., 30% - в 20X2 г. и 10% - в 20X3 г. Так как ожидаемые потоки денежных средств уже отражают вероятность возникновения оттоков денежных средств и предполагая, что не существует иных рисков или неопределенностей, которые требовалось бы отразить, для определения приведенной стоимости этих потоков денежных средств организация использует безрисковую ставку дисконтирования, определяемую на основе государственных облигаций со сроками погашения, аналогичными сроком возникновения ожидаемых оттоков денежных средств (6% по однолетней и 7% по двух- и трехлетней облигациям).

Ниже приводится расчет приведенной стоимости на конец 20X0 г. ожидаемых потоков денежных средств, относящихся к гарантийному обслуживанию продукции, проданной в 20X0 г.:

Год	Ожидаемые денежные выплаты	Ставка дисконтирования	Коэффициент дисконтирования	Приведенная стоимость
1	60% * 46 000 27 600	6%	0,9434 (6%, 1 год)	26 038
2	30% * 46 000 13 800	7%	0,8734 (7%, 2 года)	12 053
3	10% * 46 000 4 600	7%	0,8163 (7%, 3 года)	3 755
Всего				41 846

Организация признает гарантийное обязательство на сумму 41 846 в конце 20X0 в отношении продукции, проданной в 20X0.

6. Пример 5 - Политика возврата денег.

В магазине розничной торговли действует политика возврата денег недовольным покупкой клиентам, хотя по закону он не обязан этого делать. Его политика возврата денег широко известна.

Существующее обязательство как результат прошлого обязывающего события - обязывающим событием является продажа товара, которая ведет к возникновению обязательства, вытекающего из практики, поскольку действия магазина создали обоснованные ожидания со стороны его клиентов в том, что магазин будет возвращать деньги за купленные товары.

Выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, при погашении -

события - обязательства нет, поскольку не было обязывающего события (переподготовки).

Заключение: организация не признает оценочное обязательство.

10. Пример 9 - Судебное разбирательство.

Клиент подал иск в суд с требованием о возмещении ущерба организацией X, нанесенного клиенту, как утверждает, в результате использования изделия, продаваемого организацией X. Организация X оспаривает свою ответственность на том основании, что клиент не следовал инструкциям по применению изделия. Вплоть до даты утверждения правлением финансовых отчетов к выпуску за год, завершившийся 31 декабря 20X1 г., юристы организации заявляли, что, вероятно, организация будет признана невиновным. Однако на момент составления финансовых отчетов организация за год, завершившийся 31 декабря 20X2 г., юристы считают, что, судя по развитию ситуации, вероятно, что организация будет признано виновным.

1) На 31 декабря 20X1 г.

Существующее обязательство как результат прошлого обязывающего события - на основе имеющихся свидетельств на момент утверждения финансовых отчетов обязательство как результат прошлых событий отсутствовало.

Вывод: оценочное обязательства не признается. В этом случае производится раскрытие условного обязательства, за исключением случаев, когда вероятность выбытия ресурсов считается отдаленной.

2) На 31 декабря 20X2 г.

Существующее обязательство как результат прошлого обязывающего события - на основе имеющихся свидетельств существующее обязательство и м е е т с я .

Выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, при погашении - вероятно .

Заключение: признается оценочное обязательство в размере наилучшей расчетной оценки суммы, необходимой для погашения обязательства на отчетную дату.

Приложение 4
К Национальному стандарту
финансовой отчетности N 2

Примеры признания дохода

1. В данном приложении, которое прилагается к разделу 22 настоящего Стандарта, но не является его частью, представлены примеры применения

требований по признанию и измерению дохода, изложенные в разделе 22 настоящего Стандарта.

Нижеприведенные примеры затрагивают конкретные аспекты операций и не представляют собой всесторонний анализ всех факторов, которые могли бы повлиять на признание дохода. В примерах обычно предполагается, что сумма дохода может быть надежно измерена, существует вероятность того, что экономические выгоды в будущем будут получены организацией, и затраты, понесенные или ожидаемые, могут быть надежно измерены.

2. Продажа товаров.

Возможны ситуации, когда законодательство в разных странах будет приводить к тому, что критерии признания раздела 22 настоящего Стандарта будут выполняться в разные моменты времени. В частности, законом может определяться момент времени, в который организация передает существенные риски и выгоды, связанные с правом собственности. Поэтому примеры в этом приложении должны изучаться в контексте законодательства, относящегося к продажам товаров в стране, в которой совершается операция.

3. Пример 1 - "Выписывание накладных на последующую поставку", где доставка откладывается по просьбе покупателя, но покупатель принимает на себя право собственности и соглашается с выписанным счетом.

Продавец признает доход, когда покупатель принимает на себя право собственности, если:

- 1) существует вероятность осуществления поставки;
- 2) в момент признания продажи товар есть в наличии, определен и готов к отправке покупателю;
- 3) покупатель явным образом подтверждает инструкции по отсроченной поставке; и
- 4) применяются обычные условия оплаты.

Когда существует лишь намерение приобрести или произвести товары к сроку поставки, то выручка не признается.

4. Пример 2 - Товары отгружены на условиях установки и проверки.

Доход обычно признается продавцом, когда покупатель примет поставку, и завершена установка и проверка. Однако, доход признается непосредственно после принятия покупателем поставки, когда:

- 1) процесс установки несложен, например, установка оттестированного на заводе телевизора, которая требует только распаковки и подключения питания и антенны; или

2) проверка выполняется только для окончательного определения договорных цен, например, при поставке железной руды, сахара или соевых бобов.

5. Пример 3 - Товары отгружены на условиях одобрения покупателем,

имеющим установленное в порядке договоренности, ограниченное право
в о з в р а т а .

Если имеется неопределенность относительно вероятности возврата, то
выручка признается продавцом, когда поставленный товар официально принят
покупателем или когда товары были доставлены и истек период времени для
о т к а з а .

6. Пример 4 - Товары отгружены на условиях продажи на консигнационной
основе, при которых получатель (покупатель) берет на себя обязательство
продать товары от лица поставщика (продавца).

Поставщик признает доход после продажи товаров получателем третьей
с т о р о н е .

7. Пример 5 - Товары отгружены на условиях оплаты при получении.
Доход признается после доставки и получения денег продавцом или его
а г е н т о м .

8. Пример 6 - Отложенные продажи, при которых товары доставляются
только тогда, когда покупатель произведет последний платеж из серии
ч а с т и ч н ы х п л а т е ж е й .

Продавец признает доход от таких продаж после доставки товаров. Однако
если опыт показывает, что большинство таких продаж доводится до конца, то
доход может быть признан, когда получена значительная часть оплаты, при
условии, что товары имеются в наличии, определены и готовы для доставки
п о к у п а т е л ю .

9. Пример 7 - Заказы, когда оплата (или частичная оплата) получена до
доставки товаров, которых еще нет в наличии в запасах, например, когда товары
еще должны быть произведены или доставлены непосредственно покупателю от
т р е т ь е й с т о р о н ы .

Продавец признает доход только тогда, когда товары доставлены покупателю
.

10. Пример 8 - Договоры продажи и обратной покупки (кроме операций
взаимного обмена), по которым продавец одновременно соглашается через
некоторое время купить те же самые товары, или когда у продавца имеется
опцион на покупку проданных товаров, или когда покупатель имеет опцион на
продажу с требованием покупки проданных товаров продавцом.

В договорах продажи и обратной покупки на актив, не являющийся
финансовым активом, продавцу необходимо проанализировать условия договора,
для того чтобы удостовериться, что риски и выгоды, связанные с правом
собственности, фактически были переданы покупателю. Если они были
переданы, то продавец признает выручку. Когда за продавцом сохраняются
риски и выгоды, связанные с правом собственности, несмотря на то, что

правовой титул был передан, операция является соглашением по финансированию и не приводит к возникновению выручки. В отношении договора продажи и обратной покупки финансового актива применяется раздел 11 настоящего Стандарта.

11. Пример 9 - Продажи посредникам, например, распространителям, дилерам или другим лицам для перепродажи.

Продавец обычно признает доход от таких продаж, когда переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности. Однако, когда покупатель действует по сути в качестве агента, продажа рассматривается как продажа на консигнационной основе.

12. Пример 10 - Подписки на печатные издания и аналогичные статьи.

Если в течение каждого периода рассматриваемые статьи имеют одинаковую стоимость, то продавец признает доход на прямолинейной основе на протяжении периода, в течение которого поставляются данные статьи. Если стоимость статей меняется от периода к периоду, то доход признается на основе общей стоимости продаж поставленных статей относительно общей расчетной стоимости продаж всех статей, поставляемых по подписке.

13. Пример 11 - Продажи в рассрочку, при которых возмещение подлежит получению частями.

На дату продажи продавец признает доход в той части, в которой она относится к продажной цене, за исключением процентов. Цена продажи равна приведенной стоимости возмещения, определяемого путем дисконтирования платежей к получению по вмененной процентной ставке. Продавец признает процентную составляющую как доход, используя метод эффективной ставки процента.

14. Пример 12 - Продажи недвижимости.

Продавец обычно признает доход, когда юридическое право собственности переходит к покупателю. Однако в некоторых юрисдикциях право собственности на недвижимость, основанное на нормах права справедливости, может перейти к покупателю раньше, чем перейдет право собственности, основанное на общем праве, и, следовательно, риски и выгоды, связанные с правом собственности, передаются на этом этапе. В таких случаях, при условии, что продавцу не нужно предпринимать больше никаких значительных действий для выполнения договора, может быть уместным признать доход. И в том и в другом случае, если продавец вынужден произвести какие-либо существенные действия после передачи права собственности на недвижимость, основанного на нормах права справедливости, и/или права собственности, основанного на общем праве, доход признается по мере выполнения этих действий. В качестве примера можно привести здание или сооружение, строительство которого не было завершено.

15. В некоторых случаях недвижимое имущество может продаваться с сохранением продолжающегося участия продавца в той степени, при которой риски и выгоды, связанные с правом собственности, не будут переданы. Примерами таких сделок могут служить договоры продажи с обратной покупкой, которые содержат опционы на продажу и на покупку, и договоры, в которых продавец гарантирует занятость имущества в течение определенного периода, или гарантирует прибыль на инвестиции покупателя за определенный период. В таких случаях характер и степень продолжающегося участия продавца определяет порядок учета операции. Она может учитываться как продажа или как финансовое, арендное или какое-то другое соглашение о разделении прибыли. Если она учитывается как продажа, то продолжающееся участие продавца может задержать признание дохода.

16. Продавец также должен учитывать средства платежа и подтверждение намерения покупателя осуществить полную оплату. Например, когда сумма полученных платежей, включая первоначальный платеж покупателя, или его продолжающиеся платежи обеспечивают недостаточное подтверждение намерения покупателя завершить оплату, выручка признается только в размере суммы полученных денег.

17. Пример 13 - Плата за установку

Продавец признает плату за установку в качестве дохода по мере завершения работ по установке, за исключением случаев, когда она является сопутствующей продаже товара, в таких случаях она признается, когда товар продан.

18. Пример 14 - Плата за обслуживание, включенная в цену товара.

Когда цена продажи товара включает идентифицируемую сумму на последующее обслуживание (например, послепродажная поддержка и усовершенствование при продаже программного обеспечения), продавец откладывает признание этой суммы и признает ее в качестве дохода на протяжении периода предоставления услуги. Отложенная сумма - это сумма, которая покрывает предполагаемые затраты на обслуживание в соответствии с договором с учетом соответствующей прибыли на эти услуги.

19. Пример 15 - Комиссионные вознаграждения за рекламу.

Комиссионные вознаграждения средств массовой информации признаются, когда соответствующая реклама или рекламный ролик представлен общественности. Производственные комиссионные вознаграждения признаются в зависимости от стадии завершенности проекта.

20. Пример 16 - Комиссионные вознаграждения страхового агентства.

Полученные или подлежащие получению комиссионные вознаграждения страхового агентства, при которых не требуется предоставления дополнительных услуг агентом, признаются им в качестве дохода на дату начала действия или

возобновления соответствующего страхового полиса. Однако, когда существует вероятность того, что агенту придется оказывать дополнительные услуги в течение срока действия полиса, признание агентом комиссионных или их части откладывается, и они признаются в качестве дохода на протяжении срока действия полиса.

21. Пример 17 - Плата за вход.

Продавец признает доход от художественно-творческих выступлений, банкетов и других особых мероприятий в момент, когда происходит мероприятие. При продаже абонеента на ряд мероприятий продавец распределяет плату на каждое из них на основе, отражающей степень выполнения услуг на каждом мероприятии.

22. Пример 18 - Плата за обучение.

Продавец признает доход на протяжении периода обучения.

23. Пример 19 - Первоначальные, вступительные и членские взносы.

Признание дохода зависит от характера предоставляемых услуг. Если взносы распространяются только на членство, а все другие услуги или продукты оплачиваются отдельно, или если предусмотрен отдельный годовой абонемент, взнос признается в качестве дохода в случае, если нет никаких существенных сомнений относительно их получения. Если взнос дает право члену пользоваться услугами и публикациями в течение периода членства или приобретать товары или услуги по ценам ниже тех, которые назначаются не членам, то взнос признается на основе, отражающей сроки, характер и стоимость предоставленных выгод.

24. Плата за франшизу.

Плата за франшизу может охватывать предоставление первоначальных и последующих услуг, оборудования и других материальных активов и ноу-хау. Соответственно плата за франшизу признается в качестве дохода на основе, отражающей цель, в рамках которой взимается эта плата. Ниже перечислены допустимые методы признания платы за франшизу.

25. Пример 20 - Плата за франшизу при поставке оборудования и других материальных активов.

Франшизодатель признает в качестве выручки справедливую стоимость проданных активов в момент доставки активов или передачи права собственности.

26. Пример 21 - Плата за франшизу при предоставлении первоначальных и последующих услуг.

Франшизодатель признает плату за предоставление постоянного обслуживания, независимо от того, является ли она первоначальной или отдельной платой, в качестве дохода по мере оказания услуг. Когда величина

отдельной платы не достаточно для покрытия фактических затрат постоянного обслуживания и обеспечения разумной доли прибыли, часть первоначальной платы, достаточная для покрытия затрат на постоянное обслуживание и обеспечения разумной прибыли, должна быть отсрочена и признаваться в качестве дохода по мере оказания услуг.

27. Договор франшизы может предусматривать поставку оборудования, запасов или других материальных активов франшизодателем по цене ниже той, которую он назначает другим покупателям, или по цене, которая не обеспечивает разумной прибыли по этим продажам. В данных обстоятельствах часть первоначальной платы, достаточная для покрытия расчетных затрат сверх такой цены и для обеспечения разумной прибыли по таким продажам, должна быть отсрочена и признаваться в течение периода, когда товары предполагается продать получателю франшизы. Сумма первоначальной платы признается в качестве дохода после того, как все первоначальные услуги и другие предусмотренные договором обязательства франшизодателя (такие, как помощь в выборе месторасположения, обучении персонала, финансировании и рекламе) в основном выполнены.

28. Первоначальные услуги и другие обязательства по региональному договору франшизы могут зависеть от количества отдельных торговых точек, установленных в этом регионе. В этом случае плата, относящаяся к первоначальным услугам, признается в качестве дохода пропорционально количеству торговых точек, для которых оказание первоначальных услуг было в основном завершено.

29. Если первоначальная плата подлежит получению на протяжении продолжительного периода и имеется существенная неопределенность в том, что оно будет получено в полном объеме, плата признается по мере получения денежных взносов.

30. Пример 22 - Плата за франшизу: текущие платежи за франшизу. Плата, взимаемая за продолжающееся использование прав, предоставляемых по договору, или за другие услуги, предоставляемые в течение срока действия этого договора, признается в качестве дохода по мере предоставления услуг или использования прав.

31. Пример 23 - Плата за франшизу: посреднические операции. Между франшизодателем и получателем франшизы могут осуществляться операции, в которых первый по существу действует в качестве агента получателя франшизы. Например, франшизодатель может заказать товар и организовать его доставку для получателя франшизы без выгоды для себя. Такие операции не ведут к возникновению выручки.

32. Пример 24 Плата за разработку специального программного обеспечения.

Разработчик программного обеспечение признает плату за разработку специального программного обеспечения в качестве дохода в зависимости от стадии завершения разработки, включая выполнение услуг по сервисной поддержке после продажи.

33. Пример 25 - Лицензионные выплаты и роялти.

Лицензиар признает вознаграждения и роялти, оплаченные за использование активов предприятия (таких, как торговые марки, патенты, программное обеспечение, авторские права на музыкальные произведения, оригиналы записей и кинофильмы), как правило, в соответствии с содержанием договора. С практической точки зрения, признание может производиться на прямолинейной основе на протяжении срока действия договора, например, когда лицензиат имеет право использовать определенную технологию на протяжении установленного периода времени.

34. Передача прав за фиксированное вознаграждение или невозмещаемые гарантии по неаннулируемому договору, который разрешает лицензиату по своему усмотрению использовать эти права и по которому лицензиар выполнил все обязательства, по существу является продажей. Примером такой передачи является лицензионное соглашение на использование программного обеспечения, когда лицензиар после поставки не несет никаких обязательств. Другим примером является предоставление прав на прокат кинофильмов в коммерческих целях, когда лицензиар не обладает контролем над осуществляющим прокат предприятием и не ожидает в дальнейшем получения выручки от билетных кассовых поступлений. В таких случаях выручка признается в момент продажи.

35. В некоторых случаях получение лицензионного вознаграждения или роялти зависит от наступления какого-либо события в будущем. В таких случаях выручка признается только когда существует вероятность, что эти вознаграждения или роялти будут получены, что, как правило, происходит при наступлении указанного события.

П р и л о ж е н и е

к приказу Министра финансов
Республики Казахстан
от 21 июня 2007 года N 217

**Перечень утративших силу некоторых постановлений
Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому
учету, приказов Департамента методологии бухгалтерского учета
и аудита Министерства финансов Республики Казахстан
и Министра финансов Республики Казахстан**

1. Постановление Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому учету от 13 ноября 1996 года N 3 "Об утверждении Стандартов бухгалтерского учета" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 239).

2. Постановление Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому учету от 14 ноября 1996 года N 4 "Об утверждении стандартов бухгалтерского учета".

3. Постановление Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому учету от 15 ноября 1996 года N 5 "Об утверждении стандартов бухгалтерского учета".

4. Постановление Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому учету от 21 ноября 1996 года N 7 "Об утверждении стандарта бухгалтерского учета" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 240).

5. Приказ Департамента методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан от 21 мая 1997 года N 7 "Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 5 "Доход"", "Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 6 "Учет основных средств"", "Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 7 "Учет товарно-материальных запасов" в части формирования состава и классификации затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ и услуг)", "Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 7 "Учет товарно-материальных запасов" в части формирования расходов, не включаемых в себестоимость товарно-материальных запасов и признаваемых расходами периода", "Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 8 "Учет финансовых инвестиций"", "Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 9 "Учет операций в иностранной валюте"", "Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 10 "Раскрытие информации о связанных сторонах"", "Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 11 "Учет по подоходному налогу"", "Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 12 "Договоры подряда на капитальное строительство"", "Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 20 "Учет и отчетность нефтегазодобывающей деятельности"

6. Приказ Департамента методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан от 23 декабря 1997 года N 85 "Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 14 "Учет инвестиций в зависимое хозяйственное товарищество"". "

7. Приказ Департамента методологии бухгалтерского учета и аудита

Министерства финансов Республики Казахстан от 31 декабря 1997 года N 455 " Стандарт бухгалтерского учета 24 "Организация бухгалтерской службы" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 455).

8. Приказ Департамента методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан от 31 декабря 1997 года N 456 " Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 17 "Учет аренды" "

9. Приказ Департамента методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан от 31 декабря 1997 года N 457 " Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 5 "Доход" порядок образования резерва по сомнительным долгам".

10. Приказ Департамента методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан от 31 декабря 1997 года N 458 " Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 13 " Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние товарищества " " .

11. Приказ Департамента методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан от 31 декабря 1997 года N 459 " Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 15 "Отражение в финансовой отчетности доли участия по совместной деятельности"".

12. Приказ Департамента методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан от 6 марта 1998 года N 47 " Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 24 "Организация бухгалтерской службы" О порядке проведения юридическими лицами инвентаризации имущества и обязательств".

13. Приказ Департамента методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан от 16 апреля 1998 года N 61 "Об утверждении Положения (Стандарта) бухгалтерского учета 25 "Учет и составление отчетности компанией по управлению пенсионными активами" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 515).

14. Приказ Департамента методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан от 6 июля 1998 года N 108 "Об утверждении положения (стандарта) бухгалтерского учета 26 "Учет и отчетность брокерских и дилерских организаций".

15. Приказ Департамента методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан от 14 июля 1998 года N 113 "Об утверждении Положения (стандарта) бухгалтерского учета 27 "Непредвиденные

обстоятельства и события, происходящие после даты отчетного периода" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 576).

16. Приказ Департамента методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан от 30 октября 1998 года N 161 "Методические рекомендации к Положению (стандарту) бухгалтерского учета 26 "Учет и отчетность брокерских и дилерских компаний".

17. Приказ Департамента методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан от 30 декабря 1998 года N 185 "Методические рекомендации к Положению (стандарта) бухгалтерского учета 27 "Непредвиденные обстоятельства и события, происходящие после даты отчетного периода".

18. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 5 мая 1999 года N 182 "О внесении изменений и дополнений в стандарты бухгалтерского учета 16 "Учет расходов на пенсионное обеспечение" и 19 "Учет и составление отчетности негосударственным добровольным пенсионным фондом", утвержденные постановлением Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому учету от 15 ноября 1996 года N 5" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 828).

19. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 19 мая 1999 года N 210 "Об утверждении Положения (стандарта) бухгалтерского учета 29 "Учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 824).

20. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 7 сентября 1999 года N 485 "Методические рекомендации к Положению (стандарта) бухгалтерского учета 29 "Учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы".

21. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 10 сентября 1999 года N 490 "Об утверждении Положения (стандарта) бухгалтерского учета 28 "Учет нематериальных активов" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 935).

22. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 1 июня 2000 года N 266 "Об утверждении правил отражения в бухгалтерском учете и отчетности казенного предприятия операций, выполняемых в рамках государственного заказа" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 1191).

23. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 28 февраля 2001 года N 104 "О внесении изменений и дополнений в Правила отражения в

бухгалтерском учете и отчетности казенного предприятия операций, выполняемых в рамках государственного заказа" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 1507).

24. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 28 августа 2002 года N 390 "О внесении изменений и дополнений в постановление Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому учету от 13 ноября 1996 г. N 3 "Об утверждении Стандартов бухгалтерского учета"" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 1977).

25. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 4 ноября 2002 года N 558 "О внесении изменений и дополнений в приказы Министерства финансов Республики Казахстан "Об утверждении Положения (стандарта) бухгалтерского учета 29 "Учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы" от 19 мая 1999 года N 210, и "Об утверждении Положения (стандарта) бухгалтерского учета 28 "Учет нематериальных активов" от 10 сентября 1999 года N 490" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 2059).

26. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 12 ноября 2002 года N 568 "О внесении изменений в постановление Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому учету от 15 ноября 1996 года N 5 "Об утверждении Стандартов бухгалтерского учета"" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 2060).

27. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 30 ноября 2002 года N 593 "О внесении изменений и дополнений в постановление Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому учету от 14 ноября 1996 года N 4 "Об утверждении стандартов бухгалтерского учета" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 2099).

28. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 17 января 2003 года N 14 "Об утверждении стандарта бухгалтерского учета 30 "Представление финансовой отчетности"" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 2182).

29. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 27 января 2003 года N 25 "Об утверждении стандарта бухгалтерского учета 31 "Чистый доход (убыток) за период, существенные ошибки и изменения в учетной политике" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 2183).

30. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 28 января 2003 года N 27 "О внесении изменений и дополнений в постановление Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому учету от 13 ноября 1996 г. N

3 "Об утверждении Стандартов бухгалтерского учета"" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 2160).

31. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 11 марта 2003 года N 101 "О внесении изменений и дополнений в приказ Департамента методологии бухгалтерского учета Министерства финансов Республики Казахстан от 31 декабря 1997 года N 455 "Об утверждении стандарта бухгалтерского учета 24 " Организация бухгалтерской службы" (зарегистрированный в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов за N 2225).

© 2012. РГП на ПХВ «Институт законодательства и правовой информации Республики Казахстан»
Министерства юстиции Республики Казахстан